



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Harald Hannak von der Walter, Zeinler & Partner, Steuerberatung GmbH, 1010 Wien, Tegetthofstraße 7, vom 7. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 3. November 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 nach der am 4. April 2007 in 1090 Wien, Nussdorferstraße 90, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. ist von Beruf Architekt, dem die Fa. I GmbH eine Kalkulation der nach Marktlage erzielbaren Verkaufspreise für Liegenschaften erstellt hat.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden jene Daten betreffend der im gegenständlichen Berufungsverfahren zu interessierenden Liegenschaften, die dem an den Bw. adressierten Schreiben der zuvor genannten GmbH vom 8. November 2000 zu entnehmen waren, dargestellt:

B-Gasse 10 (in der Folge kurz K 10)	Mittelhaus im gepflegtem Zustand und ruhiger, verkehrsgünstiger Lage. Stiegenhaus sehr gut für einen Lifteinbau geeignet. Wohnnutzfläche 1034m <sup>2</sup> (17 Tops); darunter einige neu sanierte Kat. A Wohnungen. Jahresnettoertrag ca. S 310.000; kalkulierter Verkaufserlös S 6.200.000 (inkl. S 1.760.000 Grundanteil)
A-Str.3 3 (in der Folge kurz L 3)	Standardmittelzinshaus (Neubau) in gepflegtem Zustand Nähe A-Platz. Erstklassige Infrastruktur und Verkehrsanbindung. Wohnnutzfläche 950m <sup>2</sup>

	(20 Tops), Innenhof mit Stellplätzen, Jahresnettoertrag S 458.000, kalkulierter Verkaufserlös S 8.400.000 (inkl. S 1.620.000 Grundanteil)
C-Gasse 35 (in der Folge kurz C 35)	Komplett renovierte Jahrhundertwendevilla in erstklassiger Lage Nähe B-Platz, Grundfläche ca. 700 m <sup>2</sup> , Wohnnutzfläche 420 m <sup>2</sup> , bestehend aus drei Wohneinheiten, 1 Büro, 1 Garage. Bestandsfrei ausgenommen 1 Whg. mit 94m <sup>2</sup> vermietet (S 2.526,-). Dachgeschoß könnte ebenfalls ausgebaut werden. kalkulierter Verkaufserlös S 29.000.000 (inkl. S 2.940.000 Grundanteil)
A-Gasse 1 (in der Folge kurz A 1)	Eckzinshaus mit gegliederter Fassade in C-Park - Nähe. Gute Lage gegenüber kleinem Park und U-Bahnstation. Wohnnutzfläche 1040 m <sup>2</sup> (16 Tops) zuzüglich ca. 300 m <sup>2</sup> ausbaufähigem Rohdachboden. Gepflegter Zustand und schönes Stiegenhaus. Jahresnettoertrag bei Vermietung der dzt. Freiflächen ca. S 480.000,- kalkulierter Verkaufserlös S 9.500.000 (inkl. S 1.830.000 Grundanteil)

Mit den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2003 machte der Bw. an abzugsfähigen Vorsteuern S 471.272,69 für das Jahr 2000, S 536.201,95 für das Jahr 2001, € 24.407,33 für das Jahr 2002 und € 27.588,17 für das Jahr 2003 geltend. Den Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre zufolge zeichnet als steuerlicher Vertreter hinsichtlich der Umsatzsteuererklärung a) für das Jahr 2000 Dkfm. F. B.; b) für das Jahr 2001 die Fa. c Steuerberatung GmbH; c) für jedes einzelne der Jahre 2002 und 2003 die Fa. W. und Partner verantwortlich. Die E-Mail Adresse von Dkfm. F. B. lautet: c@c.at.

Im Gefolge einer Außenprüfung gem. § 147 BAO stellte die Bp im Betriebsprüfungsbericht vom 25. Oktober 2006 unter der Tz 1 fest, dass ein Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen der Fa. A, 1080 Wien, D-Gasse 1/7-9, für die nachfolgend angeführten Arbeiten mangels Vorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 3 und 4 UStG 1994 nicht zustehe.

	2000	2001	2002	2003
	S	S	€	€
1100 Wien, K 10				
"Wohnungszusammenlegung" Top Nr. 5 + 6	400.000,-			
"Wohnungsrenovierung" Top Nr. 8	200.000,-			
"Wohnungsrenovierung" Top Nr. 17	275.000,-			
Gesamtkosten netto	875.000,-			
20 % MWSt	175.000,-			
"Wohnungszusammenlegung" Top Nr. 7+8, netto				13.000,-
20% MWSt. ("Abbruch-, Maurer-, Maler-, Installateur- u. Tischlerarbeiten")				2.600,-
1100 Wien, L 3				
"Renovierung nach Brandschaden" Top Nr. 7		409.085,-		
"Reparaturarbeiten nach Delogierung" Top Nr. 17		88.500,-		
Gesamtkosten, netto		497.585,-		

20 % MWSt.		99.517,-		
1180 Wien, C 35				
ER v. 5.11.2001 "Arbeiten nach Wasserleitungsschaden", Pauschale		155.470,-		
ER v. 5.11.2001 "Arbeiten betrifft Terrasse", Pauschale		95.300,-		
ER v. 5.11.2001 "Arbeiten nach Wasserleitungsschaden", Pauschale		37.020,-		
Gesamtkosten, netto		287.790,-		
20% MWSt.		57.558,-		
1180 Wien, A 1				
"Wohnungsrenovierung" top Nr. 16, netto,			26.500,-	
20 % MWSt.			5.300,-	

Die Fa. A habe Rechnungen gelegt, in denen jeweils pauschal über Wohnungsrenovierungen und - zusammenlegungen abgerechnet werde.

Nach Wiedergabe des Textes der Ziffern 3 und 4 des § 11 Abs. 1 leg. cit. kam die Bp zu dem Schluss, dass die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 Z. 3 leg. cit. mit den o. a. Angaben wie "Wohnungsrenovierung", "Wohnungszusammenlegung", "Abbruch- Maurer-, Malerarbeiten" usw. auf den Pauschalhonorarnoten nicht erfüllt seien; bei mangelhafter und die Leistung nicht konkretisierender Leistungsbeschreibung stehe ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Auf sämtlichen Rechnungen (außer Wohnungszusammenlegung K 10, Top Nr. 7 + 8 im Jahr 2003) fehle die Angabe des Leistungszeitraumes.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt auf Grundlage des oben angeführten Prüfungsberichts Umsatzsteuerbescheide jeweils für die Jahre 2000 bis 2003, gegen die die Fa. "W., A. & Z. SteuerberatungsGmbH" als steuerlicher Vertreter des Bw. je eine Berufung pro Bescheid erhob. Dies mit der Begründung, dass die detaillierten Leistungsbeschreibungen gemäß Anboten und Kostenvoranschlägen den Rechnungen nunmehr beigelegt seien, sodass Art und Umfang der Leistungen zweifelsfrei erkennbar seien. Weiters verwies der steuerliche Vertreter auf die aktuelle Rechtssprechung des Europäischen Gerichtshofs, der in der Rechtssache C-439/04, Kittel eindeutig festgestellt habe, dass ein Gutgläubenschutz des Leistungsempfängers bestehe. Voraussetzung für den Gutgläubenschutz sei lediglich der Umstand, dass der Leistungsempfänger nicht "wusste noch wissen hätte müssen", dass der Leistungserbringer die Umsatzsteuer nicht abfüre. Von diesem Umstand habe im vorliegenden Fall nicht ausgegangen werden können, da der Leistungserbringer als Unternehmer beim Finanzamt erfasst gewesen sei. Insofern sei eine Berichtigung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 durchzuführen.

