



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., vom 6. November 2007 gegen die Bescheide des FA, vertreten durch Vert.FA, vom 22. Oktober 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 und 2003 sowie die Sachbescheide Umsatzsteuer 2002 und 2003 und Körperschaftsteuer 2002 nach der am 5. November 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 und 2003 wird stattgegeben, die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 und Körperschaftsteuer 2002 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Verwendete Abkürzungen:

AB-GmbH

AB-GmbH

AR-GmbH

AR-GmbH

BE-GmbH

BE-GmbH

AK-GmbH

AK-GmbH

HI-GmbH	HI-GmbH
AO-GmbH	AO-GmbH
DB	DB
DR-GmbH	DR-GmbH
GR-GmbH	GR-GmbH
HV-GmbH	HV-GmbH
IB-GmbH	IB-GmbH
PB-GmbH	PB-GmbH
PO-GmbH	PO-GmbH
IK-GmbH	IK-GmbH
BB-GmbH	BB-GmbH
TK-GmbH	TK-GmbH
HB-GmbH	HB-GmbH
HI-Bau	HI-Bau
WB-GmbH	WB-GmbH
AU-GmbH	AU-GmbH
ST-GmbH	ST-GmbH
FB	FB
EK	EK
KZ	KZ
CB-GmbH	CB-GmbH
S	S
K	K
MM-GmbH	MM-GmbH
HL-GmbH	HL-GmbH

RA-GmbH	RA-GmbH
HS-GmbH	HS-GmbH
LS	LS
TT	TT
HM	HM
A	A
K1	K1

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein Bauunternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr zum Bilanzstichtag 30. April. Berufungsgegenständlich ist im Wesentlichen die Aberkennung von Vorsteuern aus Rechnungen von 13 Auftragnehmern in den Jahren 2002 und 2003. Das der Berufung zu Grunde liegende Betriebsprüfungsverfahren ist dadurch gekennzeichnet, dass der Prüfer der Großbetriebsprüfung einzelne Wiederaufnahmsgründe entweder überhaupt nicht genannt oder mangelhaft ausgeführt hat.

a) Bescheide

Dem Bericht vom 5. Oktober 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung (Akt Bp.-Berichte Seite 95ff) ist zu entnehmen, dass folgende Vorsteuern "wegen mangelhafter Rechnungen gemäß § 11 UStG" nicht anerkannt würden:

Tz 1: AB-GmbH (AB-GmbH): Dieses Unternehmen habe für die Bw. Leistungen erbracht. Für diese erforderlichen Leistungen seien Rechnungen von folgenden Firmen vorgelegt worden:

AR-GmbH (AR-GmbH): Diese sei bereits 07/2000 in Konkurs gegangen, der Geschäftsführer habe nicht ausfindig gemacht werden können, Zahlungen seien nicht auf ein Konto sondern mit Barscheck getätigt worden.

BE-GmbH (BE-GmbH): Die Rechnungsoptik sei verschieden, es sei keine Kontonummer angegeben, an angegebener Adresse sei das Unternehmen nicht tätig geworden.

Tz 2: AK-GmbH (AK-GmbH): Diese sei für die Bw. tätig geworden. Vorlieferant für die AK-GmbH sei die Firma HI-GmbH (HI-GmbH), bei einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei dieses Unternehmen vom zuständigen Finanzamt als Scheinfirma bestätigt worden.

Tz 3: AO-GmbH (AO-GmbH): Laut Betriebsprüfungsbericht handle es sich bei allen nach November 2001 ausgestellten Belegen um Scheinrechnungen. Die Firma habe nur wenige Angestellte gehabt und keine Subunternehmer beschäftigt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung

hätten die angegebenen Leistungen von diesem Unternehmen nicht erbracht werden können. Der Nettobetrag von € 96.711,23 werde von der Betriebsprüfung darüber hinaus gemäß § 162 BAO aus dem Betriebsaufwand ausgeschieden und außerbilanzmäßig hinzugerechnet.

Tz 4: DB (DB): Der Vermieter der "Firma DB" habe im Juni 2002 angegeben, dass dieser mit 1. März 2002 wegen Nichtbezahlung der Miete gekündigt und der Schlüssel abgenommen worden sei.

Tz 5: DR-GmbH (DR-GmbH): Sämtliche Subunternehmer dieser Firma seien nicht auffindbar bzw. gar nicht existent.

Tz 6: GR-GmbH (GR-GmbH): Laut Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei in der gesamten Vorkette der Vorsteuerabzug verwehrt worden.

Tz 7: HV-GmbH (HV-GmbH): Laut Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei in der gesamten Vorkette der Vorsteuerabzug verwehrt worden.

Tz 8: IB-GmbH (IB-GmbH): Laut Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei in der gesamten Vorkette der Vorsteuerabzug verwehrt worden.

Tz 9: PB-GmbH (PB-GmbH): Laut Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes 2/20 sei der Vorsteuerabzug verwehrt worden.

Tz 10: PO-GmbH (PO-GmbH): Im Zuge einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei der Vorsteuerabzug betreffend IK-GmbH (IK-GmbH) nicht gewährt worden. Da dieses Subunternehmen Leistungen "in Sub" für die Bw. erbracht habe, erfolge eine Vorsteuerkorrektur.

Tz 11: BB-GmbH (BB-GmbH): Im Zuge einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei der Vorsteuerabzug betreffend TK-GmbH (TK-GmbH) nicht gewährt worden. Da dieses Subunternehmen Leistungen "in Sub" für die Bw. erbracht habe, erfolge eine Vorsteuerkorrektur.

Tz 12: HB-GmbH (HB-GmbH): Im Zuge einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei der Vorsteuerabzug betreffend HI-Bau (HI-Bau) und WB-GmbH (WB-GmbH) nicht gewährt worden. Da dieses Subunternehmen Leistungen "in Sub" für die Bw. erbracht habe, erfolge eine Vorsteuerkorrektur.

Tz 13: AU-GmbH (AU-GmbH): In der Rechnung 022/02 vom 25. Juli 2002 sei von dieser Firma keine genaue Leistungsbezeichnung angegeben worden.

Tz 14: Der Prüfer passivierte die sich aus seinen Feststellungen rechnerisch ergebenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten als Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer:

	2002	2003
	€	€
USt- Passivierung	355.373,49	54.242,96

Folgende berufungsgegenständlichen Änderungen seien durchzuführen:

Vorsteuern ohne EUST	2002	2003
	€	€
vor Prüfung	5.615.748,44	4.415.390,05
Tz 1: AB-GmbH	-57.911,84	
Tz 2: AK-GmbH	-48.175,47	
Tz 3: AO-GmbH	-19.342,25	
Tz 4: DB	-699,12	
Tz 5: DR-GmbH	-10.520,00	
Tz 6: GR-GmbH	-29.272,92	-19.381,75
Tz 7: HV-GmbH	-19.170,64	-26.286,21
Tz 8: IB-GmbH	-2.079,03	
Tz 9: PB-GmbH	-82.106,35	
Tz 10: PO-GmbH	-46.877,91	
Tz 11: BB-GmbH	-28.486,21	
Tz 12: HB-GmbH	-10.731,75	
Tz 13: AU-GmbH		-8.575,00
nach Prüfung	5.260.374,95	4.361.147,09
<i>[Differenz</i>	<i>355.373,49</i>	<i>54.242,96]</i>
Körperschaftsteuer		2002
Gesamtbetrag der Einkünfte		€
vor Prüfung	1.320.140,83	
AO-GmbH	96.711,23	
USt-Passivierung	<u>-355.373,49</u>	
nach Prüfung	1.061.478,57	

Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist dem Bericht unter dem Titel "Prüfungsabschluss" zu entnehmen, dass hinsichtlich nachstehender angeführter Abgabenarten und Zeiträume Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden: Umsatzsteuer 2002 bis 2003 Feststellung Tz 1, 2 ,3, 4, 5 ,6, 7; Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 Feststellung Tz 3, 14. Die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Das zuständige Finanzamt (FA) folgte den Feststellungen der Großbetriebsprüfung und erließ am 20. Oktober 2007 entsprechende Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die geänderten Sachbescheide Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 und 2003.

b) Berufungen

Die Bw. erhob Berufung mit zwei Schriftsätzen:

1. Berufung Sachbescheide:

Die Berufung vom 6. November 2007 (Akt 2003 Seite 32ff) richtet sich gegen die geänderten Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 sowie Körperschaftssteuer 2002.

Die Bw. brachte vor, zunächst sei prinzipiell festzuhalten, dass die gegenständlichen Vorsteuern wegen Rechnungsmängeln nicht anerkannt worden seien, diese garnicht existieren würden. Die Betriebsprüfung habe sich nämlich auf die Feststellungen gestützt, die von Prüfern bei den Subunternehmern der Bw. getroffen worden seien und bei diesen zu Vorsteuerkürzungen geführt hätten.

Die Rechnungen hingegen, die als Beleg für den Vorsteuerabzug verbucht worden seien, seien mängelfrei. Die Methode der Betriebsprüfung bestehe darin, bei den Subunternehmern nicht anerkannte Vorsteuern willkürlich auch bei der Bw. nicht anzuerkennen, obwohl ein Konnex diesbezüglich weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht gegen sei.

Die Methode der Nichtanerkennung der Vorsteuer in einer Unternehmenskette einfach weiterzureichen, bis jemand gefunden werde, der zur Zahlung herangezogen werden könne, sei gesetzwidrig. Dies habe auch schon der EuGH in seiner Entscheidung 12.1.2006, Rs C-484/03, 354/03 und 355/03 festgestellt. Zitat EuGH: "Das Recht eines Steuerpflichtigen der solche Umsätze ausführt, auf Vorsteuerabzug wird auch nicht dadurch berührt, dass in der Lieferkette, zu der diese Umatze gehören, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist."

Diese Entscheidung belasse das Recht auf Vorsteuerabzug sogar dann unberührt, wenn in der Lieferkette ein Mehrwertsteuerbetrug stattgefunden habe, ohne dass der Unternehmer davon Kenntnis gehabt habe. Nun sei bei den Prüfungen der Subunternehmer in der Regel Vorsteuerverkürzungen wegen formeller Rechnungsmängel (Adressen) vorgenommen worden. Diese Rechnungsmängel in der Unternehmertkette weiterzureichen sei unzweifelhaft rechtswidrig.

Diese Rechtslage sei auch vom österreichischen Gesetzgeber erkannt worden, der in den Erläuterungen zum § 19 Abs. 1a UStG schreibe (unter Hinweis auf Ruppe, UStG 1994, Seite 1295): "Im Zuge von abgabenbehördlichen Prüfungen wurde im Bereich des Baugewerbes festgestellt, dass es zu massiven Steuerausfällen kommt, indem für Leistungen von Subunternehmern an Generalunternehmer Rechnungen mit offenem Ausweis der Umsatzsteuer zwar festgelegt werden, die betreffende Umsatzsteuer vom Subunternehmer jedoch

nicht an das Finanzamt abgeführt wird. Gleichzeitig macht der Generalunternehmer die in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. Die Geltendmachung der Vorsteuer erfolgt zu Recht, da die Leistung tatsächlich erbracht wurde und eine ordnungsgemäß Rechnung vorliegt."

Nun habe die Betriebsprüfung mit einer einzigen Ausnahme, auf die die Bw. noch zurückkommen werde, die tatsächliche Erbringung der ordnungsgemäß in Rechnung gestellten Leistung nicht angezweifelt, sodass bei richtiger rechtlicher Würdigung dem Berufungsbegehren Folge zu leisten sei.

Tz 1: AB-GmbH: Hier stütze sich die Betriebsprüfung auf die USt-Prüfung 01-08/2000, also zwei Jahre vor dem Prüfungszeitraum. Dabei seien diverse Vorsteuerbeträge einer AR-GmbH und einer BE-GmbH nicht anerkannt worden. Beide Firmen seien im Prüfungszeitraum der Bw. nicht mehr existent. Gegen die AR-GmbH sei am 5. Juli 2000 der Konkurs eröffnet worden und es habe ein Fortbetrieb nicht stattgefunden. Die BE-GmbH sei am 20. März 2002 amtswegig gelöscht worden, nachdem seit dem Jahr 2000 keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet worden sei. Was die Subunternehmer, die für die AB-GmbH im Jahr 2000 tätig gewesen seien, mit dem Vorsteuerabzug der Bw. aus dem Wirtschaftsjahr 2001/2002 zu tun haben sollten, sei nicht nachvollziehbar und auch nicht begründet.

Tz 2: AK-GmbH: Auch hier beziehe sich die Betriebsprüfung auf eine UVA-Prüfung beim Subunternehmer AK-GmbH, der der Vorsteuerabzug für die Firma HI-GmbH nicht anerkannt worden sei, da es sich um eine Scheinfirma handle. Eine Begründung für diese Feststellung sei nicht angegeben worden. Die Betriebsprüfung habe auch keinerlei Feststellungen getroffen, ob die Firma HI-GmbH auf Baustellen der Bw. tätig gewesen sei oder auch nur diesbezügliche Rechnungen ausgestellt habe. Im Gegenteil: Aus einem Schreiben vom 17. Juli 2002 (siehe AB Seite 1106) zwischen zwei Funktionären der Finanzverwaltung gehe hervor, dass der Hauptkunde der AK-GmbH die ST-GmbH (ST-GmbH) gewesen sei.

Tz 3: AO-GmbH: Zunächst sei auf die Behauptung der Betriebsprüfung, die OA-GmbH habe die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht, aufs Schärfste zurückzuweisen. Alle Rechnungen der AO-GmbH seien von Mitarbeitern der Bw. hinsichtlich Menge und Preis kontrolliert und bei Bedarf berichtigt worden. Zum Beweis lege die Bw. eine Kopie der Rechnung Nr. 106 vom 13. Dezember 2001 vor, die von Herrn FB (FB), unter Angabe von Geburtsdatum und Adresse, geprüft und berichtigt worden sei (Anlage 1 und 2 der Berufung, Akt 2003 Seite 38f). Sollten diese Unterlagen nicht als Beweise genügen, werde die Zeugeneinvernahme von Herrn FB beantragt.

Auch die Folgerungen der Betriebsprüfung, die AO-GmbH hätte die verrechneten Leistungen mangels eigenem Personal und fehlender Weitergabe an Subfirmen gar nicht erbringen können, sei falsch.

Erstens sei wohl amtsbekannt, dass bei den Subunternehmern in der Baubranche Ausländer beschäftigt seien, die mangels Arbeitsbewilligung nicht angemeldet werden könnten. Bester Beweis sei ja das Verfahren, das eine Bezirkshauptmannschaft gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. wegen der Beschäftigung des EK (EK) eingeleitet und in der Folge eingestellt habe (unter Hinweis auf eine Anlage 3 der Berufung, Akt 2003, Seite 40f). Dieser sei gemeinsam mit KZ (KZ) als nicht angemeldeter Dienstnehmer der AO-GmbH auf der Baustelle einer namentlich genannten Autobahntrasse tätig gewesen. Selbstverständlich sei von Herrn KZ in der Folge bestritten worden, dass er dort gearbeitet habe, weil er zum Zeitpunkt der Kontrolle am 6. Februar 2002 arbeitslos gewesen sei bzw. Notstandshilfe bezogen habe. Dies sei vom Betriebsprüfer im Prüfungsverfahren der AO-GmbH ausdrücklich festgehalten worden. Hätte Herr KZ wahrheitsgemäß zugegeben, dort gearbeitet zu haben, hätte er diese Zahlungen verloren bzw. bereits erhaltene zurückzahlen müssen.

Im Übrigen bedeute der Umstand, dass bei der Kontrolle nur zwei unangemeldete Dienstnehmer der AO-GmbH angetroffen worden seien, nicht, dass es nicht noch mehr gewesen seien. Weiters habe die AO-GmbH sehr wohl Subunternehmer beschäftigt, wie aus einem Schreiben der AO-GmbH vom 16. August 2001 (Anlage 4 der Berufung, Akt 2003 Seite 42) hervorgehe. Dabei gehe es um die Weitergabe von Aufträgen an die CB-GmbH (CB-GmbH). Es sei jedoch durchaus möglich, dass noch weitere Subunternehmer tätig gewesen seien, zB die wiederholt als Beschäftigter des KZ oder des EK genannte Firma [richtig] S (S).

Zusammenfassend sei festzustellen, dass die AO-GmbH sehr wohl in der Lage gewesen sei, die verrechneten Leistungen zu erbringen und diese auch erbracht habe und keine Rede von Scheinrechnungen sein könne.

Die Feststellung des Prüfers, bei allen nach November 2001 von der AO-GmbH ausgestellten Rechnungen mit Adresse K-Straße (K-Straße) seien als Scheinrechnungen zu qualifizieren, habe er ungeprüft aus einem Prüfbericht betreffend die AO-GmbH übernommen (unter Hinweis auf eine Anlage 5 der Berufung, Akt 2003 Seite 43).

Auf eben dieser Seite schätzt der Prüfer den Umsatz der AO-GmbH von 9-12/2001 mit S 400.000,00, also inklusive Dezember 2001. Dies deckt sich auch mit der Auskunft des Vermieters, der niederschriftlich angegeben habe, "die Wohnung dürfte längstens bis Dezember 2001 benutzt worden sein".

Trotz Aufgabe der Adresse K-Straße im Dezember 2001 habe die AO-GmbH auch noch in den Monaten Jänner und Februar 2002 gearbeitet und Leistungen für die Bw. erbracht, wie das Verfahren wegen Beschäftigung des EK beweise.

Die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben und der Vorsteuer sei daher zu Unrecht erfolgt.

Tz 4: DB: Die Nichtanerkennung sei offenbar wegen eines angeblichen Rechnungsmangels in der Adresse erfolgt, weil die gegenständliche Rechnung vom 25. März 2002 nach der Kündigung zum 1. März 2002 und der Schlüsselabnahme durch den Vermieter erfolgt sei.

Abgesehen davon, dass aus dem Bericht des Prüfers im Verfahren betreffend DB nicht unmissverständlich hervorgehe, zu welchem Termin die Kündigung ausgesprochen worden sei, eine Kündigung sei üblicherweise nur zu einem Quartal möglich, heiße das noch lange nicht, dass das Objekt auch schon zu diesem Zeitpunkt geräumt gewesen sei. Die Vorsteuerkürzung wegen unrichtiger Adresse sei daher falsch.

Tz 5: DR-GmbH: Bei einer Betriebsprüfung betreffend dieses Unternehmens seien Vorsteuerbeträge von diversen Lieferanten wegen formaler Mängel (Adressen) nicht anerkannt worden. Diesen Umstand habe der Prüfer zum Anlass genommen, auch den Vorsteuerabzug der Bw. aus Rechnungen der DR-GmbH zu streichen. Abgesehen davon, dass dieses Vorgehen, wie eingangs ausgeführt, rechtlich nicht gedeckt sei, sei auch kein Konnex zu Baustellen der Bw. hergestellt worden. Es wäre noch verständlich, wenn auch nicht rechtmäßig, Vorsteuern für Leistungen der Untersubfirmen abzuerkennen, die an die Bw. weiterverrechnet worden seien. Dies sei vom Prüfer jedoch nicht einmal behauptet, geschweige denn nachgewiesen worden.

Der Vorsteuerabzug bestehe daher zu Recht.

Tz: 6 GR-GmbH: Auch in diesem Fall würden die Ausführungen zu Tz 5 vollinhaltlich gelten.

Tz 7: HV-GmbH: Diesbezüglich werde auch auf die Ausführungen zu Tz 5 verwiesen. Im Detail sei noch anzumerken, dass die bei der Bw. nicht anerkannten Vorsteuern genau jenen entsprechen würden, die bei der UVA-Prüfung 9/01 bis 6/02 der HV-GmbH nicht anerkannt worden seien. Eine nähere Begründung für diese Vorgangsweise sei dem Prüfbericht nicht entnehmbar. Es sei auch keine Verbindung zu Baustellen der Bw. hergestellt worden.

Tz 8 IB-GmbH, Tz 9 PB-GmbH, Tz 10 PO-GmbH, Tz 11 BB-GmbH, Tz 12 HB-GmbH: Auch hier würden die Ausführungen zu Tz 5 gelten.

Tz: 13: AU-GmbH: In diesem Fall sei der Vorsteuerabzug verwehrt worden, weil keine genaue Leistungsbezeichnung gegeben sei. Eine Kopie der Rechnung enthalte die Anlage 6 der Berufung (Akt 2003 Seite 45).

Als Leistungsbezeichnung sei die Verlegung von Bewehrungsstahl (verwendete Bezeichnung "STAB") im Ausmaß von 171.500 kg angegeben. Diese Beschreibung sei sogar für Laien verständlich und ausreichend definiert. Sollte das FA jedoch anderer Meinung sein, werde die Einholung eines Gutachtens von einem Bausachverständigen zur Klärung der Frage beantragt, ob die Bezeichnung der Leistung branchen- bzw. handelsüblich sei.

In Ergänzung zu den Detailausführungen dürfe die Bw. noch bemerken, dass die Betriebsprüfung von Prüfungsbeginn bis zur Zustellung des Prüfberichtes rund einundeinhalb Jahre gedauert habe und abgesehen von der angefochtenen Nichtanerkennung von Vorsteuerbeträgen keinerlei sonstige Feststellungen getroffen worden seien. Daraus sei ersichtlich, dass die steuerliche Gestion der Bw. überaus korrekt sei.

Der Sachbescheid Körperschaftsteuer 2003 wurde von der Bw. nicht angefochten.

2. Berufung Wiederaufnahme:

Die weitere Berufung vom ebenfalls 6. November 2007 (Akt 2003 Seite 46ff) richtet gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 und 2003:

Die Bescheide würden sowohl formal (Verletzung von Verfahrensvorschriften) als auch materiell (Wiederaufnahmsgründe gemäß § 303 Abs. 4 BAO würden nicht vorliegen) angefochten.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei die Wiederaufnahme von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien.

Damit seien ausschließlich neue Tatsachen und Beweismittel gemeint, die auch Gegenstand des jeweiligen Abgabenfestsetzungsverfahrens seien. Nun seien neue Tatsachen hinsichtlich der Feststellungen in den Tz 1 bis 7 des Prüfberichtes keineswegs hervorgekommen. Die Feststellungen seien zum Großteil auch nicht Gegenstand des Abgabenfestsetzungsverfahrens.

Die Betriebsprüfung habe sich bei ihren Feststellungen nur auf Prüfberichte hinsichtlich diverser Subunternehmen gestützt, die allesamt vor der Erlassung jener Bescheide verfasst worden seien, die von der Wiederaufnahme betroffen seien. Diese Feststellungen würden ausschließlich Abgabenverfahren hinsichtlich Auftragnehmer und Lieferanten der Bw. betreffen. Für die Beurteilung der Frage, ob die Bw. von ihren Auftragnehmern und Lieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuern zu Recht oder zu Unrecht in Abzug gebracht habe, seien diese Feststellungen irrelevant und könnten folglich keine Wiederaufnahmsgründe sein.

Im Einzelnen handle es sich um folgende Prüfungshandlungen:

Tz 1: AB-GmbH: UVA Prüfung 01-08/2000, ein genaues Datum sei aus den überlassenen, fragmentarischen Kopien des Prüfberichtes nicht zu entnehmen. Es sei jedoch ganz sicher weit vor der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2002 gelegen. Der Vorsteuerabzug sei wegen Rechnungsmängel beim Auftragnehmer nicht anerkannt worden. Von der Betriebsprüfung sei auch der Bw. der Vorsteuerabzug verwehrt worden.

Rechtlich folge, dass die Feststellung, die AB-GmbH habe zu Unrecht Vorsteuern in Abzug gebracht, nicht Gegenstand des berufungsgegenständlichen Abgabenfestsetzungsverfahren sei. Die Frage des Vorsteuerabzugs bei der Bw. sei davon unabhängig. Die Rechnungen der AB-GmbH würden den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. Die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges bei der Bw. sei somit rechtswidrig. Ein Wiederaufnahmsgrund liege nicht vor.

Tz 2: AK-GmbH: UVA-Prüfung 05/01 bis 04/02 Niederschrift vom 25. Juni 2002. Der Vorsteuerabzug sei wegen Rechnungsmängel beim Auftragnehmer nicht anerkannt worden. Von der Betriebsprüfung sei auch der Bw. der Vorsteuerabzug verwehrt worden. Rechtlich folge sinngemäß wie Tz 1.

Tz 3: AO-GmbH: Vorweg möchte die Bw. festhalten, dass es sich hier keinesfalls um Scheinrechnungen handle. Die AO-GmbH habe die verrechneten Leistungen für die Bw. erbracht. Die Leistungen seien von Mitarbeitern der Bw. kontrolliert und durch Bankübereisungen beglichen worden. Die Tatsache, dass noch im Februar 2002 im Zuge von Baustellenkontrollen Schwarzarbeiter der AO-GmbH angetroffen worden seien, stehe dem Vorwurf, es handle sich um Scheinrechnungen, ebenfalls entgegen. Es sei auch davon auszugehen, dass die Leistungen und Einnahmen der AO-GmbH dieser im Zuge der dortigen Betriebsprüfung zugerechnet worden seien. Gerade die darüber Aufschluss gebenden Unterlagen seien der Bw. allerdings nicht übermittelt worden.

Auf Grund der fragmentarischen Kopien aus dem Prüfbericht sei auch nicht zu entnehmen, welcher Zeitraum geprüft worden sei. Auch ein genaues Datum sei daraus nicht ersichtlich. Jedenfalls sei der zwischen der Bw. und der AO-GmbH abgeschlossene Vertrag im Zuge einer Einvernahme des Geschäftsführers der Bw. am 26. März 2002 dem FA übergeben und es seien alle Fragen des FAes zur Geschäftsbeziehung der beiden Unternehmen beantwortet worden. Des Weiteren sei über Aufforderung der Betriebsprüfung bei der AO-GmbH am 23. Mai 2002 von der Bw. das Kreditorenkonto der AO-GmbH, aus dem auch die Adresse ersichtlich sei, gefaxt worden. Daraus sei zu schließen, dass ab diesem Zeitpunkt alle Geschäftsverbindungen zwischen diesen beiden Unternehmen bekannt gewesen und auch das FA mittels

Kontrollmitteilung über das Ergebnis der Prüfung der AO-GmbH informiert worden sei und somit keinesfalls neue Tatsachen hervorgekommen seien.

Es verstöße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn die Bw. Jahre nach der freiwilligen vollständigen Offenlegung der Geschäftsbeziehung im Rahmen einer fremden Betriebsprüfung durch Wiederaufnahme des Verfahrens und Steuerfestsetzung bestraft werde, zumal sie nach eigener Offenlegung keinerlei Verständigung hinsichtlich etwaiger Bedenken der Finanz erhalten habe und jetzt keine Möglichkeit der Rechnungsberichtigung mehr besthehe.

Tz 4: "DB": Aus den übernommenen Feststellungen der Betriebsprüfung bei DB sei nicht eindeutig ersichtlich, dass die Firmenadresse zum Zeitpunkt der Rechnungslegung am 25. März 2002 jedenfalls nicht mehr die an der Rechnung angeführt gewesen sei, zumal die Kündigung zwar am 1. März 2002 ausgesprochen worden sei, unter Einhaltung der gesetzlichen Frist jedoch keinesfalls vor dem 31. März 2002 wirksam geworden sei. Über den tatsächlichen Zeitpunkt der Schlüsselabnahme seien keine Feststellungen getroffen worden. Die Tatsache, dass der Schlüssel abgenommen worden sei, sei eher Beleg dafür, dass an der angeführten Adresse Geschäftstätigkeit entfaltet und diese genutzt worden sei. Auch diese Fakten seien der Behörde spätestens ab Ende 2002 bekannt gewesen.

Darüber hinaus wäre eine allein auf dieses Faktum gestützte Wiederaufnahme rechtswidrig, weil die festgestellte Nachforderung von € 699,12 bei gesamten Vorsteuern von ca. € 5,6 Mio. keinen Ermessensspielraum für eine Wiederaufnahme eröffnen würde.

Tz 5: DR-GmbH: Es habe eine Betriebsprüfung bis 12/01 stattgefunden. Von wann der Prüfbericht datiere, sei aus den übergebenen Kopien nicht ersichtlich. Doch sei auch hier davon auszugehen, dass er vor Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2002 verfasst worden sei.

Rechtlich folge, dass die Feststellung, die Subunternehmer der DR-GmbH seien nicht auffindbar, nicht Gegenstand dieser Abgabenfestsetzungsverfahren sei. Ansonsten "sinngemäß wie Tz 1".

Tz 6: GR-GmbH: Aus der übergebenen Kopie einer Seite eines Prüfberichtes sei weder der Prüfungszeitraum noch eine Datierung ersichtlich. Die Prüfung dürfte jedoch Mitte 2002 stattgefunden haben. Dies sei aus dem Bescheid über eine Pfändung einer Geldforderung vom 10. Juli 2002 zu schließen, der am 15. Juli 2002 der Bw. zugestellt worden sei (Anlage 1 der Berufung, Akt 2003 Seite 50). Rechtlich folge "sinngemäß wie Tz 1".

Tz 7 HV-GmbH: UVA-Prüfung 09/01 bis 06/02, Niederschrift vom 18. September 2002, rechtlich folge "sinngemäß wie Tz 1".

Tz 8 bis 13: Diese Feststellungen seien von der Betriebsprüfung bei der Begründung der Wiederaufnahme im Prüfbericht nicht angeführt worden und würden somit keine Wiederaufnahmsgründe darstellen (unter Hinweis auf "VwGH 2003/15/0141"). Der Vollständigkeit halber erlaube sich die Bw. anzumerken, dass hier aus ähnlichen Gründen wie zuvor keine neuen Tatsachen oder Beweise hervorgekommen seien. Hinsichtlich Tz 13 seien die Feststellungen (Leistungsbezeichnung) überdies falsch.

Abgesehen von den im Zuge der genannten Prüfungen gewonnenen Erkenntnissen seien an die Bw. zahlreiche Aufforderungen zur Abgabe von Drittschuldnererklärungen und Pfändungen von Geldforderungen betreffend die in den Tz 1 bis 7 angeführten Subunternehmer ergangen. All diese Tatsachen seien nicht nur den für die Subunternehmer zuständigen Finanzämtern bekannt gewesen, sondern mit Sicherheit durch die Übermittlung von Kontrollmitteilungen und Ersuchen um Prüfungshandlungen auch dem für die Bw. zuständigen FA.

Abschließend sei daher festzuhalten, dass dem Prüfer keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO im Zuge seiner Prüfungstätigkeit bekannt geworden seien. Eine abweichende rechtliche Beurteilung der Feststellungen sei hinsichtlich Tz 1, 2, 5, 6 und 7 nicht denkbar, weil gesetz- und europarechtswidrig. Hinsichtlich der Feststellungen Tz 3 und 4 bestehe kein Ermessensspielraum für eine Wiederaufnahme, da eine solche gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößen würde. Tz 8 bis 13 seien von der Betriebsprüfung nicht zur Begründung herangezogen worden und seien somit nicht Gegenstand des Verfahrens. Tz 14 USt-Passivierung ergebe sich aus den sonstigen Feststellungen und bilde für sich allein keinen Wiederaufnahmsgrund.

Auch die Begründung der Wiederaufnahme unter Hinweis auf das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, die Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit haben soll, gehe ins Leere. Wie aus der Berufung Nr. 1 gegen die materiellen Folgen der Wiederaufnahme noch deutlicher hervorgehe, sei die Aberkennung der Vorsteuern entgegen dem Gesetzeswortlaut und der Rechtsprechung des EuGH sowie der Auslegung des Gesetzgebers erfolgt. Von Rechtsrichtigkeit könne daher keine Rede sein. Entsprechende Gesetzesstellen, Judikate oder Literatur, die die Rechtsansicht der Betriebsprüfung untermauern würden, seien jedenfalls nicht genannt und trotz intensiver Suche durch die Bw. auch nicht gefunden worden.

c) Gegenäußerung der Betriebsprüfung

In der schriftlichen Stellungnahme vom 18. Jänner 2008 (Akt 2003 Seite 54) gab der Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung an, die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung von Vorsteuern wegen Rechnungsmängeln in den Jahren 2002 und 2003 sowie gegen eine körperschaftsteuerliche Zurechnung von € 96.711 im Jahre [richtig:] 2002. Die Bw. bemängle,

dass bei den Subunternehmen nicht anerkannte Vorsteuern willkürlich auch bei ihr nicht anerkannt worden seien, obwohl ein Konnex diesbezüglich weder in rechtlicher noch tatsächlicher Hinsicht gegeben wäre. Die Betriebsprüfung habe mit einer einzigen Ausnahme nicht die tatsächliche Erbringung der Leistung angezweifelt und es seien die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen mängelfrei. Gestützt werde diese Ansicht ua. auf EuGH 12.1.2006, Rs C-484/03, 354/03 und 355/03 (unter wörtlicher Wiederholung des Zitates aus der Berufung).

Dazu werde wie folgt Stellung genommen: Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass sich die Bw. zur Erbringung ihrer Leistungen eines ganzen Netzwerkes von Subunternehmen bediene. Mit diesen Subunternehmen, in der Rechtsform einer GmbH geführt, seien Vereinbarungen über die Verlegung von Baustahl auf Baustellen der Bw. abgeschlossen und die Leistungen entsprechend verrechnet worden. Geschäftsführer dieser Sub-GmbH seien natürliche Personen mit Migrationshintergrund und es gebe gründungs- und insolvenzbedingt eine extrem hohe Fluktuation bei diesen Auftragnehmern. Gelegentlich hätten einige Baustellen wegen Insolvenz der Subunternehmer kurzfristig umdisponiert werden müssen. Unbestritten sei, dass auf Grund der engen Verknüpfung mit den Auftragnehmern und dem relativ kleinen Markt die Verantwortlichen der Bw. einen guten Überblick über die potentiellen Leistungserbringer gehabt hätten. Nach Ansicht der Betriebsprüfung hätten die Verantwortlichen die Umstände bzw. Missbrauchsabsichten der Subunternehmer gekannt oder hätten diese kennen müssen, auf die sie Kraft ihrer wirtschaftlichen Stellung sogar gewisse Einflussmöglichkeiten gehabt hätten (unter Hinweis auf EuGH 6.7.2006, C-439/04, Kittel: "Steht auf Grund objektiver Umstände fest, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen hätte müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine USt-Hinterziehung einbezogen war, ist der Vorsteuerabzug zu verweigern.").

Die Betriebsprüfung habe, wie auch die Bw. ausführe, die tatsächliche Erbringung der Leistungen, mit einer Ausnahme, nicht in Zweifel gezogen. Auf Grund der oben angeführten Umstände, insbesondere der hohen Anzahl und Fluktuation der Subunternehmer sowie der festgestellten Schwarzarbeiter, hätten jedoch die Aufträge nicht in jedem Fall dem Leistungserbringer zugeordnet werden können, der die Rechnung ausgestellt habe. Die Nichtanerkennung der Vorsteuern sei zumindest in den von der Betriebsprüfung aufgegriffenen Einzelfällen rechtmäßig und seien auch nach den Ermittlungsergebnissen die Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der AO-GmbH (Punkt 3 der Berufung) nicht anzuerkennen.

d) Ergänzung des FAes

Im Schreiben vom 25. März 2008 gab das FA an, es werde in rechtlicher Hinsicht auf die Ausführungen in der Stellungnahme des Gruppenleiters der Großbetriebsprüfung hingewiesen.

Zur Versagung des Vorsteuerabzuges auf Grund der nichtexistenten bzw. nicht an der Rechnungsadresse existenten Subsubfirmen, eine aus diesem Sachverhalt heraus resultierende Versagung des Vorsteuerabzuges werde seitens der Bw. massiv angezweifelt, werde auf die Ausführungen der Berufungsentscheidung UFS 19.8.2003, RV/0052-W/02 hingewiesen und die wesentlichen Kernaussagen daraus zitiert.

Zum [berufungsgegenständlichen] Sachverhalt werde nach Übersendung von relevanten Unterlagen (Kopien) aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung noch ergänzend vorgebracht:

1) AB Bau:

Verweis auf obige Berufungsentscheidung zur Subfirma sowie beigelegte Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 1 bis 9 der Beilagen.

2) AK-GmbH:

Verweis auf obige Berufungsentscheidung zur Subfirma sowie beigelegte Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 10 bis 18 .

3) AO-GmbH:

Sämtliche Rechnungen der AO- GmbH würden die Adressangabe K-Straße aufweisen, jedoch dürfte nach niederschriftlicher Auskunft des Vermieters diese Wohnung bis längstens Dezember 2001 benutzt worden sein. Ein Geschäftsbetrieb habe jedoch nicht beobachtet werden können, ein Telefonfestnetzanschluss habe nicht bestanden. Der Vermieter habe wahrgenommen, dass eine vom Mieter verschiedene Person mit zwei Kindern die Wohnung genutzt habe (unter Hinweis auf Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 19 bis 45).

4) "DB":

Auf Grund der Schlüsselabnahme (Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 67) sei entgegen den Ausführungen in der Berufung von einer falschen Adresse auf der Rechnung auszugehen und der Vorsteuerabzug daher zu Recht zu versagen gewesen.

5) DR-GmbH:

Aus dem Prüfbericht der DR-GmbH (Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 84ff) gehe eindeutig hervor, dass die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge den gesamten Umsatz dieser Firma betreffe. Daher habe sich gar nicht die Notwendigkeit ergeben, wie in der Berufung ausgeführt, einen Konnex zu den Umsätzen mit der Bw. herzustellen.

6) GR-GmbH:

Siehe Seite 102 der Kopien aus dem Arbeitsbogen.

7) HV-GmbH:

Da die Erlöse der HV-GmbH zur Gänze von der Bw. stammen würden (unter Hinweis auf Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 110) erübrige es sich, einen Konnex der Aufträge mit den an der Rechnungsadresse nichtexistenten Subsubfirma ["detaillierte und sehr genaue Ausführungen zur MM-GmbH (MM-GmbH) auf Seite 107 der Kopien aus dem Arbeitsbogen"] mit den Aufträgen zwischen der HV-GmbH und der Bw. herzustellen.

8) IB-GmbH:

Siehe Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 111 bis 124.

9) PB-GmbH

Siehe Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 125 bis 144.

10) PO-GmbH:

Siehe Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 145ff.

11) BB-GmbH:

Siehe Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 154 bis 171i.

12) HB-GmbH:

Siehe Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 168 bis 179.

13) AU-GmbH

Siehe Kopien aus dem Arbeitsbogen Seite 180 bis 188.

Soweit sich die Berufung gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens richte, seien die in den genannten Textziffern getroffenen Feststellungen zu den Subsublieferanten keineswegs irrelevant für das gegenständliche Abgabenverfahren. Auch sei das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahren, also hier Betriebsprüfungsverfahren betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für den Prüfungszeitraum, zu beurteilen (unter Hinweis auf Ritz, § 303, Tz 14).

e) Weiteres Schreiben Bw.

Mit Schreiben (FAX) an den UFS vom 20. Mai 2008 teilte die Bw. mit, sei vom FA mit Schreiben vom 25. März 2008 informiert worden, dass die Berufungen dem UFS vorgelegt worden seien.

In der Stellungnahme des FAes bzw. der Betriebsprüfung seien umfangreiche Zitate aus dem Arbeitsbogen des Prüfers vorgebracht worden, wobei nur auf die entsprechenden Seiten verwiesen worden sei. Um der Bw. die Möglichkeit zu geben sich damit inhaltlich auseinanderzusetzen, werde beantragt, der Bw. eine Kopie des Arbeitsbogens samt eventuellen Beilagen zuzustellen.

Die Meinung in der Stellungnahme, das Parteigehör könne wegen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht nur im Wege der Akteneinsicht und Abdeckung von Aktenteilen erfolgen, sei unzulässig. Der Arbeitsbogen umfasse mindestens 188 Seiten, die unmöglich im Wege der Akteneinsicht ohne Anfertigung von Kopien zur Kenntnis genommen und bearbeitet werden könnten. Sollte es tatsächlich Akteninhalte geben, die geheim bleiben müssten, könnten diese geschwärzt werden. Diese Stellen wären dann nicht entscheidungsrelevant. Sollte die Zusendung der genannten Kopien nicht möglich sein, werde ersucht, einen Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei im Zuge einer Akteneinsicht die Möglichkeit der Anfertigung von Kopien zu geben.

Zu dem inhaltlichen Vorbringen in der Stellungnahme werde ausgeführt, dass die Sachverhalte der zitierten Entscheidungen von EuGH bzw. VwGH in keiner Weise mit dem Verfahren vergleichbar seien:

EuGH 06.07.2006. C 439/04: Kittel:

Die Betriebsprüfung vermeine aus dem Umstand, dass die Geschäftsführer der Auftragnehmer Personen mit Migrationshintergrund seien und gründungs- und insolvenzbedingt eine hohe Fluktuation unter den Auftragnehmer geherrscht habe, ableiten zu können, die Bw. hätte gewusst oder hätte wissen müssen, dass sie sich bei diesen Firmen an Umsätzen beteilige, die in eine USt-Hinterziehung einbezogen wären. Dieser Ansicht sei wie folgt schärfstens entgegenzutreten:

1) Es würden keine "objektiven Umstände" vorliegen, die eine solche Annahme stützen würden. Der genannte "Migrationshintergrund" könne in diesem Zusammenhang (Steuerhinterziehung) wohl auch nicht zur Begründung herangezogen werden. Dies müsste als echte Diskriminierung gewertet werden. Auch der notorische Umstand, dass kleine und junge Firmen häufig in die Insolvenz schlittern würden, berechige noch lange nicht, deren Kunden das Wissen bzw. Wissen müssen von Steuerhinterziehung zu unterstellen. Im Übrigen seien viele dieser Firmen langjährige Auftragnehmer gewesen, die zur Zufriedenheit gearbeitet hätten.