In der Anlage zur entsprechenden Berufung wurden dem Finanzamt die (bereits anlässlich der Betriebsprüfung vorgelegten) Rechnungen für das jeweilige Streitjahr sowie unter Bezugnahme auf diese Rechnungen betreffend a) das Jahr 2000 drei Bauaufträge, Grundrisse der K 10, top Nr. 5 + 6 sowie top Nr. 8, ein vierseitiges Angebot vom 17. März 2000 betreffend das Bauvorhaben in K 10, top Nr. 17; b) das Jahr 2001 fünf mit 6. August 2001

datierte Angebotseiten bezüglich eines Bauvorhabens in L 3/ top Nr. 7, zwei Schecks (von denen der eine den mit der Summe der Rechnung vom 20. August 2001 identen Betrag von S 144.000, der andere den mit der Summe der Rechnung vom 11. September 2001 identen Betrag von S 204.000 ausweist) und eine mit 1. Dezember 2006 datierte "Beilage zur Rechnung 17/01 vom 5. November 2001"; c) das Jahr 2002 eine mit 1. Dezember 2006 datierte "Beilage zur Rechnung 20.2002 vom 9. Dezember 2002 (Top 16 + 17)" samt Grundriss des zweiten Stocks des Gebäudes A 1; d) das Jahr 2003 ein vierseitiges, mit 12. August 2003 datiertes Angebot zur Zusammenlegung der Wohnungen top Nr. 7 und 8 in K 10.

In der am 4. April 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung fügte der Referent seiner Darstellung des Sachverhalts ergänzend hinzu, dass die Meldung des Kreditschutzverbands von 1870 betreffend den Konkurs "3 S XXX/03s C. A, geboren am 2. XXXXX 1963, 1180 Wien, D-Gasse 1/7-9", mit den oberösterreichischen Nachrichten vom 9. XXXXXXXX 2003 veröffentlicht wurde. Im Anschluss daran wiederholte der Steuerberater sein bisheriges Vorbringen und fügte dem Gesagten hinzu, *"dass das EuGH-Urteil "Kittel" keine zu strengen Maßstäbe an die Ordnungsmäßigkeit der Rechnung stellt, sodass die Beweisführung für den Berufungswerber unnötig erschwert wird."* Die Frage des Amtsvertreters Mag. Zach an den Betriebsprüfer Kraus, ob in den Rechnungen ein Verweis auf einen anderen Beleg enthalten sei, verneinte der Betriebsprüfer mit der Antwort: *"In den Rechnungen im Arbeitsbogen ist kein Verweis."*

Zu dem in Rede stehenden Urteil des Europäischen Gerichtshofs gab der Amtsvertreter zu Protokoll, dass "Kittel" auf eine andere Rechtsproblematik ("Karusselbetrug") verweise; im vorliegenden Fall gehe es um ordnungsgemäße Rechnungslegung. Der Steuerberater vermeinte, dass der Europäische Gerichtshof die materiellen Voraussetzungen betreffend Geltendmachung des Vorsteuerabzugs nicht zu streng sehe; es sei auch die Beweisführung, ob eine Leistung erbracht sei, anhand anderer Dokumente nachzuweisen, erlaubt.

Unter Bezugnahme auf die mit der Berufung bzw. anlässlich der Schlussbesprechung nachgereichten zusätzlichen Leistungsbeschreibungen beantwortete der steuerliche Vertreter die Fragen des Amtsvertreters, von wem diese zusätzlichen Leistungsbeschreibungen stammen würden und wann sie erstellt worden seien, mit dem Satz: *"Ich nehme an, dass diese von der Fa. Kaminski anlässlich der Auftragerteilung erstellt worden sind".*

Als Begründung für die Ansicht des Finanzamts, dass keine Rechnungsberichtigung wie von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs gefordert vorliege, führte der Amtsvertreter ins Treffen: *"Erstens sind diese Rechnungen beispielsweise an die Hausinhabung des Hauses K 10, Datum 17. November 2003, bzw. am 1. Dezember 2006 an die Hausinhabung des Hauses A 1 gelegt worden. Zweitens wurde wie schon oben ausgeführt dargelegt, dass in den*

*ursprünglichen Rechnungen nicht auf die ergänzende Leistungsbeschreibung verwiesen wurde. Drittens wurden die Belege über die ergänzenden Leistungsbeschreibungen teilweise nach der Konkurseröffnung ausgestellt. Deshalb liegt nach Ansicht des Finanzamts keine Rechnungsberichtigung wie von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs gefordert vor."*

Unter Bezugnahme auf die Seiten 55 des Arbeitsbogens ("*Beilage zur Rechnung 2002 vom 9. Dezember 2002 (top 16+17)*") gab der Betriebsprüfer zu Protokoll, dass es im Jahr 2000 Bauaufträge des Herrn A gebe, wo Auftraggeber und Auftragnehmer ein Pauschalhonorar vereinbaren. Auf die Frage des Steuerberaters an den Bp, ob dieser Zweifel an der Leistungserbringung hege, antwortete der Bp "*Fotos für die C-Gasse sind vorgelegt worden und in den Arbeitsbogen eingelegt worden (Seiten 100 bis 102). Diese sind der Beweis dafür, dass Leistungen in der C-Gasse erbracht worden sind*". Die Frage des Steuerberaters, ob es Zweifel an der Unternehmereigenschaft der Fa. A gegeben habe, wurde vom Betriebsprüfer verneint.

Der Ansicht des Steuerberaters, es spieße sich an dem Rechnungskriterium der detaillierten Leistungsbeschreibung, fügte der Amtsvertreter hinzu, dass dies die Ansicht des Finanzamts sei, denn, wie alle Beteiligten wüssten, sei das Umsatzsteuerrecht ein sehr formalistisches; jeder Abgabepflichtige habe in diesem Sinne Beweisvorsorge für spätere abgabenbehördlichen Prüfungen zu treffen. Die vorgelegten Fotos würden eine Momentaufnahme einer Bautätigkeit zeigen und eine Identifizierung der geleisteten Tätigkeiten nicht zweifelsfrei zulassen.

Über Frage des Referenten nach dem Unternehmensgegenstand der Fa. A gab der Steuerberater zu Protokoll: "*Ich nehme an, dass er Maurer sein wird, weil er Wohnungen zusammengelegt hat.*"

Bezüglich des vom Referenten thematisierten Zusammenhangs zwischen der gegenständlichen Berufung und der in der Berufung zitierten Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs "Kittel", einem Urteil zum Themenkreis "Karusselbetrug", führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass das Mehrwertsteuersystem die Zielsetzung habe, in der Unternehmerkette kostenneutral zu bleiben.

Aus der Rechtssache Kittel könne die Lehre gezogen werden, dass diese Kostenneutralität der Mehrwertsteuer nicht auf Kosten des Steuerpflichtigen unnötig erschwert werden solle. Aus den Formalkriterien einer Rechnung sollten dem Steuerpflichtigen keine übermäßigen Aufwendungen stehen.