Des Weiteren müsse der Behauptung energisch widersprochen werden, die Bw. habe auf einem relativ kleinen Markt agiert und habe eine enge Verknüpfung mit den Auftragnehmern

gehabt. Das Gegenteil sei richtig. Es stimme zwar, dass als Generalunternehmer einige wenige große Baukonzerne auftreten würden, diese würden jedoch Aufträge an viele hunderte Subunternehmer vergeben, sodass ein Überblick über potentielle Auftragnehmer gar nicht möglich sei. Auch für eine "Verknüpfung" mit Auftragnehmern hätten sich keinerlei Hinweise ergeben. Die Auftragnehmer seien vielmehr erst nach strenger Überprüfung und Vorlage diverser Unterlagen beauftragt worden. Es habe sich im Einzelnen um folgende Dokumente gehandelt:

1. aktueller Firmenbuchauszug,
2. Bescheid Gewerbeberechtigung,
3. Bescheid Steuernummer,
4. Bescheid UID- Nummer,
5. Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes, der Krankenkasse sowie der Urlaubs- kassen,
6. Mietvertrag des Firmensitzes,
7. Anmeldung Vertrag über Telefax, Telefonanschluss,
8. Notariatsakt über die Gesellschaftsgründung,
9. Bestätigung des KSV, AKV oder Verbandes über Bonität und Redlichkeit sowie
10. die Beschäftigung über die Anzahl der im Unternehmen des Subunternehmers beschäftigten Angestellten und Arbeiter (zum Nachweis der ordnungsgemäßen Auftrags- erfüllbarkeit);

Diese Dokumente seien auch dem Prüfer vorgelegt worden und könnten auf Verlangen jederzeit neuerlich in Kopie vorgelegt werden.

Allein aus diesen Unterlagen gehe hervor, dass die Bw. mit äußerster Sorgfalt bestrebt gewesen sei, nur korrekte und verlässliche Firmen zu beauftragen. Eine darüber hinausgehende Überprüfung der Seriosität der Partner sei gar nicht möglich und unzumutbar.

- 2) Es seien seitens der Betriebsprüfung keinerlei Beweise bzw. Unterlagen vorgelegt worden, die eine USt-Hinterziehung der Auftragnehmer überhaupt konkretisieren würden. Bei den beanstandeten Fällen habe es sich vorwiegend um die Streichung von Vorsteuern auf Grund formeller Rechnungsmängel gehandelt.

3) Weiters habe die Betriebsprüfung bemängelt, man könne die Aufträge in den aufgegriffenen Fällen den Auftragnehmern nicht zuordnen. Begründet werde dies wieder mit der hohen Anzahl und der Fluktuation der Auftragnehmer. Einen logischen Zusammenhang vermag die Betriebsprüfung dabei nicht herzustellen. Wie aktenkundig sei, bearbeite die Bw. eine Vielzahl von Baustellen in ganz Österreich, sodass zwangsläufig eine Vielzahl von Subfirmen zum Einsatz kommen müssten. Auch sei eine Fluktuation von kleineren Firmen typisch für die Bauwirtschaft. Zum Beispiel seien "häufige Auftragnehmer" nicht mehr herangezogen worden, wenn sie die strengen Bestimmungen des Werkvertrages nicht eingehalten oder schlecht gearbeitet hätten.

Schlussendlich werde noch moniert, dass wegen der hohen Anzahl und Fluktuation der Subunternehmer sowie der festgestellten Schwarzarbeiter die Aufträge nicht in jedem Fall dem Leistungserbringer zugeordnet werden könnten, der die Rechnung ausgestellt habe. Dazu werde auf das in der Stellungnahme angeführte Erkenntnis VwGH [gemeint:] 2000/13/0013 hingewiesen. Darin halte der Gerichtshof den Geldfluss für entscheidend für die Zurechenbarkeit. Nun habe die Bw. ihre Zahlungen an die Rechnungsaussteller und Leistungserbringer nachweislich ausschließlich mit Banküberweisung oder Verrechnungsscheck getätigt. Eine solche Zahlung wäre sicher nicht erfolgt, wenn der Empfänger nicht auch die Leistung erbracht hätte. Ein begründeter Zweifel an der Zurechenbarkeit sei also auszuschließen.

VwGH 90/15/0042:

In diesem Fall sei der Vorsteuerabzug versagt worden, weil der Rechnungsaussteller kein Unternehmer und die in der Rechnung angeführte Adresse unrichtig gewesen sei. Der Sachverhalt sei also gänzlich anders gelagert als im gegenständlichen Verfahren.

VwGH 2000/13/0013 und 2003/13/0115:

In diesen zusammenhängenden Verfahren sei ua der Vorsteuerabzug verweigert worden, weil nach den bestätigten Feststellungen der Abgabenbehörde ein Leistungsaustausch gar nicht stattgefunden habe sondern die verrechneten Leistungen von der Beschwerdeführerin selbst mit Schwarzarbeiten erbracht worden seien. Auch dieser Sachverhalt sei keineswegs mit dem berufungsgegenständlichen Verfahren vergleichbar.

VwGH 90/13/0200:

Dieses Erkenntnis betreffe die erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen im Zusammenhang mit einer Stiftung in Liechtenstein. Eine solche ausländische Verbindung sei in diesem Verfahren nicht gegeben. Auch habe die Bw. im Zuge der Betriebsprüfung alle ver-

langten Aufklärungen und Nachweise gegeben und sei auch gerne bereit, dies nötigenfalls dem UFS gegenüber zu tun.

Was die Ausführungen der Stellungnahme zu den einzelnen Subunternehmen betreffe, so könne erst nach erfolgter Akteneinsicht im Detail entgegnet werden, soweit dies nicht bereits in der Berufung ausgeführt worden sei.

Im Übrigen könnte sich das Verfahren abkürzen lassen, wenn der UFS sich den Ausführungen der Bw. anschlosse und das FA im Zuge eines Erörterungstermins den Abweisungsantrag zurückzöge.

f) Verfahren UFS

Mit Schreiben vom 29. Mai 2008 ersuchte der UFS die Bw. um Übersendung des Postaufgabescheines zur Rechnungsberichtigung AO-GmbH vom 18. Dezember 2001. Die Bw. sandte dem UFS mit FAX vom 2. Juni 2008 eine Kopie des Postaufgabescheines, die jedoch unleserlich war, weshalb am 4. Juni 2008 eine Kopie des Originalaufgabescheines angefertigt wurde. Im Telefonat vom ebenfalls 4. Juni 2008 teilte eine Mitarbeiterin jenes Postamtes, von dem der Postaufgabeschein stammte, dem Referenten mit, dass die Nachforschungsfrist von sechs Monaten bereits abgelaufen und daher dieser Fall bei der Post nicht mehr auffindbar sei. Mit dem Postaufgabeschein werde nur die Aufgabe bestätigt. Der Empfänger müsse den Erhalt ebenfalls bestätigen. Es bestehne eine Hinterlegungsfrist von drei Wochen bis zum dritten Montag. Der Absender müsse den Erhalt des nicht behobenen Briefes ebenfalls bestätigen. Der über dieses Telefongespräch angefertigte Aktenvermerk wurde der Bw. mit FAX vom 9. Oktober 2009 zur Kenntnis gebracht.

An der am 5. November 2009 über Antrag der Bw. abgehaltenen Berufungsverhandlung nahmen zwei steuerliche Vertreter der Bw. [Dr. DK (Dr. DK) und Mag. KK (Mag. KK)], die FA-Vertreterin und ein Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung teil.

Zu Beginn der Berufungsverhandlung überreichte der Referent beiden Parteien folgende Aufstellung:

A) USt - Vorsteuern (ohne EUSt)	2002	2003	(USt-Passivierung)
	€	€	€
vor Prüfung (lt. Erklärung)	<u>5.615.748,44</u>	<u>4.415.390,05</u>	2002)
von Außenprüfung nicht anerkannt:			
Tz 1: AB-GmbH	-57.911,84		-57.911,84
Tz 2: <u>richtig: AK-Projekt</u> Bau-GmbH	-48.175,47		-48.175,47
Tz 3: AO-GmbH	-19.342,25		-19.342,25
Tz 4: <u>richtig: DB-Bau-GmbH</u>	-699,12		-699,12
Tz 5: DR-GmbH	-10.520,00		-10.520,00
Tz 6: GR-GmbH	-29.272,92	-19.381,75	-29.272,92

Tz 7: HV-GmbH	-19.170,64	-26.286,21	-19.170,64
Tz 8: IB-GmbH	-2.079,03		-2.079,03
Tz 9: PB-GmbH	-82.106,35		-82.106,35
Tz 10: PO-GmbH	-46.877,91		-46.877,91
Tz 11: BB-GmbH	-28.486,21		-28.486,21
Tz 12: HB-GmbH	-10.731,75		-10.731,75
Tz 13: AU-GmbH		-8.575,00	-355.373,49
nach Prüfung (lt. FA)	5.260.374,95	4.361.147,09	

B) Körperschaftsteuer	2002
Gesamtbetrag der Einkünfte	€
vor Prüfung (lt. Erklärung)	<u>1.320.140,83</u>
laut Außenprüfung:	
AB GmbH (Tz. 3)	96.711,23
USt-Passivierung	<u>-355.373,49</u>
nach Prüfung (lt. FA)	1.061.478,57

C) die Körperschaftsteuer 2003 sei hingegen nicht angefochten:

	2003
Gesamtbetrag der Einkünfte	€
vor Prüfung (lt. Erklärung)	719.469,91
laut Außenprüfung:	
USt-Passivierung	
Tz 6	-19.381,75
Tz 7	-26.286,21
Tz 13	<u>-8.575,00</u>
nach Prüfung (lt. FA)	665.226,95

▪ **Tz 1, 2, 5 bis 12 laut Prüfbericht:**

Betreffend Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges mit der Begründung, dass bei den Subunternehmern der Bw. der Vorsteuerabzug ebenfalls nicht anerkannt worden sei, teilte der Referent mit, dass der Prüfer keine Sachverhaltsfeststellungen getroffen habe, die eine Anerkennung der Vorsteuerbeträge rechtlich begründen würde. Eine Nichtanerkennung der Vorsteuern bei den leistenden Unternehmen bei deren Veranlagung führe nicht automatisch dazu, dass auch bei der Bw. der Vorsteuerabzug nicht anerkannt werde. Es handele sich um folgende Beträge:

	2002	2003
	Vorsteuern €	Vorsteuern €
Tz 1: AB-GmbH	-57.911,84	
Tz 2: richtig: AK-Projekt Bau-GmbH	-48.175,47	
Tz 5: DR-GmbH	-10.520,00	
Tz 6: GR-GmbH	-29.272,92	-19.381,75
Tz 7: HV-GmbH	-19.170,64	-26.286,21
Tz 8: IB-GmbH	-2.079,03	
Tz 9: PB-GmbH	-82.106,35	
Tz 10: PO-GmbH	-46.877,91	
Tz 11: BB-GmbH	-28.486,21	

Tz 12: HB-GmbH	-10.731,75
	-335.332,12 -45.667,96

Der Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung verwies auf seine Stellungnahme vom 18. Jänner 2008. Die Großbetriebsprüfung sei von der Schnellen Einsatzgruppe ("SEG") ersucht worden, den Sachverhalt zu überprüfen, wonach regelmäßig auf Baustellen Schwarzarbeiter renommierter Firmen aufgefunden würden. Der Prüfer habe auf die harten Fakten der Kollegen jener Finanzämter zurückgegriffen, welche die Subunternehmer der Bw geprüft hätten, so wie es im Bericht auch dargestellt sei. Im Umfeld der Bw. gebe es einen Kreis von ca. 20 bis 23 kleiner GmbHs, die oftmals nur 3 bis 6 Monate existieren und dann spurlos verschwinden würden. Die Gesellschafter-Geschäftsführer würden aus dem Migrantenmilieu (Kroaten, Serben) stammen. Der Geschäftsbereich der Bw., das Eisenbiegergewerbe, sei ein sehr kleiner, wobei die Bw. einer der wenigen Anbieter sei. Die Großbetriebsprüfung habe den Verdacht gehabt, den sie aber selbst nicht nachweisen habe können, dass die Bw. Einfluss auf diese kleinen GmbHs habe. Das ergebe sich aus den Abrechnungen. Laut Prüfer hätten einzelne GmbHs gar nicht mehr abrechnen dürfen, weil es sie zu diesem Zeitpunkt nicht mehr gegeben habe. Das hätten die Prüfer jener Finanzämter festgestellt, welche diese kleinen GmbH geprüft hätten. Den Prüfungen dieser kleinen GmbHs sei z.B. zu entnehmen, dass diese an den Firmenanschriften nicht mehr angetroffen worden seien. Die Großbetriebsprüfung zweifle, mit wenigen Ausnahmen, keinesfalls daran, dass die Leistungen auch tatsächlich erbracht worden seien.

Mag. KK wendete ein, dass der Bw. die Prüfungen der Subunternehmer zum Teil nie zur Kenntnis gebracht worden seien, trotz Antrag auf Akteneinsicht.

Laut Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung sei Dr. DK auf jeden Fall während der Prüfung bei der Großbetriebsprüfung gewesen und habe Akteneinsicht gehabt, dies auch während der Schlussbesprechung.

Laut Dr. DK seien auszugsweise Fotokopien aus den Prüfberichten der Subunternehmer zur Verfügung gestellt worden, jedoch nicht vollständig.

Der Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung verwies konkret auf die AB-GmbH (Tz 1) und AO-GmbH (Tz 3). Die AO-GmbH sei laut Feststellungen der Kollegen eine Scheinfirma und Vorsteuern aus allen nach November 2001 ausgestellten Rechnungen seien nicht anzuerkennen.

Die FA-Vertreterin bezog sich auf den Schriftsatz der Bw. vom 20. Mai 2008 Seite 3, wonach die Bw die dort genannten Unterlagen für jeden Subunternehmer vorlegen könnte.

Der Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung führte dazu aus:

1. Aktueller Firmenbuchauszug sei vorgelegt worden, jedoch nur für die konkreten Subunternehmer, [nicht] jedoch für deren Subsubunternehmen,
2. Bescheid Gewerbeberechtigung, hier verweise er auf den Arbeitsbogen,
3. Bescheid Steuernummer, hier verweise er auf den Arbeitsbogen,
4. Bescheid UID-Nummer, hier verweise er auf den Arbeitsbogen,
5. Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes, der Krankenkasse sowie der Urlaubskassen: laut Telefonat mit dem Prüfer seien diese nicht in allen Fällen vorgelegen, eine vorliegende Finanzamtsunbedenklichkeitsbescheinigung sei gefälscht gewesen, welche könne er momentan nicht sagen, er vermute aus dem Finanzamt 8/16/17,
6. Mietvertrag des Firmensitzes, hier verweise der Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung auf den Arbeitsbogen,
7. Anmeldung Vertrag über Telefax, Telefonanschluss, hier verweise er wieder auf den Arbeitsbogen,
8. Notariatsakt über die Gesellschaftsgründung, hier verweise er wieder auf den Arbeitsbogen, erinnerlich soll es sich immer um den gleichen Notar gehandelt haben, der diese GmbH errichtet habe,
9. Bestätigung des KSV, AKV oder Verbandes über Bonität und Redlichkeit, hier verweise er wieder auf den Arbeitsbogen,
10. Bestätigung über die Anzahl der im Unternehmen des Subunternehmers beschäftigten Angestellten und Arbeiter (zum Nachweis der ordnungsgemäßen Auftragserfüllbarkeit): laut Telefonat mit dem Prüfer hätte die Bw zu diesem Punkt keinerlei Bestätigungen gebracht;

Nach Ansicht von Mag. KK bedeute Migrationshintergrund bei den Subunternehmen nicht, dass die Bw. davon wusste oder hätte wissen müssen, dass es sich um Steuerbetrüger handle oder dass es überhaupt welche wären. Die Bw. hätte nicht festgestellt, dass es sich um betrügerische Unternehmen handeln würde.

Der Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung verwies auf die Rechtsprechung des EuGH bezüglich unüblicher und verdächtiger Leistungsgestaltung. Die Bw. bewege sich in einem Markt, in dem sie sich sehr gut auskenne und er könne dem nicht folgen, wenn die Bw. bei unüblichen Gestaltungen vorbringe, nichts von einem allfälligen Steuerbetrug gewusst zu haben.

Die Aussage der Tz 2 sei, dass die Großbetriebsprüfung nicht wisse, wer die Leistung erbracht habe. Die HI-GmbH könne es nicht gewesen sein. Die Bw. müsse sich schon fragen, wer ihr Leistungserbringer sei.

Laut Mag. KK sei Leistungserbringer der Bw. die AK-GmbH gewesen.

Die FA-Vertreterin wies darauf hin, dass die Bw. laut Arbeitsbogen während der Betriebsprüfung betreffend die PB-GmbH [Tz 9 des Prüfberichtes] nicht die im Schreiben vom 20. Mai 2008 aufgezählten Unterlagen vorgelegt habe. Die FA-Vertreterin ersuchte um Gelegenheit, für die PB-GmbH die notwendigen Unterlagen zu prüfen, ob der Bw. der Nachweis für den Vorsteuerabzug gelinge. Sollte dies für diese Firma der Fall sein, nehme das FA an, dass auch bei den anderen Textziffern die Vorsteuern zustünden. Die FA-Vertreterin ersuchte um Erstreckung der Verhandlung um vier Wochen zur Abverlangung dieser Unterlagen. Dieser Antrag wurde mit der Entscheidung UFS 19.8.2003, RV/0052-W/02, begründet.

Mag. KK brachte vor, dass die Bw. nichts für den Inhalt des Arbeitsbogens könne. Der Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung habe eben laut Telefonat mit dem Prüfer bestätigt, dass diese Unterlagen vorgelegt worden seien.

Laut Gruppenleiter der Großbetriebsprüfung habe er zur PB-GmbH nichts gesagt.

Mag. KK sprach sich gegen diesen Antrag aus, weil die Bw. im Betriebsprüfungsverfahren alle Unterlagen vorgelegt hätte.

Der Referent gab dem Antrag der FA-Vertreterin statt, weil im Arbeitsbogen die genannten Unterlagen nicht auffindbar seien. Wenn die Bw. über diese Unterlagen verfüge, werde es ihr ein Leichtes sein, diese dem FA vorzulegen.

Dr. DK brachte vor, dass vom Prüfer aus Rechnungen der PB-GmbH Vorsteuern von € 82.106,35 nicht anerkannt worden seien. Es handle sich dabei um jene Vorsteuern, die bei der PB-GmbH nicht anerkannt worden seien, nämlich von der HL-GmbH (HL-GmbH) und von der IK-GmbH.

Der Referent verlas Tz 16 aus dem Prüfbericht betreffend PB-GmbH vom 14. Juli 2004, wonach dieser insgesamt € 82,106,35 an Vorsteuern von der HL-GmbH und der IK-GmbH nicht anerkannt worden seien.

Laut FA-Vertreterin bestünde die Annahme, dass es sich bei dem bei der Bw. nicht anerkannten Vorsteuerbetrag € 82.106,35 um weiter verrechnete Vorsteuern der HL-GmbH und der IK-GmbH handle.

Mag. KK ersuchte um Mitteilung, um welche Rechnungen der HL-GmbH und der IK-GmbH es sich handle, die an die Bw. weiter verrechnet worden sein sollen, da die PB-GmbH laut Bericht vom 14. Juli 2007 mehrere Auftraggeber gehabt habe.

- **Tz 3, Vorsteuer €19.342,25 und nicht anerkannter Aufwand €96.711,23 als Schwarzarbeiter der Bw. anstatt der AO-GmbH (2002):**

Der Referent verwies auf das FAX des UFS an die Bw. vom 12. Oktober 2009 und übergab den steuerlichen Vertretern der Bw. aus dem Arbeitsbogen des FA 2/20 in Wien betreffend UVA-Prüfung der AO-GmbH und Prüfung der Aufzeichnungen Umsatzsteuer 8/2001 bis 2/2002 das Konvolut der vom Vermieter in der leeren Wohnung (Unternehmenssitz der AO-GmbH) in 1200 Wien aufgefundenen Unterlagen (56 nummerierte Blätter) zur Einsicht und wies darauf hin, dass die Unterlagen laut Datum bis frühestens zum 13. November 2001 (Blatt 40, Blankorechnung an die Bw. und Blatt 39, Kassazettel LIBRO) zurückreichen. Die Hinterlegungsanzeige vom 14. November 2001 (Blatt 41) betreffe die vom Vermieter bei Gericht beantragte und am 14. Jänner 2002 durchgeführte zwangsweise Räumung der Wohnung (Blatt 43). Auf Grund dieser Unterlagen ergebe sich nach Ansicht des Referenten, dass die Wohnung spätestens ab 14. November 2001 nicht mehr von der AO-GmbH benutzt worden sei und daher sämtliche Rechnungen vom 13. Dezember 2001 bis 11. Februar 2002 nicht den Anforderungen des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 entsprechen würden.

Mag. KK gab an, ihm sei aus dem Prüfbericht bekannt, dass die Wohnung im Jänner 2002 geöffnet worden sei und die Bw. stelle daher außer Streit, dass die Rechnungsanschrift ab Jänner 2002 nicht zutreffend sei. Zu den vom Referenten übergebenen Unterlagen gab Mag. KK an, dass er diesen nicht entnehmen könne, dass die Adresse vor der Räumung nicht gegeben gewesen sei. Nach Meinung von Mag. KK sei die Rechnungsanschrift vor der Räumung im Jänner 2002 in Ordnung. Es werde auf eine Rechtsprechung des VwGH verwiesen, wonach man auf die Adresse laut Firmenbuch vertrauen könne und es dem FA obliege zu beweisen, dass die Adresse laut Firmenbuch nicht mehr aufrecht sei.