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

Gemäß Art. 18 Abs. 1 lit. a der Richtlinie 77/388/EWG muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine nach Art. 22 Abs. 3 ausgestellte Rechnung besitzen.

Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie (in der Fassung vor der Richtlinie 2001/115/EG vom 20. Dezember 2001) lautet auszugsweise:

"a)	Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen. ...
b)	Die Rechnung muss getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen.
c)	Die Mitgliedsstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann."

Art. 22 Abs. 3 lit. c überlässt den Mitgliedsstaaten die Aufstellung der Kriterien, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann. Diese Befugnis muss im Einklang mit einem der Ziele der Richtlinie ausgeübt werden, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen (vgl. die Urteile des EuGH vom 14. Juli 1988, Rs. 123/87 und 330/87, Jeunehomme und EGI, Slg. 1988, 4517, Randnr. 16 und 17, sowie vom 17. September 1997, Rs. C-141/96, Finanzamt Osnabrück-Land gegen Bernhard Langhorst, Slg. 1997, I-5073, Randnr. 17). Demnach können die Mitgliedsstaaten, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen, verlangen, dass die Rechnungen zusätzliche Angaben enthalten, sofern diese Angaben nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (vgl. EuGH vom 5. Dezember 1996, Rs. C-85/95, Reisdorf, Slg. 1996, I-6257, Randnr. 24).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen, wenn die Rechnung die im § 11 leg. cit. genannten Angaben enthält.

§ 11 UStG 1994 in der in den Streitjahren gültigen Fassung lautet:

"(1)	<i>Führt der Unternehmer steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:</i>
1.	<i>Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;</i>
2.	<i>den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;</i>
3.	<i>die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder</i>

		<i>die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;</i>
	4.	<i>den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;</i>
	5.	<i>das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und 6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.</i>
		<i>Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten beiden Sätze sinngemäß. Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten Satzes ausgestellt worden sind.</i>
(2)		<i>Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Stellt der Unternehmer für steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen eine Rechnung aus, so hat er eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren; das gleiche gilt sinngemäß für Belege, auf die in einer Rechnung hingewiesen wird. Auf die Durchschriften oder Abschriften ist § 132 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung anwendbar.</i>
(3)		<i>Für die unter Abs. 1 Z 1 und 2 geforderten Angaben ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.</i>
(4)		<i>Die im Abs. 1 Z 1 bis 3 geforderten Angaben können auch durch Schlüsselzahlen oder Symbole ausgedrückt werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. Diese Unterlagen müssen sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung vorhanden sein, es sei denn, dass vom Rechnungsaussteller öffentlich kundgemachte Tarife zur Verrechnung kommen.</i>
....		...

§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 verlangt, dass in der Rechnung Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung enthalten sind.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 2005, 2001/14/0002, zufolge kann als handelsübliche Bezeichnung jede im allgemeinen Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung angesehen werden. Das Gesetz normiert die entsprechende Bezeichnung der Ware in der Rechnung, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde sicherzustellen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1998, 96/15/0220). Ob auch Sammelbezeichnungen dem Erfordernis entsprechen, "Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände" anzuführen, wird von den Umständen des Einzelfalles, wie etwa der jeweiligen Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäfts und

insbesondere dem Wert der einzelnen unter einer Sammelbezeichnung erfassten Ware, abhängen.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. März 1999, 98/15/0026, hat der Vorsteuerabzug zur Voraussetzung, dass über die tatsächlich erbrachte Leistung eine Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 gelegt worden ist (vgl. Kolacny/Mayer, UStG 1994, § 12 Anm 2). Es muss also die Lieferung erfolgt sein und eine Rechnung vorliegen, in der die tatsächlich gelieferten Gegenstände ausgewiesen sind. Das Gesetz normiert die entsprechende Bezeichnung der Ware in der Rechnung, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde sicherzustellen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1997, 97/14/0138).

In Übereinstimmung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs mit der herrschenden Lehre ist der Vorsteuerabzug im Fall einer Rechnungsberichtigung erst in dem Zeitpunkt möglich, in dem eine formgerechte Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 vorliegt. Dass zum Vorsteuerabzug solche Rechnungen nicht rückwirkend berechtigen, ist Ruppe, UStG<sup>3</sup>, Tz 57 zu § 11 samt dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. November 1987, 86/13/0204 ersichtlich. Damit ist das Schicksal der Berufung bereits entschieden, da jedenfalls im Streitzeitraum keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen vorliegen.

Der Vollständigkeit halber wird jedoch auch auf die Rechnungen in ihrer vorgeblich berichtigten Fassung eingegangen:

Was die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Rechnungen der Fa. A betreffend deren Arbeiten in den Häusern in K 10/ top Nr. 5, 6, 8, 17, und L 3/top Nr. 7 und 17, bzw. C 35 und A 1/ top Nr. 16 betrifft, waren allein die nachfolgend zitierten Bezeichnungen

"Wohnungszusammenlegung K 10/5 und 6"	in den Teilrechnungen vom 10. Juli und 21. August jeweils des Jahres 2000,
"Wohnungsrenovierung K 10/5 und 6"	in der Schlussrechnung vom 16. Oktober 2000
"Wohnungsrenovierung K 10/8"	in den Teilrechnungen vom 10. Juli, 12. September und 16. Oktober jeweils des Jahres 2000,
"Wohnungsrenovierung K 10/17"	in den Teilrechnungen vom 4. April, 27. April und 5. Juni jeweils des Jahres 2000,
"Wohnungsrenovierung L 3/7" (nach Brandschaden)	in den Teilrechnungen vom 20. August, 11. September und 5. November jeweils des Jahres 2001,
"Reparaturarbeiten nach Delogierung" in L 3/17	(zu einem Pauschalpreis) in der Rechnung vom 5. November 2001,
"Wohnungsrenovierung" betr. A1/ top Nr. 16	in den Teilrechnungen vom 1. September, 10. Oktober und 9. Dezember jeweils des Jahres 2002,
"Arbeiten nach Wasserleitungsschaden", "Arbeiten betrifft Terrasse"	(jeweils zu einem Pauschalpreis) in den drei Rechnungen jeweils vom 5. November 2001
"Arbeiten nach Wasserleitungsschaden"	

unzureichend, die Art und den Umfang der erbrachten Leistungen nachzuweisen.

Das Gleiche gilt für die Beschreibung "Wohnungszusammenlegung K 10/7 +8: Abbruch-, Maurer-, Maler- und Installateurarbeiten" jeweils in der 1. Teilrechnung vom 29. September 2003 und 2. Teilrechnung vom 17. November 2003 mit den Daten Tischler-, Maurer-, Maler- und Installateurarbeiten und der Bestimmung des Arbeitszeitraums von Oktober bis November jeweils des Jahres 2003.

Auch wenn mit der Berufung die Richtigkeit des abgabenbehördlichen Prüfungsergebnisses, was die Umsatzsteuer für die Streitjahre betrifft, bestritten wurde, vermochten die dem Finanzamt in der Anlage zu den Berufungen erst im Dezember 2006 nachgereichten Unterlagen - wie nachfolgend dargestellt - nicht, das vom Betriebsprüfer offen gelegte Fehlen einerseits des in der Ziffer 3 des § 11 UStG 1994 genannten Merkmals in all den in Rede stehenden Rechnungen, andererseits des in der Ziffer 4 des § 11 leg. cit. angeführten Rechnungsmerkmals in den Rechnungen des noch im Jahr 2003 insolvent gewordenen Unternehmens für die Jahre 2000 bis 2002 zu beheben.

Was die als Beilage zu den in Rede stehenden Berufungen übermittelten Bauaufträge betrifft, hatten alle drei von den der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 beigelegten Aufträgen den Stempelabdruck der Fa. A samt einem von einem Viereck umrandeten Hinweis "*Hier könnte ihr Logo stehen*" (im rechten oberen Teil auf der jeweiligen ersten Seite) sowie folgenden Grundtext: *"Der Bauaufträge verpflichtet sich die Umbauarbeiten und Renovierungen für ... laut beiliegender Bauplan und Baubeschreibung und wie mündlich besprochen, durchzuführen. Er koordiniert und bestellt die Installateur, bzw. Elektrikerarbeiten durch einen konzessionierten Betrieb. Der Auftragnehmer erhält für die Durchführungsarbeiten ein Pauschalhonorar in der Höhe von ... inkl. MwSt. In diesem Honorar sind die Installations- und Elektrikerarbeiten inkludiert. Dabei werden S... als Anzahlung bei Baubeginn übergeben. Zweiter Teilbetrag erfolgt nach Vereinbarung. Der Restbetrag wird nach Fertigstellung der Arbeiten bezahlt. Baubeginn ist..., die Fertigstellung erfolgt bis.... Der Auftragnehmer verpflichtet sich ferner das Stiegenhaus während der gesamten Bauzeit zu reinigen."*

Obwohl alle drei Bauaufträge einen Platz für Eintragungen betreffend des Projekts samt der Bearbeitungsnummer hatten, fehlten entsprechende individuelle Angaben an diesen Stellen. Anstatt die Daten betreffend "Name, Straße, PLZ Ort" des Auftraggebers in den Bauauftrag sorgfältig einzutragen, begnügte sich der Ausfüller des Bauauftrags damit, in den für den jeweiligen Auftraggeber vorgesehenen Bereich den Titel samt Familienname, die Bezeichnung der Straße (ohne Angabe der Hausnummer), die Postleitzahl und den Ort einzutragen sowie an der entsprechenden Stelle im Auftragstext die jeweilige Adresse des Objekts, die Höhe des jeweiligen Pauschalhonorars samt des als Anzahlung bestimmten Betrages und das Datum des Baubeginns ebenso wie den Fertigstellungstermin einzufügen. Das heißt, dass die

Hausnummer der Adresse des Auftraggebers nur aus dessen Firmenstempelabdruck auf dem jeweiligen Auftrag zu ersehen war.

Wenn im Gegensatz zum "Bauauftrag" betreffend K 10, top Nr. 17 die anderen zwei Bauaufträge (K 10 top Nr. 5 und 6/ K 10 Nr. top 8) eine zweijährige Garantie für Umbauarbeiten und Renovierungen enthielten, war von dieser Vorgangsweise des Auftragnehmers auf dessen Willen, Leistungen von einer bestimmten Art zu erbringen, ohne den Umfang der einzelnen Arbeiten im vorhinein eindeutig zu bestimmen, zu schließen. Daher war es (auch) für den UFS unmöglich, sich anhand der Bauaufträge in Verbindung mit den entsprechenden (Teil-) Rechnungen ein vollständiges und klares Bild vom Umfang der erbrachten Leistungen zu verschaffen.

An diesem Beweiswürdigungsergebnis vermochten die im Berufungsverfahren nachgereichten Grundrisse nichts zu ändern, wenn die drei Teilrechnungen vom 10. Juli, 12. September und 16. Oktober jeweils des Jahres 2000 jeweils die Leistungsbeschreibung - wie bereits oben angeführt - Renovierung der Wohnung top Nr. 8 beinhalteten und als Renovierung (v. lat.: renovare = erneuern) generell Maßnahmen zur Instandsetzung von Bauwerken bezeichnet werden. Sollen durch Instandsetzungsarbeiten Schäden aufgrund von Abnutzung durch den gewöhnlichen Gebrauch beseitigt und der ursprüngliche Zustand wiederhergestellt werden, so vermochte jener zum Bauauftrag betreffend Arbeiten in der top Nr. 8 in K 10 (und den diesbezüglichen Teilrechnungen) vorgelegte Grundriss dem UFS nicht die Gewissheit über den Umfang der erbrachten Leistungen zu verschaffen, wenn der Grundriss an zusätzlichen Angaben bloß die handschriftlichen Eintragungen "Vorr. (Fliese)", "Küche (Fliese)", "Kabinett (Teppich)" und "Handtuch-Trockner" beinhaltete und in diesem die Plätze, wo sich der "Wasser/Abfluss", das "Gas", die "Therme", der "Gas+ Stromzähler" und die "Poterie Entlüftung Bad" in der Wohnung top Nr. 8 befindet, jeweils mit Pfeil ersichtlich gemacht wurden.

Mit der Vorlage eines Bauauftrags, durch den der Auftragnehmer zur Durchführung nicht nur von Renovierungen, sondern auch zu Umbauarbeiten in der in Rede stehenden Wohnung verpflichtet worden war, und den drei letztgenannten Teilrechnungen, mit denen Kosten lediglich für eine Wohnungsrenovierung in Rechnung gestellt worden waren, wurden undurchsichtige Verhältnisse offenbar, die anhand des Grundrisses und der in Rede stehenden Teilrechnungen nicht auflösbar waren und daher für das Fehlen von ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinn des § 11 UStG 1994 sprachen.

Was die Arbeiten in den Wohnungen **top Nr. 5 und 6** in K 10 betrifft, soll dem diesbezüglichen Bauauftrag zufolge dieser ebenso wie jener betreffend die Wohnung top Nr. 8 am gleichen Tag, nämlich am 9. Juli 2000 erteilt worden sein. Im Gegensatz zu den Teilrechnungen vom 10. Juli und 21. August jeweils des Jahres 2000 mit der Angabe

"Wohnungszusammenlegung K 10/5 + 6" wies die Rechnung vom 16. Oktober 2000 die Beschreibung "Schlussrechnung - betrifft Wohnungsrenovierung K 10/5+6" aus. Da mit dem Begriff "Wohnungszusammenlegung" bauliche Maßnahmen zwecks Herstellung einer Verbindung zweier voneinander getrennter Wohnungen zu einer Wohneinheit umschrieben werden, ließ die bloße Auslegung der beiden zuvor genannten, von ihrem Wortsinn verschiedenen Leistungsbegriffe einen mehr oder weniger großen Interpretationsspielraum bei der Bestimmung der Art und des Umfangs der erbrachten Leistungen zu, wenn der in Verbindung mit dem Bauauftrag stehende Grundriss der Wohnungen top Nr. 5 und 6 nur um die handschriftlichen Eintragungen "Kabinett (Teppich)", "Wohnzimmer (Teppich)", "Küche (Fliese)", "Gang (Fliese)", "Schlafzimmer (Parkett)", "Bad (Fliese)", "Garderobe", "WC" ergänzt und die Plätze, wo sich der "Wasser/Abfluss", das "Gas", die "Therme", die "Waschmaschine", der "Handtuchtrockner", der "Gas+ Stromzähler", eine "Versetzte Doppeltüre mit Glasfüllung", "ein neues Fenster", "die versetzte Eingangstüre" und "die versetzte Klotüre" in der Wohnung befindet, jeweils mit Pfeil ersichtlich gemacht wurden. Insofern konnte der Lageplan lediglich eine Übersicht über die Wohnungen zu vermitteln, ohne die Art und den Umfang der von Firma A erbrachten Leistungen nachzuweisen, und vermochte damit nicht, das mit der Berufung angefochtene abgabenbehördliche Prüfungsergebnis bezüglich Fehlens des Rechnungsmerkmals im § 11 Abs. 1 Z 3 UStG zu entkräften.