Betreffend des Nettoebetrages € 96.711,23 als Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer 2002 gab die Bw. in der Berufung vom 6. November 2007 (Wiederaufnahme) an, dass die Zahlung auf das Bankkonto der AO-GmbH erfolgte, weshalb eine Nichtanerkennung gemäß § 162 BAO ausgeschlossen sei. Nach Ansicht des Referenten habe der Prüfer keine nachprüfbaren Sachverhaltsfeststellungen getroffen, wonach Schwarzarbeiter der Bw. zuzurechnen wären, zumal der Prüfer auch nicht festgestellt habe, dass die Bw. über das Bankkonto der AO-GmbH verfügen hätte können.

Der Referent verwies auf die auch der Bw. bekannte Anzeige des Arbeitsinspektorates vom 26. Februar 2002. Am 6. Februar 2002 seien auf der Autobahnbauanstelle Arbeiter ohne Beschäftigungsbewilligung angetroffen worden und zwar EK und KZ. Die letzte berufungsgegenständliche Rechnung vom 11. Februar 2002 betreffe mit Lohnwoche 5 bis 6 die Feststellung auf der Baustelle am 6. Februar 2002. Herr KZ habe gegenüber dem Arbeitsinspektorat angegeben, dass er für die Bw. arbeite.

Dr. DK verwies auf eine Niederschrift vor dem FA vom 26. März 2002, in der der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. angegeben habe, dass Herr KZ niemals bei der Bw. beschäftigt gewesen sei. Mag. KK sei nicht der Meinung, dass Herr KZ ein Schwarzarbeiter der Bw. sei. Dr. DK verwies auf ein Schreiben des Firmenanwaltes vom 7. November 2007, wonach das Verfahren gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. formlos eingestellt worden sei. Von den genannten Schreiben wurden Kopien zum Akt genommen.

Der Referent verlas die Niederschrift mit KZ vom 7. Juli 2002 und beim Arbeitsinspektorat am 13. Februar 2002. Kopien wurden an beide Parteien ausgefolgt.

Mag. DK verwies auf den Bericht über die Prüfung bei der AO-GmbH, Tz 16 (am Ende von Punkt 1.): "Es ist nicht eindeutig klarbar, wer für die Personen [EK] und [KZ] tatsächlich Beschäftiger war, es ist nicht einmal gewährleistet, dass [EK] und [KZ] in einem Dienstverhältnis (zu wem auch immer) standen."

Laut Dr. DK sei in der Aussage des Herrn KZ vom 13. Februar 2002 die Adresse der Bw. mit K (K) angegeben, die Bw sei aber nie in K gewesen. Dr. DK vermute, es handle sich um eine Verwechslung mit der K-Straße. Es sei festzuhalten, dass KZ widersprüchliche Aussagen gemacht habe.

Die FA-Vertreterin verwies darauf, dass die Entscheidung der Bezirksverwaltungsbehörde keine Bindungswirkung für die Finanzverwaltung habe.

- **Tz 4, Rechnungsmangel der Adresse der Rechnungsausstellerin DB-Bau-GmbH Vorsteuer €699,14 (2002):**

Der Referent übergab beiden Parteien eine Kopie der Seite 19 des Arbeitsbogens über die USt-Sonderprüfung und Prüfung der Aufzeichnungen 10/2001 bis 9/2002 bei der DB-Bau-GmbH durch das FA 4/5/10 in Wien. Nach Ansicht des Referenten bedeutet eine Schlüsselabnahme mit 1. März 2002, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer Herr DB ab diesem Zeitpunkt nicht mehr über die Wohnung verfügen habe können und daher die Rechnung vom 25. März 2002 betreffend diese Adresse nicht den Erfordernissen des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 entspreche.

Die steuerlichen Vertreter verwiesen auf ihr Vorbringen.

▪ **Tz 13, mangelhafte Rechnung der AU-GmbH Vorsteuer €8.575,00 (2003):**

Nach Ansicht des Referenten entspreche die Leistungsbeschreibung:

"BVH: DIVERSE EISENVERLEGARBEITEN STAB 171.500,00 KG á 0,25€"

in der Rechnung der AU-GmbH vom 25. Juli 2002 (Vorsteuer € 8.575,00) nicht den Rechungserfordernissen des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994, zumal auch die Baustelle nicht angegeben sei. Damit sei die Rechnung vor dem Hintergrund des in § 11 Abs. 1 UStG 1994 verfolgten Zwecks, eine nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten zu ermöglichen, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen, nicht ausreichend (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0013 und 26.2.2004, 2004/15/0004).

Mag. KK verwies darauf, dass Art und Umfang der Leistung beschrieben seien und daher der Vorsteuerabzug zustehe.

▪ **Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 und 2003:**

Der Referent verwies auf Seite 75ff im Veranlagungsakt 1999 der Bw., Niederschrift vom 17. Dezember 2002 betreffend USt-Sonderprüfung, Tz 1, und dass dem FA bereits damals die mangelnde Adresse K-Straße laut Erhebung des Finanzamtes 2/20 in Wien bekannt gewesen sei. Diesbezüglich (Tz 3) liege somit kein Wiederaufnahmsgrund vor.

Die FA-Vertreterin erwiderte, dass dem FA bei Erlassung des später wieder aufgenommenen Jahresbescheides 2002 nicht bekannt gewesen sei, dass die Bw. trotz Feststellung in der Niederschrift vom 17. Dezember 2002 wiederum Vorsteuern der AO-GmbH geltend gemacht habe, weil die Vorsteuern [in der Umsatzsteuerjahreserklärung] nur in einer Gesamtsumme angegeben worden seien.

Mag. KK übergab eine vierseitige Aufstellung jener Unternehmer, die in der Branche der Bw. tätig seien. Diese Aufstellung sei nicht abschließend, es gebe auch andere Unternehmer. Bei der Bw. handle es sich somit keinesfalls um ein marktbeherrschendes Unternehmen.

Die Berufungsverhandlung wurde zur Durchführung zusätzlicher Erhebungen des FAs erstreckt.

Mit **E-Mail vom 16. November 2009** ersuchte das FA in einem mit 13. November 2009 datierten Schreiben die Bw. betreffend Vorsteuern von der PB-GmbH (Tz 9 des Prüfberichtes) um Vorlage von Unterlagen unter Darstellung folgender Sachverhaltsannahmen:

1. Sachverhalt laut Einsicht in den Arbeitsbogen der PB-GmbH:

Nach Einsicht des FAes in den Arbeitsbogen über die Betriebsprüfung bei der PB-GmbH über die Jahre 2001 und 2002 würden die Leistungserlöse der PB-GmbH im Jahr 2002 zu mehr als 80% aus Leistungen an die Bw. resultieren. Die PB-GmbH habe ihrerseits wiederum fast 100% ihrer Leistungen von der HL-GmbH und der IK-GmbH erbringen lassen (zur Veranschaulichung in gerundeten Zahlen: Leistungserlöse PB-GmbH 2002 insgesamt € 1,5 Mio., davon an Bw. € 1,2 Mio., Subleistungen HL-GmbH und IK-GmbH € 1,0 Mio. Daher sei in schlüssiger Betrachtung davon auszugehen, dass ein Großteil der Leistungen auf den an die PB-GmbH vergebenen Aufträgen von den von dieser beschäftigten Subfirmen HL-GmbH und IK-GmbH erbracht worden sei. Seitens der PB-GmbH sei während der Betriebsprüfung mitgeteilt worden, dass die angeforderten Unterlagen (Nennung der einzelnen Baustellen, Arbeitsaufzeichnungen für die einzelnen Baustellen, Nennung der auf diesen Baustellen eingesetzten Arbeiter, Bautagebücher, genaue Bezeichnung der erbrachten Leistungen) beim Auftraggeber der PB-GmbH eingesehen werden könnten, die PB-GmbH gebe diese nach erbrachter Leistung an den Auftraggeber weiter.

2. Sachverhalt laut Einsichtnahme des FAes in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung bei der Bw.:

Eine Einsichtnahme in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung bei der Bw. mache ersichtlich, dass die Bw. mit ihren Auftragnehmern folgende Verträge abschlossen habe (zB AB Seite 1474ff mit der GR-GmbH, teilweiser Auszug aus diesem Vertrag):

Der Auftragnehmer legt dem Auftraggeber zum Nachweis seiner ordnungsgemäßen Tätigkeit sowie zum Nachweis der Einhaltung gesetzlicher Vorschriften durch ihn, sein Unternehmen und die verantwortlichen Organe seines Unternehmens vor Vertragsunterzeichnung nachstehende Unterlagen vor:

- a) Notariatsakt über die Gesellschaftsgründung
- b) Aktueller Firmenbuchauszug
- c) Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes
- d) Bestätigung KSV, AKV oder Verbandes über die Bonität und Redlichkeit
- e) Gewerbeberechtigung
- f) Bestätigung über die Anzahl der im Unternehmen des Subunternehmers beschäftigten Angestellten und Arbeiter

Darüber hinaus erklärt der Subunternehmer eidesstattlich, dass weder gegen ihn noch sein Unternehmen oder verantwortliche Organe des Unternehmens Verwaltungsstrafen wegen Verletzung eines Ausländerbeschäftigungsgesetzes eingeleitet oder mit einer Bestrafung rechtskräftig abgeschlossen wurden.

Der Auftragnehmer ist verpflichtet, ein Bautagebuch zu führen, in das täglich insbesondere die erbrachten Leistungen sowie die Anzahl der auf der Baustelle tätigen Arbeiter einzutragen sind.

Der Auftragnehmer ist verpflichtet, auch betreffend seiner Leute und Erfüllungsgehilfen (Subunternehmer) die Einhaltung sämtlicher, gegenständliche Bauleistung betreffender, Rechtsvorschriften zu überprüfen.

Es steht dem Auftraggeber sowie seinem mit der Durchführung der Überprüfung beauftragten Vertreter zu, festgestellte Beanstandungen unmittelbar abzustellen so vor allem unbefugt auf der Baustelle anwesende Personen ohne Rückfrage mit dem Auftragnehmer zu entfernen. Über Tage, Zeiten kontrollierende Personen und Vorkommnisse ist vom Auftraggeber ein Protokoll zu führen, welches gemeinsam mit den unter Pkt. 11 h zu erstellenden Kopien (der Papiere der Arbeitnehmer) in einem gesonderten Ordner zu führen ist.

[Punkt] 11.h. Der Auftragnehmer verpflichtet sich darüber hinaus, für jeden auf der Baustelle tätigen Arbeitnehmer einen Lichtbildausweis anzufertigen...

Darüber hinaus steht es dem Auftraggeber jederzeit frei, an der Baustelle zur Erleichterung der Überprüfung der Einhaltung arbeitsrechtlicher, fremdenrechtlicher und sonstiger gesetzlicher Vorschriften, Überprüfungs- und Kontrollmechanismen zu installieren und sichert der Auftragnehmer deren Einhaltung im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten zu.

Die Weitergabe der Gesamtleistung oder von Teilleistungen ist nur mit schriftlicher Zustimmung des Auftraggebers möglich. Der Auftragnehmer verpflichtet sich im Falle einer solchen Weitergabe, die Bedingungen dieses Vertrages zur Gänze an seinen Subunternehmer zu überbinden. Sämtliche Rechte des Auftraggebers, vor allem betreffend die Kontrolle der Arbeitnehmer an den Baustellen und der Einhaltung sämtlicher sonstigen gesetzlichen Vorschriften stehen ihm auch gegenüber den Vertragspartnern des Auftragnehmers zu.

Der Auftragnehmer verpflichtet sich der [Bw.] noch vor Beginn jeglicher Bau- und Arbeitstätigkeit auf den vereinbarten Baustellen eine Namensliste sämtlicher bei ihm aufrecht beschäftigter Dienstnehmer und Arbeiter vorzulegen, gleichgültig, ob diese auf den vertragsgegenständlichen Baustellen zum Einsatz kommen oder nicht (Name, Geburtsdatum, Wohnort, Staatsangehörigkeit, 2 aktuelle Passfotos + bei ausländischen Beschäftigten die notwendigen Bewilligungen sowie ist der Nachweis der Anmeldung bei der GKK beizulegen).

Sollte gemäß den Bestimmungen des Subunternehmervertrages eine Zustimmung des Auftraggebers zur Beschäftigung eines weiteren Subunternehmers bestehen oder eine solche ausdrücklich erteilt werden, so hat der Auftragnehmer auch dafür Sorge zu tragen, dass vor

Beginn jeglicher Tätigkeiten des neuen Subunternehmers dieser der [Bw.] eine ebensolche Liste samt nötigen Anhängen zukommen lässt.

Sollte es beim Auftragnehmer zu einer Änderung des Personalstandes kommen, besteht für diese Personen die obige Verpflichtung gleichermaßen.

3. Vorzulegende Unterlagen:

Im Hinblick auf diese seitens der Bw. mit den Auftragnehmern abgeschlossenen Verträge und zum Nachweis der notwendigen Sorgfaltspflichten für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges ("siehe EuGH-Rechtsprechung "Kittel", u.a.: Auf Grund der Gutgläubensjudikatur des EuGH darf jedoch ein Leistungsempfänger darauf vertrauen, sein Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu verlieren, wenn er alle Maßnahmen getroffen hat, die von ihm erwartet werden können, um überzeugt zu sein, dass die einzelnen Abrechnungsmerkmale der Wirklichkeit entsprechen") würde das FA im Zusammenhang mit der PB-GmbH folgende Unterlagen abverlangen:

- Alle im Jahr 2002 seitens der PB-GmbH an die Bw. gelegten Rechnungen,
- Auflistung aller Bauvorhaben, bei welchen seitens der PB-GmbH für die Bw. Leistungen erbracht worden seien,
- Vorlage der Verträge, welche mit der PB-GmbH im Zusammenhang mit diesen Aufträgen geschlossen worden seien,
- Vorlage der Zustimmung zu den Subauftragsvergaben der PB-GmbH an die HL-GmbH und IK-GmbH,
- Auflistung aller Dienstnehmer, welche auf diesen Baustellen seitens der PB-GmbH oder ihrer Subunternehmer tätig geworden seien (im Sinne der obigen Vertragsbestandteile); Ein sorgfältiger Unternehmer im Sinne der zitierten Rechtsprechung werde sich diese Auflistungen in sehr kurzen Abständen geben lassen, da allgemein bekannt sei, dass in der betrugsanfälligen Baubranche tägliche An- und Abmeldungen üblich sein.
- Bautagebücher,
- die unter Punkt 2 unter a) bis f) aufgelisteten Nachweise,
- eidesstattliche Erklärung des Subunternehmers PB-GmbH,
- Protokolle der durchgeführten Kontrollen auf den Baustellen;

Mit FAX vom 24. November 2009 beantragte die Bw. beim UFS in Hinblick auf den oa Vorhalt des FAes vom 13. November 2009 Akteneinsicht in den Arbeitsbogen der PB-GmbH bzw. um Erlassung eines "entsprechenden Bescheides" sowie um Klarstellung, dass der Inhalt des

Arbeitsbogens der Entscheidung über die Berufung nicht zu Grunde gelegt werde (unter Hinweis auf "VwGH 94/16/0275").

Am 30. November 2009 nahm Mag. KK, steuerlicher Vertreter der Bw., beim UFS **Akteneinsicht** in den Arbeitsbogen über die Betriebsprüfung bei der PB-GmbH für den Zeitraum 2002 und 2002, wobei der Referent die in der darüber aufgenommenen **Niederschrift vom 30. November 2009** vermerkten Aktenteile von der Akteneinsicht ausnahm, da der Inhalt Informationen betreffe, welche die Bw. bei ordnungsgemäßer Kontrolle ihres Subunternehmers PB-GmbH selbst haben müsste und daher für die Vorhaltsbeantwortung kontraproduktiv wären bzw. Abgabengeheimnisse der PB-GmbH oder anderer Unternehmen betroffen seien.

Mag. KK gab an, dass zu den im Vorhalt des FAes genannten "alle Rechnungen aus 2002" und anderen Punkten die geforderten Unterlagen bereits im Ermittlungsverfahren vor Bescheiderlassung vorgelegt worden seien und eine neuerliche Vorlage überschießend wäre.

Der Referent fragte den steuerlichen Vertreter, wann diese Unterlagen vorgelegt worden seien und bot an, den Arbeitsbogen betreffend die Bw. gemeinsam nach diesen Unterlagen abzusuchen.

Mag. KK gab an, das im Schreiben des Steuerberaters der PB-GmbH vom 27. April 2004 (Arbeitsbogen betreffend PB-GmbH Seite 187f) angegeben sei, dass sich Unterlagen beim Generalunternehmer befinden würden. Die Bw. sei jedoch nicht der Generalunternehmer gewesen.

Der Referent ersuchte um Bekanntgabe des Namens des Mitarbeiters der Bw., der den Kontakt zur PB-GmbH hergestellt und die PB-GmbH bearbeitet bzw. überwacht habe. Weiters verwies der Referent als Beispiel auf zwei Auftragsschreiben vom 10. März 2003 betreffend Arbeitsgemeinschaft zu Autobahnbrücken und vom 22. August 2005 (außerhalb des berufungsgegenständlichen Zeitraumes), in dem die Bw. selbst Auftragsnehmerin und ihr besondere Überwachungspflichten überbunden worden seien. Es stelle sich die Frage, ob alle Bauaufträge an die Bw. diese Kontrollpflichten vorsehen würden.

Mag. KK behielt sich dazu eine schriftliche Stellungnahme vor. Die Bw. sei gerne bereit, im Fall der PB-GmbH die abverlangten Unterlagen, so weit vorhanden, vorzulegen. Im Falle einer Überprüfung bei den anderen Subunternehmern regte Mag. KK eine Bescheidaufhebung und Zurückverweisung an die I. Instanz (§ 289 Abs. 1 BAO) an. Die Unterlagen könnten dann im Verfahren I. Instanz im Unternehmen der Bw. eingesehen werden. Es wäre sinnvoller das ganze Ermittlungsverfahren in der I. Instanz beim FA durchzuführen.

Mag KK wies darauf hin, dass es problematisch sei, wenn der Prüfer bei der Bw. Vorsteuern streiche, die nicht aus Rechnungen der PB-GmbH an die Bw. sondern aus Rechnungen der HL-GmbH und IK-GmbH an die PB-GmbH stammen würden. Laut Mag KK sei dem Prüfbericht der PB-GmbH zu entnehmen, dass diese Vorsteuern in Höhe von € 207.908,09 erklärt habe und davon nur € 122.429,70 anerkannt worden seien. Grundsätzlich könnten die Bedenken der Finanzverwaltung nur funktionieren, wenn der Subunternehmer keine Steuern abgeführt habe. Es stelle sich die Frage, ob die PB-GmbH die € 122.429,70 aus Missbrauchsabsicht nicht an das eigene Finanzamt abgeführt habe. Mag. KK begehrte, die Zahlenangaben des FAes im Vorhalt vom 13. November 2009 betreffend Leistungserlöse PB-GmbH 2002 gesamt € 1,5 Mio, davon Bw. € 1,2 Mio. Subleistungen HL-GmbH und IK-GmbH € 1 Mio. ziffernmäßig nachzuvollziehen. Ohne ein Beweismittel Konto Ausgangsrechnungen PB-GmbH an Bw. könne man nicht auf einen Leistungsumfang gegenüber der Bw. von € 1 Mio. ausgehen.

Der Referent ersuchte um Vorlage sämtlicher Rechnungen der PB-GmbH an die Bw., aus denen die Bw. Vorsteuern geltend gemacht habe.

Mag. KK überreichte die Kopie einer Stellungnahme des Finanzamtes 2/20 vom 12. Dezember 2002 betreffend "Berufung vom 1. Dezember 2002" und verlangte um Aufklärung, welche Bedeutung diese Berufung für die Berufung der Bw. habe, und ersuchte um Vorlage der Berufung der PB-GmbH. Es sei entscheidungsrelevant, ob gegen die Prüfung der PB-GmbH ein Rechtsmittel eingebracht und welche Abänderungen des Berichtes der PB-GmbH erfolgt seien.

Der Referent wies darauf hin, dass die Höhe der Vorsteuer laut Eingangsrechnungen bei der Bw. und die an Hand der vorzulegenden Unterlagen zu überprüfende Sorgfaltspflicht der Bw. maßgeblich seien. Nach Informationen des Referenten sei der Umsatzsteuerbescheid betreffend PB-GmbH für das Jahr 2002 nicht angefochten.

Mit FAX an die Bw. vom 23. Februar 2010 ergänzte der Referent: Der Umsatzsteuerbescheid 2002 betreffend PB-GmbH vom 19. Juli 2004 sei nicht angefochten. Der Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 24. März 2003 sei angefochten und das Finanzamt 2/20 habe darüber rechtskräftig mit Berufungsvorentscheidung vom 23. April 2003 entschieden. Die von Mag. KK am 30. November 2009 vorgelegte Stellungnahme des Finanzamtes 2/20 zur "Berufung vom 1. Dezember 2002" könne sich auf Grund der Datumsangabe nicht auf die Berufung Umsatzsteuer 2001 beziehen.

Die Bw. gab in ihrer **Vorhaltsbeantwortung an das FA vom 13. Jänner 2010** an, ein Notariatsakt über die Gründung der PB-GmbH sei von ihr nicht zu den Akten genommen, da

der Gesellschaftsvertrag zwischen Gesellschaftsgründung und Auftragerteilung geändert worden sei und auch die Gesellschafter die Organe gewechselt hätten. Stattdessen sei ein beigelegter aktueller Firmenbuchauszug herangezogen worden.

Bestätigungen des AKV oder KSV über die Bonität der PB-GmbH seien entbehrlich gewesen, da die Gesellschaft erst am 26. Juli 2001 im Firmenbuch eingetragen worden sei und somit noch keine Erfahrungswerte über die Zahlungsmoral und Zuverlässigkeit der Gesellschaft vorliegen hätten können.

Im Übrigen hätten diese Unterlagen für die Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug auch keinerlei Relevanz. Der Gesellschaftsvertrag werde wohl Grundlage der Eintragung im Firmenbuch gewesen sein und sich, falls notwendig, in der Urkundensammlung des Handelsgerichtes auffinden lassen. Die Bestätigung eines Kreditschutzverbandes könne für die Frage des Vorsteuerabzuges nicht von Belang sein. Für steuerliche Fragen unter Umständen wichtige Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes 2/20 würden beiliegen. Die Tatsache, dass die PB-GmbH für die Erfüllung der Aufträge ausreichend Dienstnehmer beschäftigt habe, sei dem Prüfungsakt der PB-GmbH zu entnehmen. Von der Erfüllung der Sozialversicherungsrechtlichen Pflichten durch die PB-GmbH habe sich die Bw. durch das Abverlangen von Unbedenklichkeitsbescheinigungen von BUAK und WGKK überzeugt. Hinsichtlich der sonstigen Rechnungen der PB-GmbH sei festzuhalten, dass die Bw. diese bereits im Zuge der Betriebsprüfung dem Prüfer zur Gänze inklusive aller zugehörigen Dokumente vorgelegt habe und es sei der Bw. nicht zumutbar, alle [Rechnungen] zu kopieren und samt den zur Erläuterung notwendigen Beilagen vorzulegen. Aus diesem Grund habe die Bw. die Rechnung vom 24. Mai 2002 (Beilage 16) als Beispiel vorgelegt. Wie daraus ersichtlich sei, würden schon bei dieser einzigen beigelegten Rechnung über 10 Seiten an erläuternden Unterlagen ("Lieferscheine, etc.") existieren.

Zum besseren Verständnis weise die Bw. darauf hin, dass das Datum auf den Lieferscheinen sich auf den Ausstellungstag beziehe und nicht auf den Tag der Lieferung. Ein Exemplar der Lieferscheine diene nämlich als Arbeitsauftrag für den Biegereibetrieb, der den Stahl erst schneiden und biegen müsse bevor er an die Baustelle geliefert werde.

Insbesondere wegen der übermittelten sonstigen Unterlagen, die keinen Zweifel an der Berechtigung zum Vorsteuerabzug zulassen würden, könne wohl davon abgesehen werden, noch weitere Rechnungen vorzulegen. Im Übrigen sei festzuhalten, dass die Bw. immer mit der Abgabenbehörde zusammengearbeitet habe, um mögliche Umsatzsteuerausfälle hintanzuhalten. Dies gehe aus der Niederschrift vom 5. Mai 2002 (Beilage 14) hervor, in der festgehalten werde, dass künftig die in den Rechnungen der Subfirmen ausgewiesenen USt-Beträge einbehalten und an die Finanzämter dieser Firmen bezahlt werden sollen. Im Zuge dieser

Vereinbarung und Drittschuldnerpfändungen seien € 51.547,93 auf das Steuerkonto der PB-GmbH bei dem zuständigen Finanzamt überwiesen worden. Die Überweisungsbelege könnten auf Wunsch vorgelegt werden. Diese Zahlungen würden sich auf mehr als die Hälfte der von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Vorsteuerbeträge summieren.

Aus diesen Tatsachen und den eingeholten Unbedenklichkeitsbescheinigungen gehe schon hervor, dass die Bw. von Umsatzsteuerbetrügereien, die um Übrigen gar nicht stattgefunden hätten, weder etwas gewusst habe noch wissen hätte müssen. Die Bw. sei im Gegenteil immer bemüht gewesen, alle möglichen und zumutbaren Vorkehrungen zu treffen, um eine korrekte Abwicklung der Geschäfte sicherzustellen. Im Übrigen könne aus dem Umstand, dass eine Reihe von Auftragnehmern insolvent geworden seien, nicht auf deren betrügerische Absichten geschlossen werden. Gerade im Fall der PB-GmbH sei erst nach einer jahrelangen Geschäftsbeziehung der Konkurs eingetreten und zwar wegen der exorbitanten Steuernachforderungen durch die Betriebsprüfung.

Zu einer Zustimmung zur Subauftragvergabe an HL-GmbH und IK-GmbH gab die Bw. an, dass eine solche nicht existiere. Ob und inwieweit seitens der PB-GmbH ohne Wissen und Zustimmung der Bw. Subunternehmer beauftragt worden seien, entziehe sich der Kenntnis der Bw.

Zu einer Auflistung aller Dienstnehmer gab die Bw. an, diese Listen hatte gemäß dem Vertrag der Auftragnehmer PB-GmbH zu führen. Weitergegeben seien diese Listen nicht an die Bw. sondern an die jeweilige Baustellenleitung, die diese zur Ausstellung von Ausweisen und zur Kontrolle der Arbeiter benötigt habe.

Die von der PB-GmbH erbrachten Leistungen seien im Rahmen eines Werkvertrages erfolgt. Es sei dem Werkvertragsnehmer sohin freigestanden, jenes Personal einzusetzen, welches er für die Erfüllung des Vertrages benötigte. Darüber hinaus sei die PB-GmbH selbstverständlich gesetzlich und vertraglich verpflichtet gewesen, sämtliche arbeitsrechtlichen Bestimmungen einzuhalten. Kontrolliert sei die Einhaltung der Bestimmungen nicht von der Bw., die im Normalfall nur Material angeliefert habe und nicht mit eigenen Dienstnehmern auf den Baustellen tätig gewesen sei, sondern vor Ort anhand der Ausweise durch die jeweilige Baustellenleitung und die staatlichen Kontrollorgane. Seitens der Bw. seien regelmäßig Unbedenklichkeitsbescheinigungen abverlangt worden, welche die Einhaltung der Bestimmungen bestätigt hätten.

Die technischen Abnahmen der Leistungen sei nicht durch die Bw. sondern durch vom Generalunternehmer beauftragte Zivilingenieure erfolgt.

Zu Bautagebücher gab die Bw. an, sie sei keine Baufirma und führe keine Bautagebücher. In Verlegerpläne, Lieferscheine und ähnliche Unterlagen sei von der Betriebsprüfung Einsicht genommen worden.

Zur Frage nach Protokollen über durchgeführte Kontrollen verweise die Bw. auf "vorherige Ausführungen".

Zu dem vom FA geschilderten Sachverhalt PB-GmbH müsse die Bw. vorweg leider festhalten, dass ihrem Antrag auf Einsicht in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung [bei der PB-GmbH] nur teilweise entsprochen worden sei und einige der geschilderten Sachverhaltselemente, insbesondere die angeführten Zahlen, für die Bw. nicht nachvollziehbar seien.

Unabhängig davon halte die Bw. aber fest, dass laut Sachverhaltsdarstellung unstrittig sei, dass die PB-GmbH Leistungen an die Bw. erbracht habe und nicht andere Auftragnehmer die PB-GmbH vorgeschoben hätten. Die an die Bw. von der PB-GmbH erbrachten Leistungen seien offensichtlich auch der Besteuerung zu Grunde gelegt worden. Mit anderen Worten, die Vorsteuern, die die Bw. abgezogen habe, seien Umsatzsteuern der PB-GmbH. Die PB-GmbH habe ihre Leistungen UStG-Konform in Rechnung gestellt. Der Bw. stehe daher das Recht zu, die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Auf Grund der vorliegenden Unbedenklichkeitsbescheinigungen sei davon auszugehen, dass die PB-GmbH im berufungsgegenständlichen Zeitraum ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen auch nachgekommen sei.

Eine Umsatzsteuerhinterziehung durch die PB-GmbH sei von der Betriebsprüfung dieser Gesellschaft nicht festgestellt worden, die Feststellungen würden lediglich angebliche formale Mängel von Rechnungen betreffen. Angebliche, weil diese Rechnungen im Prüfungsakt der PB-GmbH zum Großteil nicht aufliegen würden bzw. weil die Feststellungen unrichtig seien. Informationen über eine etwaige finanzstrafrechtliche Verurteilung der verantwortlichen Vertreter seien der Bw. nicht zugänglich gemacht worden.

Ein Grund, das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage zu stellen, existiere nicht.

Im Schreiben an den UFS vom 13. Jänner 2010 gab die Bw. an, sie habe wie angekündigt dem FA Unterlagen zur Tz 9 PB-GmbH übermittelt. Wie ersichtlich sei, sei die Bw. sowohl bei der Auftragvergabe als auch danach bestrebt gewesen, alle möglichen und zumutbaren Maßnahmen zur Überprüfung der Seriosität des Auftragnehmers zu setzen und habe dies in einem Ausmaß getan, welches weit über alle steuerrechtlichen Sorgfaltspflichten hinausgehe. Darüber hinaus erlaube sich die Bw. festzuhalten, dass Interventionen der Bw. bei Wirtschaftskammer und BMF mit ein Grund für die laut BMF "höchst erfolgreiche"

Änderung der Besteuerung von Bauleistungen waren (unter Hinweis auf eine beiliegende Korrespondenz mit dem Büro BM Mag. Grasser).

Die Bw. erlaube sich, zum bisherigen Verfahrensverlauf folgendes anzumerken und ergänzend anzuführen:

- **Einsichtnahme in den Akt über Betriebsprüfung bei der PB-GmbH:**

Im Zuge der Einsichtnahme in den Prüfungsakt am 30. November 2009 sei der Bw. uns dieser vom UFS zum Großteil (ca. 90%) nicht zugänglich gemacht worden, weil die Bw. diese [Inhalte] angeblich selbst haben müsste und die Vorlage kontraproduktiv wäre bzw. Abgabengeheimnisse der PB-GmbH und anderer Unternehmen betroffen seien. Diese Vorgehensweise sei rechtswidrig. Das Recht auf Akteneinsicht diene dazu, dass alle Parteien volle Kenntnis von allen Vorgängen im Verfahren erlangen würden und sei allen Parteien in gleichem Ausmaß zu gewähren. Es widerspreche den Grundsätzen eines fairen Verfahrens, wenn, wie in diesem Fall, dem FA Unterlagen zugänglich gemacht werden, die der Parteienvertreterin vorenthalten werde. Darüber hinaus sei eine Verweigerung der Akteneinsicht mit der Begründung, die Unterlagen müsse die Bw. selbst haben, gesetzwidrig. Berechtigte Interessen Dritter an der Geheimhaltung gebe es nicht. Gebe es diese, wäre wohl auch die Übermittlung der "geheimen" Unterlagen an das FA im Sinne der vorherigen Ausführungen unzulässig gewesen.

- **Fortsetzung des Verfahrens:**

Auf Grund eines mündlichen Einwandes des FAes, von dem dieses selbst sage, dass es diese Behauptung nicht beweisen könne, sei die Verhandlung vom 5. November 2009 unterbrochen worden und würden nunmehr Erhebungen hinsichtlich eines Sachverhaltes geführt, der nicht Gegenstand der Bescheide sei und der im erstinstanzlichen Verfahren bereits zur Gänze in der über ein Jahr dauernden Betriebsprüfung besprochen und abgearbeitet worden sei. Dafür, dass sich nicht alle jetzt angeblich wichtigen Unterlagen im Arbeitsbogen des Prüfers befinden würden, könne die Bw. nichts. Es liege wohl auf der Hand, dass der Prüfer die Unterlagen eingesehen und diese nicht zum Akt genommen habe, weil sie in Ordnung und daraus keine prüfungsrelevanten Feststellungen ableitbar gewesen seien. Der Prüfer könne ja nicht jede Rechnung kopieren. Das Ermittlungsverfahren in der Instanz zu wiederholen, um nunmehr gänzlich Anderes vorzubringen, weil das Mehrergebnis der Bescheide über diese Betriebsprüfung auf rechtlich unhaltbaren Feststellungen beruhe, sei nicht Sinn und Zweck eines Berufungsverfahrens und rechtlich insoweit bedenklich, als hier faktisch ein erstinstanzliches Verfahren ohne Berufungsmöglichkeit geführt werde. In dem Fall, dass das FA im Zuge

der Bescheiderlassung die Redlichkeit der Bw. bei der Auftragsvergabe angezweifelt hätte, hätte die Bw. die Entscheidung durch einen Berufungssenat gemäß § 282 BAO beantragt.

- **Tz 3: AO-GmbH - Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer:**

Aufgrund des Hinweises von der FA-Vertreterin zur Umsatzsteuersonderprüfung ("USO") habe die Bw. den Sachverhalt neuerlich geprüft und ändere ihr Berufungsbegehren wie folgt ab: Die Vorsteuern der AO-GmbH in Höhe von € 19.342,25 seien bereits im Zuge einer USO-Prüfung des Finanzamtes nicht anerkannt worden und im Gesamtbetrag der Vorsteuern des Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 8. August 2004 nicht enthalten. Die Vorsteuern könnten keinesfalls neuerlich nicht anerkannt werden. Darüber hinaus sei auch die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit der Leistungen der AO-GmbH bereits vor Erlassung des Körperschaftsteuerbescheids 2002 vom FA geprüft und zuerkannt worden.

- **Tz 9: PB-GmbH:**

Aufgrund der Tatsache, dass seit der Unterzeichnung des Vertrages mit der PB-GmbH bereits acht Jahre vergangen und darüber keine gesonderten Aufzeichnungen geführt worden seien, könne nicht mehr mit Sicherheit festgestellt werden, wer im Jahr 2001 den Kontakt zur PB-GmbH hergestellt habe. Kontrolliert und abgenommen seien die Arbeiten im Regelfall von Zivilingenieuren im Auftrag der Generalunternehmer.

- **Wiederaufnahme wegen Tz 4 DB-GmbH - Antrag auf Vernehmung eines Zeugen:**

Die Bw. beantrage, den Eigentümer der Wohnung Top 3 (Geschäftsanschrift der DB-GmbH laut berufungsgegenständlicher Rechnung), Herrn HM (HM) per Adresse Cafe A (A), selbe Adresse Top 1, zu laden und als Zeugen zu vernehmen. Die Vernehmung des Zeugen sei notwendig, um Klarheit darüber zu erlangen, ob dem Geschäftsführer der DB-GmbH der Zutritt zur Wohnung Top 3 am 25. März 2002 möglich gewesen sei oder nicht. Das der Bw. dazu vorgelegte Schriftstück lasse verschiedene Auslegungsmöglichkeiten zu und sei keinesfalls eindeutig.

Zur Richtigkeit der Rechnungsadresse erlaube sich die Bw. überdies festzuhalten, dass der Judikatur des VwGH folgend das FA durch eindeutige, nachprüfbare Feststellungen darzulegen habe, dass die im Firmenbuch eingetragene Anschrift nicht der Geschäftsanschrift des Rechnungsausstellers entspricht (unter Hinweis auf VwGH 2004/13/0039). Der Judikatur des EUGH und der Lehre folgend sei die Nichtanerkennung von Vorsteuern auf Grund einer falschen Rechnungsadresse überdies rechtswidrig, wenn der Rechnungsempfänger nicht aufgrund objektiver Kriterien von der Unrichtigkeit der Rechnungsangaben wissen hätte müssen, was mit Sicherheit nicht der Fall sei.

Die Wiederaufnahme selbst sei vom FA allein mit Hinweis auf die Gesamtauswirkung der Feststellungen begründet worden. Demnach komme dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem der Rechtsbeständigkeit zu. Die Gesamtauswirkung der Feststellungen, welche Grundlage der Wiederaufnahme seien, stelle sich wie folgt dar:

laut Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 8.9.2004:	€	€	Anteil DB-GmbH
Vorsteuern	5.615.748,44	699,12	= 0,0124%
Zahllast	1.513.051,81	699,12	= 0,0462%

Der extrem geringfügigen Gesamtauswirkung sei im Rahmen der notwendigen Interessensabwägung entgegenzuhalten, dass die Bw. allein wegen der sonstigen wohl unhaltbaren aber existierenden Vorwürfe ein erhebliches Interesse am rechtlichen Fortbestand der Bescheide habe. Eine Entscheidung des VwGH, die bei auch nur annähernd vergleichbar geringen Auswirkungen eine Wiederaufnahme zugelassen hätte, gebe es überdies nicht.

Wiederaufnahme wegen Tz 13 AU-GmbH:

Die Bw. erlaube sich neuerlich darauf hinzuweisen, dass das FA die Wiederaufnahmsbescheide nicht mit Hinweis auf die Tz 13 begründet habe. Ein Nachschieben von Wiederaufnahmsgründen durch den UFS sei nicht zulässig (unter Hinweis auf VwGH 2003/15/0141).

Im **Schreiben an den UFS vom 19. Februar 2010** nahm das FA zur Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 13. Jänner 2010 wie folgt Stellung: Trotz sehr detaillierter und strenger Bauverträge mit Subunternehmern, welche dem Auftraggeber alle nur erdenklich möglichen Kontrollrechte einräumen würden, habe die Bw. keine einzige Kontrollmaßnahme nachweisen können. So sei laut Bauvertrag die Auftragnehmerin [Rechnungsausstellerin] verpflichtet, vor Baubeginn eine Namensliste sämtlicher bei ihr beschäftigten Arbeiter vorzulegen. Diese Verpflichtung sei nicht erfüllt worden. Eine Unbedenklichkeitsbescheinigung der Gebietskrankenkasse oder der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse sage in keiner Weise aus, ob die auf der Baustelle tätigen Arbeiter auch tatsächlich gemeldet seien. Dies könne nur durch namentliche Überprüfungen und zu diesen Namen vorzulegenden Meldungen erfolgen.

Die Bw. habe trotz expliziter Aufforderung im Vorhalt kein einziges Protokoll von durchgeführten Kontrollen auf den Baustellen vorgelegt. Weiters seien keine schriftlichen Zustimmungen zur Subauftragsvergabe vorgelegt worden, obwohl nachweislich die PB-GmbH für Aufträge der Bw. Subunternehmer beschäftigt habe (unter Hinweis auf den Arbeitsbogen des Finanzamtes 2/20 betreffend die PB-GmbH Seite 202f). Laut Schreiben der Bw. vom 13. Jänner 2010 Seite 4 seien die Listen (Auflistung aller Dienstnehmer "etc.") gemäß Vertrag vom

Auftragnehmer PB-GmbH zu führen. Laut Bw. seien diese Listen an die jeweilige Baustellenleitung weitergegeben und daher von der Bw. nicht vorgelegt worden.

Laut FA widerspreche dies den Aussagen laut Arbeitsbogen betreffend PB-GmbH Seite 203, wonach sehr wohl Arbeitsaufzeichnungen an den Auftraggeber [die Bw.] weitergegeben worden seien und daher im damaligen Betriebsprüfungsverfahren der PB-GmbH nicht hätten vorgelegt werden können.

Eine Überprüfung, durch wen welche Leistungen erbracht worden seien, werde auch dadurch erschwert, dass seitens der Bw. trotz Aufforderung im Vorhalt nicht die Bauvorhaben aufgelistet worden seien, bei welchen seitens der PB-GmbH Leistungen für die Bw. erbracht worden.

Es seien daher die notwendigen Maßnahmen (nach der "jüngsten Rechtsprechung des EuGH z.B. in der Sache Kittel") nicht getroffen worden, die vernünftigerweise von einem Unternehmer verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in eine Verkürzung einbezogen seien. Dieser Durchgriff müsse auch auf Sub(sub)auftragnehmer zulässig sein. Ob die Malversation durch den Sub(sub)auftragnehmer bereits beim Subauftragnehmer Konsequenzen gehabt habe, sei hier nicht von Belang, zumal es beim Subauftragnehmer zu einem Konkurs gekommen sei.

Im Vorhalt an die Bw. vom 30. April 2010 gab der UFS an:

1.

Der Prüfer habe in Tz 3 des Berichtes vom 5. Oktober 2007 angegeben, dass die AO-GmbH die Leistungen, die den berufungsgegenständlichen Rechnungen an die Bw. zu Grunde liegen würden, mangels ausreichender Arbeitskräfte nicht habe selbst erbringen können und es sich daher um Scheinrechnungen handle. Bei Entscheidung über die Berufungen werde nach den Grundsätzen des Erkenntnisses VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115, vorgegangen. Die Bw. werde daher ersucht, ein Auftragsverhältnis zur AO-GmbH durch entsprechende Dokumentation glaubhaft zu machen. Es sei im Geschäftsleben üblich, von Geschäftspartnern Leistungsnachweise zu verlangen. Die Richtigkeit der Verrechnung könne nur an Hand einer von der Bw. vorzulegenden Dokumentation überprüft werden.