Das Gleiche gilt für die in Rechnung gestellten Arbeiten in der Wohnung **top 17** in K 10, wenn ein stichhaltiger Beweis dafür, dass Umbauarbeiten auch tatsächlich von der in Rede stehenden Firma für den Bw. erbracht worden wären, nicht einmal im Berufungsverfahren erbracht werden konnte. So wie bei den anderen Bauaufträgen in dem in Rede stehenden Zinshaus war auch bei dem auf die Wohnung top Nr. 17 Bezug habenden Bauauftrag ein Widerspruch anhand der Teilrechnungen insofern festzustellen, als die Leistungsbeschreibung in den Teilrechnungen vom 4. April 2000, 27. April 2000 und 5. Juni 2000 "Wohnungsrenovierung K 10/17" lautet.

Infolge der Datierung des Angebots mit 17. März 2000 war der Bauauftrag vom 23. März 2000 einerseits mit dem Eintrag in der Spalte Kommentar "**23. März 2000**", andererseits mit dem Satz in der zweitletzten Zeile "**Baubeginn ist 23. März 2000, die Fertigstellung erfolgt bis 24. Mai 2000**", als ungewöhnlich zu bezeichnen, weil üblicherweise ein jedes Bauprojekt zwischen Auftragserteilung und Baubeginn einer angemessenen Vorbereitungszeit bedarf, auch wenn das Anbot wie im vorliegenden Fall keine nachvollziehbaren Angaben hinsichtlich des Umfangs der Arbeiten beinhaltet:

Menge	Beschreibung	Stückpreis	Gesamt
	Zi 1		
46,90	Wand Ausmalen	70,00	3.283,00
19,90	Decke Ausmalen	70,00	1.393,00
13,70	Parketböden Sessellaiste	95,00	1.301,00

17.80	Tarasentür Erneuern	400,00	7.120,00
	Zi 2		
65.90	Wand+ Decke Abscheren und Verspachteln	85,00	5.601,00
46.40	Wand Ausmalen,	70,00	3.248,00
19.50	Decke Ausmalen,	70,00	1.365,00
10.00	Parketböden Ausbessern	350,00	3.500,00
20.00	Parketböden Erneuern	300,00	6.000,00
14.50	Parketböden Sessellaiste	95,00	1.378,00
17.80	Tarasentür Erneuern	400,00	7.120,00
8.60	Innentür Erneuern	400,00	3.440,00
	Zi 3		
47.30	Wand Ausmalen	70,00	3.311,00
20.20	Decke Ausmalen	70,00	1.414,00
15.50	Parketböden Sessellaiste	95,00	1.473,00
8,6	Innentür erneuern	400,00	3.440,00
5	Innentür Reparatur + Schlosmontage	350,00	1.750,00
	KAB		
36.50	Wand Ausmalen	70,00	2.555,00
11.00	Decke Ausmalen	70,00	770,00
13.00	Parketböden Sessellaiste	95,00	1.235,00
7.7	Fenster erneuern	400,00	3.080,00
4.1	Innentür Erneuern	400,00	1.640,00
1.5	Tür Verglasung	800,00	1.200,00
	Küche		
34,2	Wand + Decke Abscheren und Verspachteln	85,00	2.907,00
27,5	Wand Ausmalen	70,00	1.925,00
6,7	Decke Ausmalen	70,00	469,00
7,7	Fenster Erneuern	400,00	3.080,00
4,3	Innentür Erneuern	400,00	1.720,00
5	Boden Taracco Versiegeln	350,00	1.750,00
	WC		
14	Wand Ausmalen	70,00	980,00
1,7	Decke Ausmalen	70,00	119,00
1,7	Boden Verfliesung (Exkl. Fliese)	300,00	510,00
5,5	Silikon	25,00	138,00
4,5	Sockel	80,00	440,00
2,9	Fenster Erneuern	400,00	1.160,00
3,5	Innentür Erneuern	400,00	1.400,00
	BAD		
10	Abbrucharbeiten	350,00	3.500,00
7	Wand + Decke Abscheren und Verspachteln	85,00	595,00
7	Wand + Decke Ausmalen	70,00	490,00
1,5	Fenster Erneuern	400,00	600,00
1	Fenster Verglasung	800,00	800,00
3,5	Innentür Erneuern	400,00	1.400,00
12,5	Wand Verfliesung (inkl. Flie liese)	450,00	5.625,00
20	Silikon	25,00	500,00
	Hof Tarasse		
6,5	Gelender Streichen	300,00	1.950,00
	Vor Zi.		
20	Abrucharbeiten	350,00	7.000,00
63,7	Wand + Decke Abscheren und Verspachteln	85,00	5.414,00

63,7	<i>Wand + Decke Ausmalen</i>	70,00	4.469,00
9,2	<i>Tarassentür Erneuern</i>	400,00	3.680,00
5,0	<i>Eingangstür Erneuern</i>	400,00	2.000,00
12,7	<i>Sauberkeitsschicht + Dümung</i>	300,00	3.810,00
12,7	<i>Estrich</i>	450,00	5.715,00
12,7	<i>Boden Verfliesung</i>	500,00	6.350,00
14,5	<i>Sockel</i>	80,00	1.160,00
21	<i>Silikon</i>	25,00	525,00
	<i>Tarasse zur Strasse</i>		
15	<i>Gelender Platten Entfieren und Streichen</i>	350,00	5.250,00
94.	<i>Elektroinstallationsarbeiten</i>		45.000
94	<i>Gas-Wasser-Heizungsarbeiten</i>		85.000

Die Unbestimmbarkeit des Umfangs der zu erbringenden Leistung war aus dem Anbottext zu folgern, wenn den Leistungsbeschreibungen beispielsweise zum Zimmer 2 - "Tarassentür erneuern", "Innentür erneuern" die Mengenangaben "17,80" und "8,60" zugeordnet wurden. Das gleiche gilt für die auf das Bad bezogene Leistungsposition "Abbrucharbeiten" mit den Angaben betreffend der Menge "10", des Stückpreises "350" und Gesamtkosten von "S 3.500". Vermitteln die Angaben betreffend der Messeinheit in der Spalte "Menge" kein klares Bild vom Umfang der erwartenden Leistungen, so war der Umfang dieser auch nicht bestimmbar.

Aufgrund dieser dem Angebot anhaftenden Mängel war die Annahme, den in den Teilrechnungen beschriebenen Leistungen wäre dieser Kostenvoranschlag zu Grunde gelegen, zu verneinen, weil ein jeder Kostenvoranschlag eine kaufmännische **Vorkalkulation** ist, die mit einem rechtsverbindlichen Angebot vergleichbar ist, und einem Kunden dazu dient, sich eine Vorstellung zu verschaffen, was ihn ein bestimmter Auftrag kosten würde. Oftmals werden Kostenvoranschläge vom Kunden so bestellt, dass dieser verschiedene Optionen zu oder abwählen kann, um sie dem individuellen Finanzrahmen anpassen zu können und deren jeweilige wirtschaftliche Vertretbarkeit zu ermitteln. Dass Hauptmerkmale eines Kostenvorschlags eine Beschreibung zu Art und Umfang der angedachten Arbeiten, die dafür nötige Arbeitszeit und die zugehörigen Arbeitskosten, das dafür nötige Material und die zugehörigen Materialkosten und der Erfüllungszeitraum, z.B. in Form einer Gültigkeitsdauer, sind, sei bemerkt. Insofern war auch diesen Teilrechnungen die Anerkennung als solche im Sinne des § 11 UStG 1994 mangels des im § 11 Abs. 1 Z 3 leg. cit. genannten Rechnungsmerkmals zu versagen.

Was die Beilagen zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 betrifft, bestanden diese aus Schecks, von denen einer auf den in der Teilrechnung vom 20. August 2001 ausgewiesenen Betrag von S 144.000, der andere auf den in der Teilrechnung vom 11. September 2001 ausgewiesenen Betrag von S 204.000 lautete, ohne einen Bezug auf die jeweilige Teilrechnung zu beinhalten. Dieser Zahlungsvorgang war insofern ungewöhnlich, als dem Kunden der Bestand einer Bankverbindung samt einer Bankkontonummer zwecks

Erfüllung von Verbindlichkeiten nicht nur mit der letztgenannten Teilrechnung, sondern schon mit jenen beiden Teilrechnungen vom 5. November 2001 zur Kenntnis gebracht worden war, die die bereits in der Teilrechnung vom 11. September 2001 angeführten Bankdaten enthalten und auch den handschriftlichen Vermerk "Versicherungsvergütung erhalten 15.11.01" beinhaltet hatten. Damit stand die Erfüllung der Verbindlichkeit in Form der Hingabe der in Rede stehenden Inhaberschecks in Zusammenhang mit den auf die Fa. A lautenden Teilrechnungen in Widerspruch zum ursprünglichen Willen des leistenden Unternehmers, die Leistung des Geschuldeten in Form einer Banküberweisung zu empfangen, und war damit ein Indiz für die Unterbrechung des Kausalzusammenhangs zwischen dem Kostenvoranschlag und den in Rede stehenden Teilrechnungen.

Mit der nachfolgenden Tabelle wird der Text des diesbezüglichen Kostenvoranschlags vom 6. August 2001 betreffend Wohnungsrenovierung nach einem Brandschaden wiedergegeben:

Menge	Beschreibung	Stückpreis	Gesamt
	<i>Wo.Zi. und KAB</i>		
2	<i>Fenster umtauschen</i>	15.000,00	30.000,00
132	<i>Wand u. Decke abscheren</i>	30,00	3.960,00
132	<i>Wand u. Decke grundieren</i>	40,00	5.280,00
132	<i>Wand u. Decke verspachteln</i>	100,00	13.200,00
132	<i>Glasfaser anlegen</i>	60,00	7.920,00
132	<i>Wand u. Decke ausmalen</i>	90,00	11.880,00
16	<i>Abdeckungsarbeiten</i>	450,00	7.200,00
8	<i>Möbelverschiebung und Wiedereinstellung</i>	450,00	3.600,00
13	<i>Tür erneuern</i>	1.300,00	16.900,00
2	<i>Tür verglasung</i>	1.400,00	2.800,00
8	<i>Elektroinstalation überprüfen</i>	690,00	5.520,00
10	<i>Neue Schalter u. Steckdosen</i>	670,00	6.700,00
	<i>KÜCHE</i>		
16	<i>Altputz abschlagen</i>	450,00	7.200,00
22	<i>Neu verputzen</i>	780,00	17.160,00
1	<i>Fenster umtauschen</i>	15.000,00	15.000,00
8	<i>Alte Fliesen abschlagen</i>	450,00	3.800,00
8	<i>Neu verfliesen</i>	800,00	6.400,00
12	<i>Wand abscheren</i>	30,00	360,00
22	<i>Wand u. Decke verspachteln</i>	100,00	2.200,00
34	<i>Glasfaser anlegen</i>	60,00	2.040,00
34	<i>Wand u. Decke grundieren</i>	40,00	1.360,00
34	<i>Wand u. Decke ausmalen</i>	90,00	3.060,00
8	<i>Bodenbelag wegreißen</i>	450,00	3.600,00
10	<i>Bodenbelag neu verlegen</i>	950,00	9.500,00
12	<i>Sesselleiste</i>	180,00	2.160,00
10	<i>Neue Elektroinstalation</i>	1.500,00	15.000,00
7	<i>Neue Schalter u. Steckdosen</i>	670,00	4.690,00
	<i>VORRAUM</i>		
20	<i>Altputz abschlagen</i>	450,00	9.000,00
28	<i>Neu verputzen</i>	780,00	21.840,00
8	<i>Holzdecke abbrechen</i>	450,00	3.600,00
7	<i>Neue Holzdecke</i>	920,00	6.440,00

7	<i>Neue Elektroinstalation</i>	1.500,00	10.500,00
12	<i>Wand u. Decke abscheren</i>	30,00	360,00
40	<i>Wand u. Decke grundieren</i>	40,00	1.600,00
40	<i>Glasfaser anlegen</i>	60,00	2.400,00
40	<i>Wand u. Decke verspachteln</i>	100,00	4.000,00
40	<i>Wand u. Decke ausmalen</i>	90,00	3.600,00
1	<i>Eingangstür umtauschen</i>	27.000,00	27.000,00
8	<i>Bodenbelag abbrechen</i>	450,00	3.600,00
7	<i>Bodenbelag neu</i>	900,00	6.300,00
5	<i>Abschlussleisten</i>	250,00	1.250,00
9	<i>Sesselleisten</i>	250,00	2.250,00
13	<i>Tür erneuern</i>	1.300,00	16.900,00
1	<i>Tür verglasen</i>	1.400,00	1.400,00
	<i>BAD</i>		
16	<i>Reinigungsarbeiten</i>	450,00	7.200,00
8	<i>Wand u. Decke abscheren</i>	30,00	240,00
8	<i>Wand u. Decke grundieren</i>	40,00	320,00
8	<i>Wand u. Decke verspachteln</i>	100,00	800,00
8	<i>Glasfaser</i>	60,00	480,00
8	<i>Wand u. Decke ausmalen</i>	90,00	720,00
4	<i>Elektroinstalation überprüfen</i>	690,00	2.760,00
3	<i>Neue Schalter und Steckdosen</i>	670,00	2.010,00
	<i>STIEGENHAUS</i>		
48	<i>Wand u. Decke abscheren</i>	30,00	1.440,00
48	<i>Wand u. Decke grundieren</i>	40,00	1.920,00
48	<i>Wand u. Decke verspachteln</i>	100,00	4.800,00
48	<i>Wand u. Decke ausmalen</i>	90,00	4.320,00
16	<i>Abdeckungsarbeiten</i>	350,00	5.600,00
72	<i>Tägliche Reinigung (laut Baustellenzeit)</i>	350,00	25.200,00
	<i>ALLGEMEIN</i>		
8	<i>Abgebrannte Geräte auf Deponie führen (Sondermüll)</i>	690,00	5.520,00
8	<i>Hilfsarbeiter</i>	450,00	3.600,00
16	<i>Bauschuttentsorgung</i>	690,00	11.040,00
16	<i>Hilfsarbeiter</i>	450,00	7.200,00
30	<i>Instalateurarbeiten (Therme + Gasleitung prüfen, neue Hk.)</i>	900,00	27.000,00
?	<i>Fassadenreinigung (Krahn mit Geräte) Gesondert zu verrechnen</i>		-
24	<i>Schlussreinigung</i>	450,00	10.800,00