Der UFS gehe davon aus, dass die Bw. mit allen ihren berufungsgegenständlichen Auftragnehmern und somit auch mit der AO-GmbH einen inhaltlich gleich lautenden "Bauvertrag mit Subunternehmer" abschloss, wie ihn die Bw. im Schreiben an den UFS vom 13. Jänner 2010 betreffend die PB-GmbH vorgelegt habe. Die Bw. habe im Verfahren vor dem UFS (Schreiben vom 20. Mai 2008) angegeben, dass sie die im "Bauvertrag mit Subunternehmer" genannten

Unterlagen jederzeit vorlegen könnte. Für die AO-GmbH seien die Unterlagen noch nicht abverlangt worden und werde die Bw. nun ersucht, folgende – von der Bw. selbst angeführte – Unterlagen betreffend Auftragsverhältnis zur AO GmbH vorzulegen:

1. aktueller Firmenbuchauszug,
2. Bescheid Gewerbeberechtigung,
3. Bescheid Steuernummer,
4. Bescheid UID-Nummer,
5. Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes, der Krankenkasse sowie der Urlaubskassen,
6. Mietvertrag des Firmensitzes,
7. Anmeldung Vertrag über Telefax, Telefonanschluss,
8. Notariatsakt über die Gesellschaftsgründung,
9. Bestätigung des KSV, AKV oder Verbandes über Bonität und Redlichkeit sowie
10. die Beschäftigung über die Anzahl der im Unternehmen des Subunternehmers beschäftigten Angestellten und Arbeiter (zum Nachweis der ordnungsgemäßen Auftragserfüllbarkeit);

In den Rechnungen der AO-GmbH sei nach Gewerken (nach Gewicht) abgerechnet worden. Die von der Bw. der Berufung gegen die Sachbescheide angeschlossenen Beilagen 1 (Rechnung der AO-GmbH vom 13. Dezember 2001 mit Arbeitspreis S 3.000,00 pro Tonne) und 2 (Rechnungsberichtigung der Bw. vom 18. Dezember 2001 mit Arbeitspreis S 2.500,00 pro Tonne) betreffe eine Korrektur des Arbeitspreises, jedoch nicht der Leistung. Die genannten Beilagen würden somit keinen Beweis einer tatsächlich von Seiten der Bw. erfolgten Überprüfung der verrechneten Gewerke (Leistungsnachweis) ergeben.

In der Folge werde auf die Textierung des von der Bw. vorgelegten "Bauvertrag mit Subunternehmer" betreffend PB-GmbH Bezug genommen und angenommen, dass der entsprechende Vertrag mit der AO-GmbH gleich lautend sei.

Die Überprüfung der von der Bw. vorgenommen Kontrolle der beauftragten Arbeiten (Leistungsnachweise) werde vom UFS stichprobenweise für die beiden dem Vorhalt beiliegenden Rechnungen der AO-GmbH vom 13. Dezember 2001 und 11. Februar 2002 durchgeführt und werde daher die Bw. betreffend dieser beiden Rechnungen um Vorlage ersucht:

- Beweis einer Kontrolle der verrechneten Arbeiten durch die Bw. Die von der Bw. im Schreiben an das FA vom 13. Jänner 2010 angegebene technische Abnahme durch Zivilingenieure der Generalunternehmer könne die eigene Leistungskontrolle durch die Bw. nicht ersetzen, da diese für die Bw. aus zivilrechtlichen Gründen [Schadensersatz- und Gewährleistungspflichten sowohl zwischen Bw. und Generalunternehmer (Auftraggeber der Bw.) als auch zwischen Bw. und AO GmbH (Auftragnehmer der Bw.) und damit verbundenen Regressansprüchen] essentiell sei.
- Verlegerprotokoll bzw. Abnehmerprotokoll, das laut "Bauvertrag mit Subunternehmer" Punkt 2 lit. i für alle Baustellen geschrieben, vom Polier, Bauleiter oder Techniker der Bw. unterschrieben und den Rechnungen der AO GmbH beigelegt werden müsse, ansonsten die Rechnungen von der Bw. laut eigenem Bauvertrag zurückgewiesen würden.
- Da es sich bei beiden Rechnungen um Teilrechnungen handle, werde auf Punkt 6 lit. a "Bauvertrag mit Subunternehmer" verwiesen, wonach es notwendig gewesen sei, Ausmaß und Mengen gemeinsam von Bw. und AO-GmbH festzustellen und von der AO-GmbH mit überprüfbaren Aufstellungen nachzuweisen. Die Bw. möge diese Unterlagen vorlegen.
- Namensliste der von der AO-GmbH aufrecht beschäftigten Dienstnehmer und Arbeiter, welche die AO-GmbH laut Punkt 11 lit. h "Bauvertrag mit Subunternehmer" der Bw. vorzuzeigen gehabt habe. Die Vorlage dieser Listen an die Bw. habe laut Vertrag unabhängig von der Anfertigung der Baustellenausweise bestanden. Dem Vorbringen der Bw. im Schreiben an das FA vom 13. Jänner 2001 betreffend PB-GmbH, diese Liste würde sich nicht bei der Bw. sondern bei Baustellenleitungen befinden, könne daher nicht gefolgt werden. Ein sorgfältiger Unternehmer werde zumindest Kopien dieser Liste aufbewahren und sich überdies die Listen in sehr kurzen Abständen wiederholt geben lassen, da allgemein bekannt sei, dass in der betrugsanfälligen Baubranche tägliche An- und Abmeldungen üblich seien.
- Nachweis der von der Bw. laut Punkt 11 lit. h "Bauvertrag mit Subunternehmer" installierten Überprüfungs- und Kontrollmechanismen betreffend Einhaltung arbeitsrechtlicher, fremdenrechtlicher und sonstiger gesetzlicher Vorschriften.

Der Referent sei der Ansicht, dass aus allfälligen Überprüfungen oder Abnahmen der den berufungsgegenständlichen Rechnungen zu Grunde liegenden Arbeiten durch Baustellenleitungen der Auftraggeber der Bw. (Generalunternehmer) nicht ohne weiteres der Schluss gezogen werden könne, dass diese Arbeiten auch tatsächlich von Arbeitern der AO GmbH erbracht worden seien.

Das von der Bw. der Berufung gegen die Sachbescheide als Beilage 4 angeschlossene Schreiben der AO-GmbH vom 16. August 2001 zu weitergegebenen Bewährungsarbeiten und

eine Kontrolle des Arbeitsinspektorats auf der Baustelle RB in F betreffe Zeiträume, die weit vor der ersten berufungsgegenständlichen Rechnung vom 13. Dezember 2001 liegen würden und könne daher auf den berufungsgegenständlichen Zeitraum nicht angewendet werden.

Das im Schreiben an den UFS vom 13. Jänner 2010 von der Bw. selbst so bezeichnete "geänderte Vorbringen", die Vorsteuern von der AO-Bau GmbH € 19.342,25 seien angeblich im Gesamtbetrag der Vorsteuern des durch die berufungsgegenständliche Wiederaufnahme aufgehobenen Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 8. August 2004 nicht mehr enthalten gewesen, werde vom Referenten nicht geglaubt, da die Bw. dieses "geänderte Vorbringen" erst erstattet habe, nachdem der Referent in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. November 2009 auf die Niederschrift vom 17. Dezember 2002 über die vorhergehende Umsatzsteuersonderprüfung 11/2001 bis 5/2002 verwiesen habe und die FA-Vertreterin daraufhin angegeben habe, dass das FA bei Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 8. August 2004 nicht habe wissen können, dass die Bw. dieselben Vorsteuern in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2002 neuerlich geltend gemacht habe.

Wären die Vorsteuern aus Rechnungen der AO-GmbH tatsächlich im aufgehobenen Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 8. August 2004 nicht enthalten gewesen, so hätte die Bw. dies bereits in den Berufungen vom 6. November 2007 geltend gemacht, zumal dies das am Einfachsten zu erstattende Vorbringen gewesen wäre, um die Feststellungen des Prüfers in Tz 3 zu Fall zu bringen, und hätte nicht – wie in den Berufung geschehen – detaillierte Ausführungen über insgesamt zweieinhalb Seiten betreffend Schwarzarbeiter gemacht.

Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass für die vorliegende Berufung betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2002 die Feststellung des Prüfers betreffend Scheinrechnungen maßgeblich sei und nicht die in Tz 1 der Niederschrift vom 17. Dezember 2002 über die Umsatzsteuersonderprüfung 11/2001 bis 5/2002 genannten Rechnungsmängel der unzutreffenden Angabe der Adresse des leistenden Unternehmens (§ 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

2.

Betreffend Tz 4 des Prüfberichtes (DB-GmbH) bestehe nach Ansicht des Referenten kein Zweifel daran, dass laut dem in der Berufungsverhandlung übergebenen Vermerk der Schlüssel zur Wohnung in der L-Straße (L-Straße) vom Vermieter am 1. März 2002 abgenommen worden sei.

Für ein Abstellen auf Kündigungsfristen mit der von der Bw. vertretenen Intention, die Kündigung wäre am 1. März 2002 erst ausgesprochen und die Schlüssel erst später nach Ablauf einer auch nicht angegebenen Frist abgenommen worden, verbleibe kein Raum. Für den Vermieter sei offenbar die im Vermerk angegebene Schlüsselabnahme das entscheidende

Ereignis gewesen, da er erst damit über seine Wohnung verfügen habe können, und sei dazu nur der 1. März 2002 angegeben.

Nach den Angaben im Vermerk habe der Vermieter offenbar eine schriftliche, jedoch nicht bei Gericht eingebrauchte Kündigung ausgesprochen. Gemäß § 33 Abs. 2 MRG wäre bei Nichtbezahlung der Miete eine gerichtliche Aufkündigung notwendig gewesen. Der Geschäftsführer der DB-GmbH habe gegenüber dem Finanzamt 4/5/10 in Wien am (Eingangsstempel) 30. April 2002 Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 abgegeben (Dem Vorhalt lag die Umsatzsteuererklärung bei), in denen er die Anschrift der GmbH nicht mehr mit 1100 Wien, L-Straße sondern mit 1140 Wien, B-Straße (B-Straße) angegeben habe. Diese Abgabenerklärungen seien vom Geschäftsführer der DB-GmbH am 5. April 2002 unterschrieben worden.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung könne davon ausgegangen werden, dass ein gerichtliches Kündigungsverfahren gemäß § 33 Abs. 2 MRG, das nach Vorbringen der Bw. am 1. März 2002 erst begonnen (ausgesprochen) worden wäre, sicherlich nicht bereits am 5. April 2002 mit Schlüsselabnahme abgeschlossen wäre.

Die von der Bw. beantragte Einvernahme des Vermieters als Zeuge sei daher nicht erforderlich.

Wegen unzutreffender Angabe der Adresse des leistenden Unternehmens stehe daher aus der Rechnung der DB-GmbH vom 25. März 2002 gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Im **Schreiben vom 21. Mai 2010** gab die Bw. an, aus den beiliegenden Unterlagen Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 23. Oktober 2003, Niederschrift vom 17. Dezember 2002, berichtete Umsatzsteuererklärung 2002 vom 28. Juli 2004, Wiederaufnahmbescheid Umsatzsteuer 2002 vom 8. September 2004, Ausdruck Steuerkonto und Übersichtsblatt AO-GmbH sei unschwer und eindeutig zu entnehmen, dass der ursprüngliche Umsatzsteuerbescheid 2002 auf Antrag der Bw. hin um die jetzt wieder berufungsgegenständlichen Vorsteuern der AO-GmbH berichtigt worden sei und die strittigen Vorsteuern der AO-GmbH nicht mehr Bestandteil des Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 8. September 2004 seien. Die Bw. erteile, diesen Sachverhalt an Hand der Unterlagen zu prüfen und vorab mitzuteilen, ob es möglich sei, diese leicht überprüfbare Tatsache ohne weiteres Beweisverfahren außer Streit zu stellen. Im Zuge der [vor der nun berufungsgegenständlichen Betriebsprüfung durchgeföhrten] USO-Prüfung sei auch die Leistungsbeziehung der AO-GmbH geprüft und bestätigt worden.

Der UFS leitete das Schreiben der Bw. mit **Vorhalt vom 25. Mai 2010** an das FA mit einer Zusammenfassung des relevanten Sachverhaltes weiter.

Im **Schreiben vom 1. Juni 2010** gab das FA an, dass den Angaben der Bw. gefolgt werden müsse. Die Tz 3 des berufungsgegenständlichen Berichtes vom 5. Oktober 2007 sei bereits Gegenstand der vorherigen USO-Feststellung laut Tz 1 des USO-Berichts vom 17. Dezember 2002 gewesen, sei durch den Jahresbescheid rückgängig gemacht worden und durch eine beantragte Berichtigung des Jahresbescheid steuerlich wiederum nicht geltend gemacht worden. Die neuerliche Feststellung und Streichung dieses Vorsteuerbetrages durch die [nun berufungsgegenständliche] mit 5. Oktober 2007 abgeschlossene Prüfung entspreche einer "Doppelbesteuerung" dieser Vorsteuern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Stützt sich die Behörde auf einen (vermeintlichen) Wiederaufnahmsgrund, so ist es ihre Aufgabe, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Es ist nicht Sache der Partei, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen (Stoll, BAO-Kommentar, 2938). Als Begründung kommen alle Feststellungen der Behörde in Betracht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber erkenntlich gemacht wurden (Stoll, aaO, 2943).

Der VwGH stellte im Erkenntnis vom 16.11.2006, 2006/14/0014, unter Zitierung der eigenen Rechtsprechung fest:

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen

eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Daraus folgt:

Die Wiederaufnahmsgründe sind vom FA im Bescheid über die Wiederaufnahme anzuführen.

Ein Nachreichen weiterer, vom FA bisher nicht geltend gemachter Wiederaufnahmsgründe durch den UFS ist nicht zulässig.

Im vorliegenden Fall weist das FA in den angefochtenen Wiederaufnahmbescheiden betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 und 2003 vom jeweils 22. Oktober 2007 zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die "der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen" seien.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8. August 2007 enthält keine Angaben zu einer Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 und 2003 (Akt Bp-Bericht Seite 105ff).

Im Bericht vom 5. Oktober 2007, Seite 9 (Akt Bp-Bericht Seite 103), nennt der Prüfer unter der Überschrift "Prüfungsabschluss" folgende Wiederaufnahmsgründe:

Umsatzsteuer 2002 und 2003: "Tz 1, 2, 3, 4, 5, 6 und 7"

Körperschaftsteuer 2002 und 2003: "Tz 3, 14"

Tz 1: Der Prüfer gab an, die Subunternehmerin AB-GmbH habe für die an die Bw. erbrachten Leistungen selbst Leistungen von der AR-GmbH und der BE-GmbH in Anspruch genommen. Die AR-GmbH sei im Juli 2000 in Konkurs gewesen, deren Geschäftsführer habe nicht ausfindig gemacht werden können und Zahlungen seien nicht auf ein Konto sondern mit Barscheck erfolgt. Bei der BE-GmbH sei die Rechnungsoptik verschieden, es sei keine Kontonummer angegeben und das Unternehmen sei an der angegebenen Adresse nicht tätig geworden. Der Prüfer versagte der Bw. bei der Umsatzsteuer 2002 Vorsteuern in Höhe von € 57.911,84 (Bemessungsgrundlage € 289.559,22 x 20%, AB Band 5 Seite 1018). Weitere Angaben machte der Prüfer nicht.

Die Bw. wendete ein, der Prüfer beziehe sich auf eine UVA-Prüfung durch ein anderes Finanzamt bei der AB-GmbH für den Zeitraum 1-8/2000 und es sei weder nachvollziehbar noch vom Prüfer begründet, welche Bedeutung eine Tätigkeit der Subunternehmer für die AB-GmbH im Jahr 2000 für den Vorsteuerabzug der Bw. im Wirtschaftsjahr 2001/2002 habe.

Der Prüfer bezieht seine Informationen erkennbar aus einem Vorlagebericht des Finanzamtes 4/5/10 in Wien betreffend einer Berufung der AB-GmbH gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 19. Dezember 2000, den teilweise kopierten Bericht über eine Prüfung bei der AB-GmbH und aus der Berufungsvorentscheidung desselben Finanzamtes vom 7. Mai 2001 zur Umsatzsteuerfestsetzung jeweils betreffend den Zeitraum **Jänner bis August 2000** (AB Seite 1021ff). Demgegenüber versagte der Prüfer der Bw. den Vorsteuerabzug aus den von der AB-GmbH im Zeitraum **23. Mai bis 26. September 2001** (abweichendes Wirtschaftsjahr der Bw. 2002, beginnend am 1. Mai 2001) gelegten Rechnungen (AB Seite 1018). Dieser Zeitraum liegt rund ein Jahr außerhalb jenes Zeitraumes, zu dem das Finanzamt 4/5/10 die oa. Feststellungen traf. Dem Bericht betreffend Prüfung der AB-GmbH (AB Seite 1023) ist zwar zu entnehmen, dass die Bw. im Zeitraum 1-8/2000 Auftraggeber dieser Gesellschaft gewesen sei, in dem vom Prüfer geführten Arbeitsbogen liegen jedoch keine Beweise dafür ein, dass sich die AB-GmbH bei Leistungserbringung an die Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1. Mai 2001 bis 30. April 2002 ebenfalls der AR-GmbH (und/oder der BE-GmbH) bedient hätte. Diesbezügliche ergänzende Sachverhaltsfeststellungen des UFS nach einem neuen Ermittlungsverfahren würden gegen das Verbot vom Nachreichen weiterer Wiederaufnahmsgründe verstößen.

Die vom Prüfer in Tz 1 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen begründen somit keine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003, betreffend Umsatzsteuer 2003 wurden vom Prüfer überdies keine Änderungen vorgenommen.

Tz 2: Der Prüfer gab an, die AK-GmbH habe sich bei ihrer Leistungserbringung der HI-GmbH bedient, die jedoch bei einer Umsatzsteuersonderprüfung von dem dafür zuständigen Finanzamt als Scheinfirma "bestätigt" worden sei. Der Prüfer versagte der Bw. bei der Umsatzsteuer 2002 Vorsteuern in Höhe von € 48.175,47 (Bemessungsgrundlage € 240.877,37 x 20%). Weitere Angaben machte der Prüfer nicht. Dem Arbeitsbogen Band 5 Seite 1060 ist zu entnehmen, dass der Prüfer Vorsteuern aus Rechnungen der AK vom 23. November 2001 bis 22. April 2002 nicht anerkannte.

Der vom Prüfer geführte Arbeitsbogen enthält Rechnungen der HI-GmbH an die AK-GmbH (Seite 1067 bis 1088) und der der AK-GmbH an andere Unternehmen (Seite 1091 bis 1103).

Die Bw. wendete ein, der Prüfer habe keine Feststellungen getroffen, dass die HI-GmbH auf Baustellen der Bw. gearbeitet oder diesbezügliche Rechnungen ausgestellt habe. Laut einem Schreiben der Finanzverwaltung vom 17. Juli 2002 (AB Seite 1106) soll Hauptkunde der AK-GmbH und die ST-GmbH gewesen sein. Laut einer Niederschrift vom 25. Juni 2002 betreffend UVA-Prüfung bei der AK-GmbH 5/2001 bis 4/2002 (AB Seite 1062ff) sei der Vorsteuerabzug wegen Rechnungsmängel bei deren Auftragnehmer (HI-GmbH) nicht anerkannt worden. Ein Zusammenhang mit der Vorsteuer der Bw. aus Rechnungen der AK-GmbH bestehe jedoch nicht.

Der vom Prüfer geführte Arbeitsbogen enthält keine Beweise dafür, dass sich die AK-GmbH bei Leistungserbringung an die Bw. in Bezug auf die berufungsgegenständlichen Rechnungen der HI-GmbH bedient hätte. Überdies ist zu beachten, dass aus einer Nichtanerkennung von Vorsteuern der AK-GmbH durch das Finanzamt 8/16/17 für den Zeitraum 9-11/2001, weil deren Vorlieferantin eine Scheinfirma sei (AB Seite 1063), zumindest für Vorsteuern der Bw. aus Rechnungen der AK-GmbH ab (konkret) 13. Dezember 2001 keine Schlüsse gezogen werden können. Weitere Sachverhaltsfeststellungen wurden vom Prüfer nicht getroffen.

Da ein Ergänzen oder Nachreichen von Gründen nicht möglich ist, scheidet Tz 2 als Wiederaufnahmsgrund für die Umsatzsteuer 2002 und 2003 aus. Für die Umsatzsteuer 2003 nahm der Prüfer überdies keine Änderungen vor.

Tz 3: Laut Prüfer soll es sich bei allen von der AO-GmbH nach November 2001 ausgestellten "Belegen" um Scheinrechnungen handeln, da die AO-GmbH nur wenige Angestellte gehabt sowie keine Subunternehmer beschäftigt habe und damit die Leistungen an die Bw. nicht habe erbringen können. Der Nettobetrag € 96.711,23 werde "gemäß § 162 BAO" ausgeschieden und dem Ertrag bei der Körperschaftsteuer 2002 hinzugerechnet, bei der Umsatzsteuer 2002 werde die Vorsteuer € 19.342,25 (20%) nicht anerkannt.

Dem Arbeitsbogen Band 5, Seite 1243 ist zu entnehmen, dass der Prüfer Vorsteuern aus Rechnungen der AO-GmbH vom 13. Dezember 2001 bis 11. Februar 2002 nicht anerkannte.