Abgesehen davon, dass die Kosten für die Fassadenreinigung gesondert zu verrechnen waren, war der Umfang der erbrachten Leistungen anhand des letztgenannten Kostenvoranschlags nicht feststellbar, wenn der Beschreibung "Instalateurarbeiten (Therme + Gasleitung prüfen, neue Hk.) die Mengenangabe "30" zugeordnet wurden und die Ursache für die Arbeiten ein Brandschaden war. Beruht der Schaden auf Fremdverschulden oder höhere Gewalt, so hätte der Auftraggeber, also die Hausverwaltung, aus Beweissicherungsgründen an einer sorgfältig ausgefüllten Rechnung interessiert sein müssen, soll der Abschluss eines für den Hauseigentümer ungünstigen Schadensvergleichs vermieden werden. Anstatt dessen wurden nach Abschluss der Betriebsprüfung betreffend u. a. der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 Teilrechnungen gelegt, anhand derer (nicht nur) der Umfang der Leistungen nicht feststellbar

war, wofür als Beispiel die Kosten für die Errichtung einer neuen Elektroinstallation in der Küche und im Vorräum genannt werden. Damit fehlte das im § 11 Abs.1 Z 3 genannte Rechnungsmerkmal im Anbot, womit dieses für die Richtigkeit des abgabenrechtlichen Betriebsprüfungsergebnisses sprach, demzufolge den (Teil-) Rechnungen, was das Bauvorhaben betreffend top Nr. 7 in L3 betrifft, die Anerkennung als Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 zu versagen war.

Was die übrigen mit 5. November 2001 datierten Rechnungen betrifft, war jener Rechnung über den Betrag von S 56.200 als Gegenleistung für Arbeiten in L3/ top Nr. 17 als Folge einer Delogierung der Charakter einer Rechnung im Sinne des § 11 leg. cit. abzusprechen, wenn die mit 1. Dezember 2006 datierte "*Beilage zur Rechnung vom 5. November 2001*" folgende Positionen beinhaltete:

-	Reparaturen nach Delogierung
-	3x Fenster und 1x Terrassentür reparieren, kitten, Dichtungen wechseln, neu lackieren, gängig machen,
-	Badezimmer, Fliesen abschlagen, neu grundieren, neu verfliesen (3 m <sup>2</sup> )
-	Anschlüsse für Geschirrspüler repariert, neue Dichtung
-	2 Zimmer, Küche, Vorräum, Bad - alle Wände abscheren, grundieren, neu spachteln, weiß ausmalen,
-	Eingangstüre gängig machen, Schloss reparieren,
-	Wohnzimmer Parkettboden reparieren, abschleifen, lackieren (16 m <sup>2</sup> ),
-	Küche – neuen Linolboden verlegen (13 m <sup>2</sup> )
-	Balkon - Geländer entrostet, neu streichen
-	Bauschutt entsorgen, auf Deponie führen (16 PartieStd)
-	Reinigungsarbeiten (12 Std)

Die Zwangsräumung einer Wohnung ist eine Maßnahme der Zwangsvollstreckung und wird vom Gerichtsvollzieher auf Antrag eines Gläubigers bewirkt, wenn dieser zuvor einen Räumungstitel erwirkt hat und der Schuldner die Wohnung nicht freiwillig räumt. Erforderlichenfalls kann der Gerichtsvollzieher dabei unmittelbaren Zwang anwenden, also z. B. Schlösser aufbrechen und austauschen oder den Schuldner unter Gewaltanwendung aus der Wohnung setzen. Im Falle der Notwendigkeit von Reparaturen nach Delogierung erwies sich der Sammelbegriff "Reparaturen" als branchenunüblich, wenn vom Mieter verschuldete Kosten bei diesem vom Bestandgeber einklagbar sind und daher die Reparaturkosten den Streitwert des Gerichtsverfahrens bestimmen. Auch aus diesem Grund war die Anführung von Bezeichnungen wie beispielsweise "Reparaturen" und "Reinigungsarbeiten" ohne weitere Angaben in der obigen Beilage für die Feststellung der Art und des Umfangs der jeweiligen Leistung unzureichend und reichte daher nicht aus, um im gegenständlichen Fall von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinn des § 11 leg. cit. sprechen zu können. Was die übrigen Kostenvoranschläge betreffend des Streitjahres 2001 betrifft, vermochten auch diese nicht die Stattgabe der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das in Rede stehende Streitjahr zu begründen, wenn es dem Anbot vom 6. September 2001 zu jener

Rechnung vom 5. November 2001 über den Betrag von S 114.360 sowohl an Mengenangaben, als auch an konkreten Angaben betreffend des Umfangs der Arbeiten an der Terrasse mangelte. Abgesehen davon, dass die Beschreibung der Gesamtleistung in dem letztgenannten Angebot, untergliedert in die sechs Punkte "*Bestehenden Terassen Belag inkl. Beschüttung Abtragen und Entsorgen*", "*Beschichtende Decke bis auf Eisenträger Abbrechen und Entsorgen*", "*Verlegen von zwischen Träger (Pfosten)*", "*Herstellung einer vollflächigen Holzschalung*", "*Aufbringung einer Wärmedämmung - BZW. Isolierschicht*" und "*Abdeckung und Reinigungs Arbeiten*" nicht ausreichend war, das für die Anerkennung der Rechnung als solche im Sinne des §11 UStG 1994 entscheidende Kriterium der Bestimmung des Umfangs der vom Bw. mit dessen Auftraggeber verrechneten Leistungen zu erfüllen, fehlte der Rechnung vom 5. November 2001 eine Angabe zum Leistungszeitpunkt und damit das in der Ziffer 4 des § 11 leg. cit. genannte Rechnungsmerkmal, womit dieser Rechnung vom 5. November 2001 der Charakter einer Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 abzusprechen war.