Zunächst ist festzustellen, dass eine Aufforderung auf Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO durch den Prüfer nicht aktenkundig ist und überdies die Bw. spätestens in der Berufung gegen die Wiederaufnahme angab, die Rechnungen mit Banküberweisung an die AO-GmbH bezahlt zu haben.

Die Bw. bezeichnete es weiters als falsch, dass die AO-GmbH die an die Bw. verrechneten Leistungen mangels eigenem Personal und fehlender Weitergabe an Subfirmen nicht habe erbringen können. Bei Subunternehmern in der Bauwirtschaft seien bekanntermaßen Ausländer beschäftigt, die mangels Arbeitsbewilligung nicht angemeldet werden könnten, was auch

ein Verwaltungsverfahren wegen illegaler Ausländerbeschäftigung beweisen würde. Auch habe die AO-GmbH der Bw. in einem Schreiben mitgeteilt, dass sie Subunternehmer beschäftigt habe.

Feststellungen UFS:

Die Bw. übergab bereits im Prüfungsverfahren eines anderen Finanzamtes betreffend die AO-GmbH zur Umsatzsteuer 8-12/2001 und 1-2/2002 ein Kreditorenkonto dieses Unternehmens (siehe AB Seite 1223 und 1222 siehe Punkt 2). Im Prüfungsverfahren der AO-GmbH wurde aus den Rechnungen ein Stundensatz von durchschnittlich S 250,00 bis S 260,00 netto ermittelt, was umgelegt auf die an die Bw. gerichteten Rechnungen rund 41.000 bis 43.000 Arbeitsstunden für den Zeitraum 8-12/2001 und rund 2.500 Arbeitsstunden für den Zeitraum 1-2/2002 ergibt. Der Geschäftsführer der AO-GmbH gab bei der Erhebung zur Neugründung am 13. November 2001 an, dass ausschließlich eigenes Personal und keine Subunternehmer beschäftigt werden. Angemeldet waren zwei Dienstnehmer, der Arbeiter LS (LS), versichert ab 15. September 2001, und DI TT (TT), der nach seinen Angaben vom 21. Mai 2002 manuell nicht tätig wurde und nur Berechnungen vornahm. Auf Grund des Einsatzes der beiden über die AO-GmbH krankenversicherten Personen, nämlich deren Geschäftsführer und LS, wurden im Prüfungsverfahren betreffend die AO-GmbH höchstens rund 400 monatlich leistbare Arbeitsstunden errechnet, die nach Ansicht des die AO-GmbH prüfenden Prüfer als zu gering eingestuft wurden, um die in den von der AO-GmbH an die Bw. und andere Empfänger ausgestellten Rechnungen angegeben Leistungen zu erbringen (AB Seite 1222 bis 1225).

Die von der Bw. zitierten Aussagen im Zusammenhang mit einer Anzeige des Arbeitsinspektors vom 26. Februar 2002 gegen die Bw. betreffen eine Kontrolle auf der Baustelle Autobahnstrasse N am 6. Februar 2002 (Anlage 3 der Berufung gegen die Sachbescheide). Dieser Tag fällt in die Lohnwoche 6 der berufungsgegenständlichen Rechnung Nr. 136 der AO-GmbH an die Bw. vom 11. Februar 2002 betreffend diese Baustelle (AB Seite 1244). In dem von der Bw. in der Berufungsverhandlung am 5. November 2009 übergebenen FAX schreibt der Firmenanwalt der Bw. wörtlich: *"In weiterer Folge sind dann bei der BH [...] gegen den Geschäftsführer [der Bw.] Verfahren wegen Beschäftigung von Schwarzarbeitern im Bereich der [AO-GmbH] geführt worden. In Anbetracht der Tatsache, dass der Akt dann an das Hauptzollamt übermittelt wurde (???) sind diese Verfahren allerdings nicht weiter fortgesetzt worden und anscheinend formlos eingestellt worden."* Dazu ist seitens des UFS festzustellen, das eine (allenfalls formlose) Einstellung eines Verwaltungsstrafverfahrens betreffend Nichtanmeldung von Arbeitnehmern durch eine andere Verwaltungsbehörde für die Abgabenbehörde bei der steuerrechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes nicht bindend ist.

Der ebenfalls auf der Autobahnbaustelle angetroffene Herr KZ gab in der Niederschrift vom 6. Februar 2002 vor dem Arbeitsinspektorat an, er sei Vorarbeiter der S-GmbH, bei der auch der türkische Staatsbürger EK beschäftigt sei. In der schriftlichen Ergänzung vom 13. Februar 2002 gab KZ weiters an, er sei für die Bw. in K angestellt und sei für die S-GmbH abgestellt worden, die am 31. Jänner 2002 in Konkurs gegangen sei. Die AO-GmbH, unter Angabe der Adresse K-Straße, habe ab 1. Februar 2002 die S-GmbH übernommen und KZ sei weiterhin der Vorarbeiter für die AO-GmbH. In einer Niederschrift (Fragebogen) vom 7. Juni 2002 gab KZ demgegenüber abweichend an, er sei zur Autobahnbaustelle gefahren, weil er bei der AO-GmbH zu arbeiten beginnen habe wollen und sich daher die Baustelle angesehen habe. Er kenne EK von früher, habe aber nicht gewusst, dass dieser "keine gültigen Papiere" habe, da dieser schon seit zehn Jahren in Österreich sei. Über Vorhalt der Aussage des Geschäftsführers der Bw. in der Niederschrift vom 26. März 2002, wonach Herr KZ niemals bei der Bw. beschäftigt gewesen und dem Geschäftsführer der Bw. nicht bekannt sei, kein Geschäftskontakt der Bw. mit der S-GmbH bestanden habe und die Bw. auch nicht in K (K) sei, gab ZK an, die Bw. sei Auftraggeber der AO-GmbH gewesen, daher sei ihm der Irrtum mit der Bw. und der AO-GmbH passiert und er habe erst später erfahren, dass die Bw. in K1 (K1) ansässig sei. Weiters gab ZK an, er sei bei einer Firma S nie beschäftigt gewesen. Über Vorhalt, dass er nach seiner Aussage bei der AO-GmbH Vorarbeiter gewesen sei, jedoch im Versicherungsdatenauszug der Sozialversicherung keine diesbezügliche Beschäftigung ersichtlich sei, gab ZK an, er habe bei der AO-GmbH zu arbeiten beginnen wollen und es sei kein Arbeitsverhältnis zu Stande gekommen. Die genannten Niederschriften wurden beiden Parteien in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5 November 2009 in Kopie ausgefolgt.

Bei Beurteilung der widersprüchlichen Aussagen von ZK (Niederschrift vom 6. Februar 2002: er sei Vorarbeiter der S-GmbH; ergänzende Niederschrift vom 13. Februar 2002: er sei bei der Bw. angestellt, die S in Konkurs und von der AO-GmbH "übernommen" worden sei; Niederschrift vom 7. Juni 2002: er sei nicht bei der Bw. und nie bei einer Firma S angestellt gewesen) zieht der UFS in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) in Erwägung, dass ZK während seiner Anwesenheit auf der Baustelle am 6 und 13. Februar 2002 nicht als Arbeitnehmer angemeldet war und Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe bezog (siehe letzter Punkt im Fragebogen vom 7. Juni 2002 Seite 2) und somit seine tatsächliche Arbeitstätigkeit - egal für welchen Dienstnehmer - bestreiten musste, um die genannten Transferleistungen nicht zu verlieren bzw. diese nicht zurückzahlen zu müssen. ZK wurde zweimal (6 und 13. Februar 2002) auf der Baustelle angetroffen und ist daher sein Vorbringen, er habe nur zu arbeiten beginnen und sich die Baustelle anschauen wollen, unglaublich. ZK machte bei der ersten Einvernahme am 6 und 13. Februar 2002 detaillierte Angaben zu seiner Tätigkeit auf der Baustelle und der Einbindung des türkischen Staatsbürgers EK. Erst über Konfrontierung des

Bezugs von Sozialleistungen im Fragebogen vom 7. Juni 2002 Seite 2 bestritt ZK sein Tätigwerden.

Der Prüfer traf in Tz 3 die Feststellung, die AO-GmbH habe mangels eigener Dienstnehmer und Beauftragung von Subunternehmern die in den Rechnungen an die Bw. genannten Leistungen nicht selbst erbringen können.

Der Hinweis des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung vom 5. November 2009 auf Tz 16 des Berichts über die Betriebsprüfung bei der AO-GmbH führt nicht zu dem Ergebnis, dass die Schwarzarbeiter der AO-GmbH zuzurechnen wären. Diese Tz 16 lautet: "*Es ist nicht eindeutig klarbar, wer für die Personen [EK] und [KZ] tatsächlich Beschäftiger war, es ist nicht einmal gewährleistet, dass [EK] und [KZ] in einem Dienstverhältnis (zu wem auch immer) standen*" (AB Seite 1221 letzte Zeile und Seite 1222 oben) und lässt somit eine Zuordnung der Schwarzarbeiter ausdrücklich offen.

Als zutreffend erweist sich hingegen das von der Bw. erst im Verfahren vor dem UFS (von ihr selbst so bezeichnete) "geänderte Vorbringen", dass die Vorsteuern der Tz 3 in der Höhe von € 19.342,25 bereits vor Beginn der berufungsgegenständlichen von der Großbetriebsprüfung durchgeführten Prüfung (Bericht vom 5. Oktober 2007) in einer noch vom FA selbst durchgeführten USO-Prüfung in Tz 1 des dortigen Berichts vom 17. Dezember 2002 gestrichen wurden. Dazu sind seitens des UFS folgende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen:

In der genannten Niederschrift vom 17. Dezember 2002 – somit vor der berufungsgegenständlichen Betriebsprüfung - über die USO-Prüfung des Zeitraum November 2001 bis Mai 2002 (das berufungsgegenständliche Wirtschaftsjahr 2001/2002 der Bw. endet am 30. April 2002) stellte ein anderer Prüfer des FAs fest (Veranlagungsakt der Bw. 1999, Seite 76):

"Tz 1: Vorsteuerabzug der [AO-GmbH]:

Im Zuge der Erhebungen des zuständigen Finanzamtes f. 2. u. 20. Bez. in Wien wurde festgestellt, dass nachgewiesenermaßen seit Dezember 2001 die Fa. [AO-GmbH] an der auf den Eingangsrechnungen angegebenen Adresse [K-Straße] nicht ansässig ist.

Somit entsprechen die Eingangsrechnungen nicht den Formvorschriften des § 11 UStG, da die Angabe des leistenden Unternehmers nicht richtig ist, die abgezogene Vorsteuer ist daher nicht abzugsfähig.

Bezüglich der Vormonate (8/2001 bis 11/2001) wird davon ausgegangen, dass die Fa. AO-GmbH an der angeführten Adresse tätig war und auch tatsächlich Leistungen erbracht worden sind (Anzeige Arbeitsinspektorat v. 26.2.2002).

	<i>[S]</i>
Vorsteuerkürzung lt. BP	137.153,32
	129.001,78
	<u>266.155,10</u> "

Die Summe der obigen Beträge entspricht (gerundet) dem nunmehr berufungsgegenständlichen Vorsteuerbetrag von € 19.342,25.

S	€
137.153,32	9.967,32
129.001,78	9.374,92
<u>266.155,10</u>	<u>19.342,25</u>

Jeweils mit Bescheid vom 7. Jänner 2003 (vgl. Akt 1999 Seite 94ff) erließ das FA entsprechende Umsatzsteuerfestsetzungen für diese Monate.

Die von der Bw. dem UFS mit Schreiben vom 21. Mai 2010 übermittelte Aufstellung der berufungsgegenständlichen Vorsteuern von der AO-GmbH entsprechen der Liste des Prüfers im Arbeitsbogen Band 5 Seite 1243:

Rechnungsnummer	Vorsteuer		
	brutto €	netto €	€
104	22.958,62	19.132,18	3.826,44
107	7.620,18	6.350,15	1.270,03
106	1.002,27	835,23	167,05
105	18.864,97	15.720,81	3.144,16
103	3.446,09	2.871,74	574,35
102	5.911,79	4.926,49	985,30
129	9.178,10	7.648,42	1.529,68
128	16.531,08	13.775,90	2.755,18
127	3.314,45	2.762,04	552,41
136	<u>27.225,92</u>	<u>22.688,27</u>	<u>4.537,65</u>
	<u>116.053,47</u>	<u>96.711,23</u>	<u>19.342,25</u>

Mit Begleitschreiben vom 5. August 2003 brachte die Bw. beim FA die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 ein (Akt 2002 Seite 9ff), in dem sie Vorsteuern KZ 060 (ohne Einfuhrumsatzsteuer und innergemeinschaftlichen Erwerb) von gesamt € 5.635.088,50 (S 77.540.508,00) erklärte, die vom FA mit Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 23. März 2003 antragsgemäß veranlagt wurden. Dieser Umsatzsteuerjahresbescheid 2002 setzte die monatlichen Festsetzungen laut den oa. Bescheiden vom 7. Jänner 2003 außer Kraft.

Ein Jahr später am 6. August 2004 (Eingangsstempel, Akt 2002 Seite 18ff) reichte die Bw. eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2002 beim FA ein, in der sie die Vorsteuern KZ 060 mit € 5.615.748,44 (S 77.274.383,00) angab, die das FA nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens mit neuem Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 8. September 2004 ebenfalls antragsgemäß veranlagte. Dieser Bescheid wurde nach der nun berufungsgegenständlichen Betriebsprüfung mit neuerlichem Wiederaufnahmbescheid vom 22. Oktober 2007 aufgehoben.

Laut Bw.:	€
Vorsteuern USt-Erklärung 2002 vom 5.8.2003	5.635.088,50
Vorsteuern USt-Erklärung 2002 vom 7.8.2004	<u>5.615.748,44</u>
ergibt Differenz	19.340,06
"Gutschrift Schrems"	2,10
"Rundungsdifferenz S - €"	<u>0,09</u>
berufungsgegenständliche Vorsteuer AO-GmbH	19.342,25

Zutreffend ist daher das Vorbringen der Bw., dass in dem durch die berufungsgegenständliche Betriebsprüfung aufgehobenen Umsatzsteuerbescheid 2002 die Vorsteuer der AO-GmbH von € 19.342,25 bereits nicht mehr enthalten war und es damit bezüglich Tz 3 des Berichts vom 5. Oktober 2007 ebenfalls an einem Wiederaufnahmsgrund mangelt.

Befremdlich ist, dass der Prüfer der Großbetriebsprüfung die Tz 3 auch als Wiederaufnahmsgrund für die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2003 angibt, obwohl dieses Veranlagungsjahr durch seine "Feststellungen" überhaupt nicht betroffen ist.

Tz 4: Der Prüfer führte aus, der Vermieter der DB-GmbH habe im Juni 2002 angegeben, er habe dieser mit 1. März 2002 wegen Nichtbezahlung der Miete gekündigt und die Schlüssel abgenommen. Der Prüfer versagte der Bw. Vorsteuern in Höhe von € 699,12 (Rechnung Nr. 0126/02 der DB-GmbH an die Bw. vom 25. März 2002 über netto € 3.495,60, AB Band 5 Seite 1291).

Dem Bericht vom 8. Jänner 2003 über die Prüfung der Aufzeichnungen bei der DB-GmbH betreffend Umsatzsteuer den Zeitraum 10/2001-9/2002 durch ein anderes Finanzamt ist zu entnehmen, dass ein Rsb-Brief vom 7. November 2002 an die Geschäftsanschrift der DB-GmbH in 1100 Wien, L-Straße (L-Straße), unbehoben zurück kam. Bei einer Begehung am 2. Dezember 2002 wurde dort niemand angetroffen. Bei einer Begehung am 5. Juni 2002 war von einer Existenz der DB-GmbH nichts ersichtlich. Der Vermieter gab im Juni 2002 an, dass mit 1. März 2002 wegen Nichtbezahlung der Miete schriftlich gekündigt und der Schlüssel abgenommen wurde (AB Seite 1312 und 1313).

Der Referent übergab beiden Parteien in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. November 2009 eine Kopie der dem oa. Bericht zu Grunde liegende Seite 19 aus dem Arbeitsbogen über die Umsatzsteuersonderprüfung bei der DB-GmbH des Finanzamtes 4/5/10 in Wien mit folgendem Inhalt:

"Begehung 5.6.02. An der Betriebsadresse [L-Straße] ist die GmbH [=DB-GmbH] nicht ersichtlich. Postkasten von Top 3 ist aufgebrochen. Bei Top 3 handelt es sich um eine Eigentumswohnung des [HM] = Betreiber des Cafe A auf Top 1+2". [Der Geschäftsführer der DB-GmbH] hat auf eine Vorladung für 10.6.02 nicht reagiert. Nach Rücksprache mit dem Wohnungseigentümer [HM] gab dieser an [der DB-GmbH] mit 1.3.02 wegen Nichtbezahlung

der Miete schriftlich gekündigt und die Schlüssel abg[e]nommen zu haben. Wo sich [der Geschäftsführer der DB-GmbH] dzt. aufhält ist [HM] unbekannt. It. ZMR-Abfrage ist [der Geschäftsführer der DB-GmbH] seit 18.8.00 in 1140 Wien B-Straße [B-Straße] mit HWS gemeldet.“

Die Abnahme des Schlüssels mit 1. März 2002 bedeutet, dass ab diesem Tag der DB-GmbH bzw. ihren Organen die Benutzung der Wohnung L-Straße entzogen war. Auf Grund der Schlüsselabnahme am 1. März 2002 ist es unerheblich, welche Fristen oder Termine die vom Vermieter ausgesprochene Kündigung enthielt.

Für ein Abstellen auf Kündigungsfristen mit der von der Bw. vertretenen Intention, die Kündigung wäre am 1. März 2002 erst ausgesprochen und die Schlüssel erst später nach Ablauf einer auch nicht angegebenen Frist abgenommen worden, bleibt kein Raum. Für den Vermieter war offenbar die im Vermerk angegebene Schlüsselabnahme das entscheidende Ereignis, da er erst damit über seine Wohnung verfügen konnte, und ist dazu nur der 1. März 2002 angegeben.

Nach den Angaben im Vermerk hat der Vermieter offenbar eine schriftliche, jedoch nicht bei Gericht eingebrauchte Kündigung ausgesprochen. Gemäß § 33 Abs. 2 MRG wäre bei Nichtbezahlung der Miete eine gerichtliche Aufkündigung notwendig gewesen. Der Geschäftsführer der DB GmbH gab gegenüber dem Finanzamt 4/5/10 in Wien am (Eingangsstempel) 30. April 2002 Abgabenerklärungen für das Jahr 2000 ab, in denen er die Anschrift der GmbH nicht mehr mit 1100 Wien, L-Straße sondern mit 1140 Wien, B-Straße angab. Diese Abgabenerklärungen wurden vom Geschäftsführer am 5. April 2002 unterschrieben.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung kann davon ausgegangen werden, dass ein gerichtliches Kündigungsverfahren gemäß § 33 Abs. 2 MRG, das nach ihrem Vorbringen am 1. März 2002 erst begonnen (ausgesprochen) worden wäre, sicherlich nicht bereits am 5. April 2002 mit Schlüsselabnahme abgeschlossen wäre.

"Verschiedene Auslegungsmöglichkeiten" oder "mangelnde Eindeutigkeit" (Bw. im Schreiben an den UFS vom 13. Jänner 2010) sind nicht gegeben. Eine Einvernahme des Vermieters durch den UFS konnte daher unterbleiben.

Dies wurde der Bw. vom UFS mit Vorhalt vom 30. April 2010 vorgehalten, eine Äußerung dazu erfolgte nicht.

Die von der DB-GmbH nach dem 1. März 2002 ausgestellten Rechnungen erfüllen somit nicht mehr das Rechnungsmerkmal der zutreffenden Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994. Ein Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994) aus der

Rechnung der DB-GmbH vom 25. März 2002 (Vorsteuerbetrag € 699,12) ist daher ausgeschlossen.

Bei Erlassen des wiederaufgenommenen Umsatzsteuerbescheides 2002 vom 8. September 2004 war dem FA nicht bekannt, dass die Bw. Vorsteuer aus der Rechnung vom 25. März 2002 geltend machte und im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung die L-Straße nicht mehr die Anschrift des leistenden Unternehmens DB-GmbH war.

Die Feststellung in Tz 4 stellt somit eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 dar.

Der Prüfer nahm aus Tz 4 keine Änderungen in der Umsatzsteuer 2003 vor, Tz 4 stellt somit keinen Wiederaufnahmsgrund betreffend Umsatzsteuer 2003 dar, obwohl er vom Prüfer als solcher angegeben wurde.

Tz 5: Der Prüfer gab an, sämtliche Subunternehmen der DR-GmbH seien nicht auffindbar und nicht existent, und versagte bei der Umsatzsteuer 2002 Vorsteuern in Höhe von € 10.520,00 (vgl. Bemessungsgrundlage € 52.600,00 X 20%, AB Band 6 Seite 1334). Weitere Angaben machte der Prüfer nicht.

Die Bw. wendete ein, bei einer Betriebsprüfung bei der DR-GmbH seien Vorsteuern diverser Lieferanten wegen Formmängel (Adressen) nicht anerkannt worden. Es sei jedoch kein Konnex zu Baustellen der Bw. hergestellt worden. Die Betriebsprüfung bei der DR-GmbH habe bis 12/2001 stattgefunden. Von wann der dazugehörige Prüfauftrag datiere, sei aus übergebenen Kopien nicht ersichtlich. Es sei davon auszugehen, dass der Auftrag vor Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2002 verfasst worden sei. Die Bw. bestritt eine Relevanz der Feststellungen im Betriebsprüfungsverfahren bei der DR-GmbH für den Vorsteuerabzug der Bw.

Dem Arbeitsbogen Seite 1334 ist erkennbar zu entnehmen, dass der Prüfer Vorsteuern aus Rechnungen der DR-GmbH vom Zeitraum 2. August 2001 bis 4. März 2002 nicht anerkannte.

Der vom Prüfer geführte Arbeitsbogen enthält eine Rechnung der DR-GmbH an die Bw. vom 4. März 2002 (AB Seite 1439).

Der Niederschrift einer Umsatzsteuersonderprüfung betreffend die DR-GmbH (AB Seite 1335ff) vom 8. August 2002 ist zu der dortigen Tz 2 zu entnehmen, dass Vorsteuern der Zeiträume 1-12/2001 und 1-3/2002 gemäß "§ 11 UStG" nicht anerkannt würden, da die in den Rechnungen angeführten leistenden Unternehmen an den angegebenen Adressen nicht existieren und zum Teil die Adressen nicht mit der Geschäftsanschrift laut Firmenbuch übereinstimmen würden. Die erbrachten Leistungen seien in den Rechnungen mangelhaft beschrieben, eine Rechnungsberichtigung sei mangels Auffindbarkeit der Unternehmen sowie der

Geschäftsführer nicht möglich. An den angegebenen Adressen seien die Unternehmen weder vom damaligen Finanzamt noch von anderen Behörden wie Wirtschaftspolizei und Bauarbeiterurlaubskasse angetroffen worden. An den angegeben Firmenadressen hätten sich von völlig unbeteiligten Personen genutzte Wohnungen befunden und bei Nachbarn und Hausverwaltungen seien die Baufirmen unbekannt. Konkursverfahren hätten mangels Auffindbarkeit von Unternehmen und Geschäftsführern nicht durchgeführt werden können. Firmengründungen seien mit gefälschten Reisepässen erfolgt. Einige Geschäftsführer würden im Zentralen Melderegister nicht aufscheinen, andere seien unbekannt verzogen. Die Geschäftsführer würden aus dem Ausland stammen.

Über das Vermögen der DR-GmbH wurde am 14 Oktober 2002 der Konkurs eröffnet (AB Seite 1347). Der gewerberechtliche Geschäftsführer der DR-GmbH legte seine Funktion mit Schreiben vom 3. April 2003 zurück (AB Seite 1420). Laut Schreiben der steuerlichen Vertretung der DR-GmbH vom 11. September 2003 sei der Betrieb der DR-GmbH seit Konkurseröffnung eingestellt (AB Seite 1424). Diese Ereignisse liegen alle nach der letzten berufsgegenständlichen Rechnung der DR-GmbH (4. März 2002).

Die Bw. bestreitet ein Tätigwerden der im Prüfbericht betreffend die DR-GmbH genannten Vorlieferanten als Subunternehmer auf Baustellen der Bw.

Weder traf der Prüfer Sachverhaltsfeststellungen für ein Tätigwerden dieser Vorlieferanten der DR-GmbH auf Baustellen der Bw. noch enthält der vom Prüfer geführte Arbeitsbogen entsprechende Hinweise.

Da in diesem Fall weitere Sachverhaltsfeststellungen notwendig sind, jedoch ein Nachreichen von Wiederaufnahmsgründen nicht möglich ist, scheidet die Tz 5 als Wiederaufnahmsgrund betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 aus. Für die Umsatzsteuer 2003 führte der Prüfer überdies keine Änderungen durch.

Tz 6: Der Prüfer gab an, laut einer "Umsatzsteuer-Sonderprüfung" (gemeint von einem anderen Finanzamt) sei bei der GR-GmbH in der gesamten Vorkette der Vorsteuerabzug verwehrt worden. Der Prüfer versagte der Bw. Vorsteuern in Höhe von € 29.272,92 (2002) und € 19.381,75 (2003). Weitere Angaben machte der Prüfer nicht.

Dem Arbeitsbogen Band 6 Seite 1446f ist erkennbar zu entnehmen, dass der Prüfer Vorsteuern der Bw. aus Rechnungen von der GR-GmbH vom 14. August bis 18. Dezember 2001 (Umsatzsteuer 2002: 20% von € 146.354,62) und vom 22. Mai bis 24. Juni 2002 (Umsatzsteuer 2003: 20% von € 96.908,77) nicht anerkannte.

Auf Seite 1448 des Arbeitsbogens liegt eine Rechnung der GR-GmbH an die Bw. vom 18. Dezember 2001 ein. Einer Seite eines vom Prüfer unvollständig kopierten Prüfberichtes betreffend die GR-GmbH (AB Seite 1449) ist in Tz 1 zu entnehmen, dass sich zwei namentlich genannte Gesellschafter und Geschäftsführer der GR-GmbH zur Errichtung bzw. Übernahme der Gesellschaft mit verfälschten, zum Zeitpunkt der Verwendung bereits für ungültig erklärteten Reisepässen ausgewiesen hätten. Es sei eine RA-GmbH (RA-GmbH) gegründet worden, um eine Großzahl an Dienstnehmern anzumelden und es gebe auch im Fall der RA-GmbH "deutliche Hinweise", dass die Gründung mit einem verfälschten Reisepass erfolgt sei. Bei der GR-GmbH seien zahlreiche Arbeitskräfte angemeldet und die Anmeldung unmittelbar darauf storniert worden, um dann bei Subunternehmen der GR-GmbH angemeldet zu werden. Auf den Baustellen seien jedoch die Anmeldebestätigungen der GR-GmbH vorgezeigt worden und Befragungen der Dienstnehmer hätten ergeben, dass diese oft ohne ihr Wissen und Zustimmung auf die anderen Firmen umgemeldet worden seien. Die Betriebsprüfung bei der GR-GmbH anerkannte die in der Buchhaltung unter "Fremdleistungen" in Abzug gebrachten Aufwendungen und Vorsteuern der Monate Dezember 2001 bis Mai 2002 (AB Seite 1450) nicht.

Die Bw. wendete ein, ein Versagen von Vorsteuern der Bw. mit der Begründung bei dem die Rechnungen ausstellenden Unternehmen sei ebenfalls die Vorsteuer versagt worden, sei nicht rechtmäßig. Es sei kein Konnex zu den Baustellen der Bw. festgestellt worden. Aus einer übergebenen ersten Seite einer Kopie eines Prüfberichtes sei weder Prüfungszeitraum noch Datierung ersichtlich. Die Prüfung dürfte Mitte 2002 stattgefunden haben, was sich aus einem an die Bw. gerichteten Bescheid vom 10. Juli 2002 über eine Pfändung von Geldforderungen der GR-GmbH gegenüber der Bw. von € 240.700,00 ergebe (Akt 2003 Seite 50).

Für den UFS steht fest: Die lapidaren Angaben des Prüfes in Tz 6, bei der GR-GmbH sei laut (eigener) Umsatzsteuer-Sonderprüfung in der gesamten Vorkette der Vorsteuerabzug verwehrt worden, reichen nicht aus, um der Bw. den Vorsteuerabzug aus Rechnungen der GR-GmbH zu verwehren.

Der Arbeitsbogen enthält Hinweise darauf, dass sich die GR-GmbH nicht angemeldeter Dienstnehmer bediente und den Aufwand dafür über Scheinrechnungen anderer Unternehmer verrechnete. Diesbezügliche Feststellungen sind jedoch der Formulierung des Prüfers nicht einmal ansatzweise zu entnehmen. Überdies würde ein Beschäftigen von Schwarzarbeitern durch das leistende Unternehmen nichts am Vorsteuerabzug der Bw. ändern und bedarf es daher vielmehr Sachverhaltsfeststellungen, dass allfällige Schwarzarbeiter der Bw. zuzurechnen sind.

Tz 6 scheidet daher als Wiederaufnahmegrund für die Umsatzsteuer der Jahre 2002 und 2003 aus.

Tz 7: Der Prüfer gab an, laut einer "Umsatzsteuer-Sonderprüfung" sei bei der HV-GmbH in der gesamten Vorkette der Vorsteuerabzug verwehrt worden, und versagte der Bw. Vorsteuern in Höhe von € 19.170,64 (2002) und € 26.286,21 (2003). Weitere Angaben machte der Prüfer nicht.

Die Bw. wendete ein, dass ein Versagen von Vorsteuern der Bw. mit der Begründung bei dem die Rechnungen ausstellenden Unternehmen sei ebenfalls die Vorsteuer versagt worden, nicht rechtmäßig sei. Es sei kein Konnex zu den Baustellen der Bw. festgestellt worden.

Im Arbeitsbogen Band 7 liegen auf Seite 1618f zwei Rechnungen der HV-GmbH an die Bw. vom 25. April 2002 und 24. Juni 2002 (Storno) ein. Dem Arbeitsbogen Seite 1615 bis 1617 liegt zwar eine mehrseitige Aufstellung von Rechnungen der HV-GmbH aus den Jahren 2002 und 2003 ein, jedoch ist nicht ersichtlich, aus welchen konkreten Rechnungen der Prüfer die Vorsteuern der Bw. nicht anerkannte. Zutreffend weist die Bw. darauf hin, dass die Beträge der bei der Bw. nicht anerkannten Vorsteuern genau jenen Vorsteuerbeträgen entsprechen, die bei einer UVA-Prüfung bei der HV-GmbH durch ein anderes Finanzamt nicht anerkannt wurden (AB Seite 1632f):

		April 2002			
		€	€		
Vorsteuerkürzung bei HV-GmbH		19.170,64	16.243,96	Mai 2002	
			10.042,25	Juni 2002	
					26.286,21

		2002	2003		
		€	€		
Vorsteuerkürzung bei Bw.		19.170,64	26.286,21		

Der in der Berufung zitierten Niederschrift vom 18. September 2002 über eine UVA-Prüfung bei der HV-GmbH für den Zeitraum September 2001 bis Juni 2002 (AB Seite 1628ff) ist neben Mängeln beim Kassabuch (Tz 1) in der Tz 2 zu entnehmen, dass in Ausgangsrechnungen der HV-GmbH über durch Subunternehmen erbrachte Leistungen "nahezu gänzlich die gleichen Mengen an verlegtem Eisen verrechnet" worden seien, wie in den Eingangsrechnungen dieser Subunternehmen. Anlässlich einer Leistungskalkulation durch das Finanzamt 4/5/10 bei der HV-GmbH habe festgestellt werden können, dass unter Annahme der Richtigkeit dieser Eingangsrechnungen das eigene Personal "bei weitem nicht ausgelastet gewesen wäre". Der Geschäftsführer der HV-GmbH habe nach seinen Angaben aus verwaltungsökonomischen Gründen darauf verzichtet, sich das durch die Subunternehmen verlegte Eisen genau verrechnen zu lassen und sich statt dessen die Gesamtmenge an verlegtem Eisen, mit einem

geringeren Preis als mit dem Subunternehmen vereinbart, verrechen lassen, obwohl auf den Baustellen auch eigenes Personal Eisen verlegt habe. Dies habe jedoch vom Finanzamt 4/5/10 nicht verifiziert werden können, da im Vertrag mit der Firma MM-GmbH (siehe Ergänzung des FAes vom 25. März 2008 Punkt 7) lediglich der Preis für eine Regiestunde und nicht ein Gewichtspreis angeführt sei. Da die Leistungsbeschreibung (Menge des verlegten Eisens) auf den Rechnungen der MM-GmbH an die HV-GmbH somit unrichtig sei, sei der HV-GmbH der Vorsteuerabzug mangels richtiger Leistungsbezeichnung zu versagen. Ein Vergleich der Ausgangsrechnungen der HV-GmbH mit den Eingangsrechnungen habe ergeben, dass "für einzelne Baustellen" von der HV-GmbH "oftmals geringere Erlöse" erzielt, als dafür Subunternehmeraufwand bezahlt worden sei. Für eine Ausgangsrechnung vom 27. März 2002 über brutto € 2.073,60 (diese Rechnung findet sich nicht in der Aufstellung des Prüfers AB Seite 1615 bis 1617) sei kein Subunternehmeraufwand verbucht und eigenes Personal im Leistungszeitraum dieser Rechnung noch nicht bei der HV-GmbH beschäftigt gewesen. Der gesamte Subunternehmeraufwand der HV-GmbH betreffend die MM-GmbH sei im Zeitraum September 2001 bis Juni 2002 bar ausbezahlt worden. Die Kassaausgangsbelege seien nicht nummeriert und auf dem Kassakonto "teilweise" nicht zeitgerecht erfasst worden. Wegen Adressmängel bei den Rechnungen der MM-GmbH werde bei der HV-GmbH vom Finanzamt 4/5/10 die Vorsteuer im selben Betrag nicht anerkannt, wie der Prüfer Vorsteuern bei der Bw. aus Rechnungen der HV-GmbH nicht anerkannte.

Einem Aktenvermerk des Finanzamtes Mödling vom 7. Februar 2003 über eine UVA-Prüfung bei der HV-GmbH für den Zeitraum September bis November 2002 (AB Seite 1635) ist zu entnehmen, dass die Erlöse der HV-GmbH "wie schon in der vorangegangenen UVA-Prüfung festgestellt" von der Bw. stammen würden. Vorsteuern aus Subunternehmerrechnungen würden von der HS-GmbH (HS-GmbH) stammen, die bis Dezember 2002 beschäftigt worden sei. Bei Prüfung der abgerechneten Bauleistungen ab Oktober 2002 (Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 neu UStG) hätten keine Mängel festgestellt werden können. Es sei zu keinen Feststellungen gekommen, die zu einer Änderung der von der HV-GmbH erklärten Besteuerungsgrundlagen führen würden.

Der Inhalt des vom Prüfer geführten Arbeitsbogens enthält Hinweise dafür, dass die HV-GmbH eigene Vorsteuern aus Scheinrechnungen anderer Unternehmen geltend mache. Dieser Umstand allein steht jedoch dem Vorsteuerabzug der Bw. aus Rechnungen der HV-GmbH nicht entgegen. Die Formulierung des Prüfers, bei der HV-GmbH sei laut Umsatzsteuer-Sonderprüfung in der gesamten Vorkette der Vorsteuerabzug verwehrt worden, reicht somit - ohne weitere Sachverhaltsfeststellungen - nicht aus, um der Bw. den Vorsteuerabzug aus Rechnungen der GR-GmbH zu verwehren.

Da ein Nachreichen oder Ergänzen von Gründen nicht möglich ist, scheidet Tz 7 als Wiederaufnahmegrund für die Umsatzsteuer der Jahre 2002 und 2003 aus.

Tz 14: Der Prüfer setzte in dieser Textziffer die von ihm nicht anerkannte Vorsteuer als den Gewinn mindernde Passivierungen an und bezeichnete Tz 14 als Wiederaufnahmsgrund für die Körperschaftsteuer 2002 und 2003.

	2002	2003
	€	€
Tz 1: AB-GmbH	57.911,84	
Tz 2: AK-GmbH	48.175,47	
Tz 3: AO-GmbH	19.342,25	
Tz 4: DB	699,12	
Tz 5: DR-GmbH	10.520,00	
Tz 6: GR-GmbH	29.272,92	19.381,75
Tz 7: HV-GmbH	19.170,64	26.286,21
Tz 8: IB-GmbH	2.079,03	
Tz 9: PB-GmbH	82.106,35	
Tz 10: PO-GmbH	46.877,91	
Tz 11: BB-GmbH	28.486,21	
Tz 12: HB-GmbH	10.731,75	
Tz 13: AU-GmbH	8.575,00	
USt-Passivierung mit Auswirkung auf Körperschaftsteuer laut Prüfer	355.373,49	54.242,96

Aus den obigen Feststellungen des UFS ergibt sich, dass die im Bericht genannten Tz 1, 2, 3, 5, 6 und 7 mangels ausreichender Ausführung durch den Prüfer als Wiederaufnahmsgründe für die Umsatzsteuer 2002 und 2003 wegfallen, sodass es diesbezüglich auch zu keinen Umsatzsteuerpassivierungen als Wiederaufnahmsgründe für die Körperschaftsteuer dieser Jahre kommen kann.

Da eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 nicht möglich ist (zu Tz 4 siehe nächster Absatz), fallen auch die Umsatzsteuerpassivierungen laut Tz 8 bis 13 weg. Eine Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003 auf Grundlage von Tz 14 ist daher ebenfalls nicht möglich.

Betreffend Tz 4 als Wiederaufnahmsgrund für die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 (Versagung der Vorsteuer und zugleich Umsatzsteuerpassivierung in Höhe von € 699,12) ist in rechtlicher Beurteilung festzustellen:

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter Zeckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nach § 303 Abs. 4 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten. Bei der Ermessensübung ist auch das unter anderem aus Art. 126b B-VG ableitbare Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zeckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten und spricht es etwa gegen eine Wiederaufnahme, wenn die Auswirkungen der Wiederaufnahme zu geringfügig sind (Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 20 Tz 7ff).

Im Erkenntnis vom 22.4.2009, 2006/15/0257, sprach der VwGH aus:

"Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich - wie erwähnt - um eine Ermessensentscheidung. Die Rechtsrichtigkeit dieser Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens 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 berechtigte 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).

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensentscheidung muss nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern gegebenenfalls auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmsgrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2006/15/0079). Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Mai 1994, 94/14/0024). "

Der VwGH kam im zitierten Erkenntnis vom 22.4.2009, 2006/15/0257, nach obigen Darlegungen zum Erkenntnis, dass eine Erhöhung an Einkommensteuer von € 1.010,15 und einer Erhöhung der Einkünfte (Bemessungsgrundlage) um mehr als 2% im damaligen Fall weder absolut noch relativ als geringfügig zu bezeichnen waren.

In einer Berufungsentscheidung vom 30.10.2009, RV/2191-W/09 kam der UFS zum Ergebnis, dass eine Änderung in der (zum vorliegenden Betrag vergleichbarer) Höhe von € 669,00 oder 3% der Einkommensteuer weder absolut noch relativ als geringfügig zu qualifizieren ist. In dieser Berufungsentscheidung wies der UFS unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH darauf hin, das eine Änderung von unter 1% als relativ geringfügige Auswirkung anzusehen ist.

Im vorliegenden Fall sind Änderungen um den Betrag von € 699,12 (umgerechnet S 9.620,00) zunächst nicht als **absolut geringfügig** zu werten.

Im Vergleich zu den zu ändernden Größen stellen sich die berufungsgegenständlichen € 699,12 jedoch wie folgt dar:

	€	davon sind € 699,12 in Prozent:	%
laut Umsatzsteuerbescheid vom 8.9.2004:			
Vorsteuern gesamt ohne EUSt und innergemeinschaftlicher Erwerb	5.615.748,44	0,012449276	
Zahllast	1.513.051,81	0,046205952	
laut Körperschaftsteuerbescheid vom 23.10.2003:			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.320.140,83	0,052957986	

Im Erkenntnis vom 10.7.1996, 92/15/0101 (siehe der Hinweis bei Ritz, aaO, § 303 Tz 40), stellte der VwGH fest, dass eine Erhöhung der Zahllast um Beträge von S 37,00, S 903,00, S 631,00 und S 1.053,00 bei durchschnittlichen Umsatzsteuersätzen von S 741.000,00 zu geringfügig ist.

Eine vorliegende Änderung von € 699,12 , die nur 0,012% der Vorsteuern, 0,04% der Umsatzsteuer-Zahllast und 0,053% der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausmacht ist vor diesem Hintergrund als bei weitem **relativ geringfügig** einzustufen. Bei dieser bei weitem überwiegenden relativen Geringfügigkeit ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 nicht ermessenskonform (§ 20 BAO).

Es war daher der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 und 2003 stattzugeben. Die Wiederaufnahmbescheide vom 22. Oktober 2007 waren ersatzlos aufzuheben. Durch diese Aufhebung scheiden die durch die vorliegende Betriebsprüfung geänderten Sachbescheide Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002 und 2003 ebenfalls vom 22. Oktober 2007 automatisch aus dem Rechtsbe-

stand aus, sodass die erhobene Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 als unzulässig geworden zurückzuweisen war.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine unzulässige Berufung zurückzuweisen. Ein Fall der Unzulässigkeit ist die Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung (siehe Ritz, aaO, § 273 Tz 2).

Folgende Bescheide bleiben daher bestehen:

- Umsatzsteuerbescheid vom 8. September 2004
- Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 23. Oktober 2003
- Umsatzsteuerbescheid vom 10. Dezember 2004
- Gemäß § 293b BAO berichtigter Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 12. Jänner 2005

Auf Grund grob mangelhafter Bezeichnung der Wiederaufnahmsgründe durch den Prüfer der Großbetriebsprüfung waren die Wiederaufnahmsbescheide aufzuheben. Dem UFS als zweiter Instanz war es verwehrt, die Wiederaufnahmsgründe richtig zu bezeichnen.

Wien, am 15. Juni 2010