Was die Rechnungen infolge eines Wasserschadens in C 35 betrifft, wurden zu diesen Angebote vom 28. Juni und 10. September jeweils des Jahres 2001 gelegt, von denen erstes die in der nachfolgenden Tabelle angeführten Leistungsdaten beinhaltet:

Menge	Beschreibung	Stückpreis	Gesamt
	1. Aufstemmen der gesamten Undichten Falleitung im Badezimmer Bereich 1. Stock Küche Hochparterre und Keller Schutt auf Deponie führen		S 21.270,00
	2. Beschädigte Leitung wieder instandsetzen und auf Dichtkeit überprüfen		S 23.900,00
	3. Zuputzen der Gesamten Steigleitung im Badezimmer Bereich 1. Stock , Küche Hochparterre und Keller.		S 23.300,00
	4. Beschädigte Wende und Decke, Abscheren, Grundieren und Verschpachteln,		S 38.500,00
	5. Ausmalen im Bereich des Badezimmers 1. Stock, Küche, und Teile Wohnzimmer Hochparterre und Keller,		S 23.500,00
	7. Durch den Wasserschaden Beschädigte Fassadenteile Instandsetzen		S 16.700,00
	8. Tägliche Reinigungs und Abdekenarbeiten		S 15.300,00

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die im Anbot vom 10.September 2001 aufgegliederten "Arbeiten nach Wasserleitungsschäden Fa. Z..." dargestellt:

Menge	Beschreibung	Stückpreis	Gesamt	
	1. Abstemmen der Undichten Stelle i im Badezimmer Schut auf Deponie führen		S	2.800,00
	2. Instandsetzen der Beschädigten Wasserleitung und auf Dichtkeit überprüfen		S	5.400,00
	3. Verputzen und Verfliesen der Beschädigten Stellen im Badezimmer		S	10.000,00
	4. Beschädigte Wände im Stiegenhausbereich		S	12.200,00

	Abscheren, Grundieren, Verschpachteln, Ausmalen			
	5. Abdeckung und Reinigungs Arbeiten		S	6.620,00

Auch wenn der Rechnungsadressat mit den Rechnungen zu den beiden letztzitierten Anboten aufgefordert wurde, die Pauschalpreise von S 155.470 bzw. S 44.420,00 innerhalb von vierzehn Tagen ohne Abzug zu zahlen, war der Umfang der in Rechnung gestellten Leistungen aus den Belegen nicht feststellbar. Als Beweis dafür sei die Position 8. im Anbot vom 28. Juni 2001 "Tägliche Reinigungs und Abdekenarbeiten" mit dem Betrag von S 15.300 zum Vergleich der Position 5 im Anbot von 10. September 2001 "Abdeckung und Reinigungs Arbeiten" mit Kosten von S 6.620 gegenübergestellt. Beiden Anboten fehlten nicht nur Flächenangaben betreffend der beschädigten Stellen im Stiegenhaus, im Badezimmer oder an der Fassade, sondern auch Angaben betreffend der Länge des/ der bearbeiteten Wasserstränge. Mangels eindeutiger Angaben betreffend der Art und des Umfangs der thematisierten Arbeiten, anhand dieser das Rechnungsmerkmal im Sinn des § 11 Abs. 1 Ziffer 3 UStG 1994 als gegeben erachtet werden hätte können, war auch den Steuerbeträgen in diesen Pauschalrechnungen die Anerkennung als abzugsfähige Vorsteuern im Sinn des § 12 Abs. 1 leg. cit. mangels Vorlage einer Rechnung gemäß § 11 Abs. 1 leg. cit. zu versagen.

Was die als Anlage zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 übermittelte Beilage zur Rechnung 20.2002 vom 9.12.2002 (Top 16+17) samt Grundriss der im zweiten Stock gelegenen Wohnung top Nr. 16 betrifft, vermochten auch diese nicht für die Wertung der Teilrechnungen vom 1. September, 10. Oktober und 9. Dezember jeweils des Jahres 2002 als solche im Sinne des § 11 UStG 1994 zu sprechen, wenn die Meldung des Kreditschutzverbands von 1870 den Konkurs "3 S XXX /03s C. A , geboren am 2. XXXXX 1963, 1180 Wien, D-Gasse 1 /7-9", mit den oberösterreichischen Nachrichten vom 9. XXXXXXXX 2003 veröffentlicht wurde und die Beilage zur Schlussrechnung vom 9. Dezember 2002 mit 1. Dezember 2006 datiert.

Abgesehen von der Unterschiedlichkeit des Schriftzugs der rechnungsausstellenden Firma in der Beilage im Vergleich zur Schlussrechnung vermochte auch die Leistungsbeschreibung in der Beilage selbst die Annahme der Vorlage einer Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 nicht zu begründen, wenn diese die nachfolgend zitierten Positionen beinhaltet:

-	<i>Renovierung der gesamten Wohnung lt. beiliegenden Plan</i>
-	<i>3x Fenster einbauen, Leibung verputzen, Fensterbänke einsetzen,</i>
-	<i>WC:</i>
‘	<i>Türe reparieren, kitten, neu streichen, gängig machen</i>
‘	<i>Alte Fliesen abschlagen, grundieren, neu verfliesen</i>
‘	<i>Wände, Decke abscheren, spachteln, ausmalen,</i>
-	<i>Vorzimmer:</i>
‘	<i>Türe reparieren, kitten, neu streichen, gängig machen</i>
‘	<i>Schloß reparieren,</i>
‘	<i>Wände, Decke abscheren, spachteln, ausmalen,</i>
-	<i>Küche:</i>

	‘	<i>Boden- Estrich legen, neu verfliesen</i>
	‘	<i>Alte Fliesen abschlagen, grundieren, neu verfliesen (Küchenrückwand)</i>
	‘	<i>Restliche Wände, Decke abscheren, spachteln, ausmalen,</i>
	‘	<i>Anschlüsse für Geschirrspüler repariert, neue Dichtung,</i>
-	<i>Badezimmer:</i>	
		<i>Fliesen abschlagen, neu grundieren, neu verfliesen (12 m<sup>2</sup>)</i>
-		<i>2 Zimmer, Kabinett- alle Wände/Decke abscheren, grundieren, neu spachteln, ausmalen,</i>
-		<i>Gesamten Parkettboden reparieren, abschleifen, lackieren (62 m<sup>2</sup>),</i>
-		<i>Elektroinstallationsarbeiten</i>
-		<i>Installationsarbeiten – neue Zentralheizung (inkl. Heizkörper) montieren</i>
-		<i>Bauschutt entsorgen, auf Deponie führen (30 PartieStd)</i>
-		<i>Reinigungsarbeiten (12 Std)</i>

Auch wenn sich die mit 1. Dezember 2006 datierte Beilage auf die Rechnung vom 9. Dezember 2002 bezieht und alle Maße laut Plan seien, ließ schon allein die Verwendung von Bezeichnungen wie "*Fenster einbauen*", "*Elektroinstallationsarbeiten*" und "*Installationsarbeiten - neue Zentralheizung (inkl. Heizkörper) montieren*" ohne konkrete Daten einen Rückschluss auf die Art samt Umfang der erbrachten Leistung nicht zu. Diese wären erforderlich gewesen, weil bei einem Fenster mögliche Rahmen- und Flügelmaterialien Holz, Aluminium, Kunststoff und Stahl sind.

Holz ist der älteste Werkstoff für Fenster und hat auch heute noch einen hohen Marktanteil. Die gute Wärmedämmung und leichte Bearbeitbarkeit sind die wichtigsten Vorteile; der große Nachteil ist die schlechte Witterungsbeständigkeit. Moderne Beschichtungssysteme reduzieren jedoch den früher üblichen Wartungsaufwand erheblich.

Ein Holz-Aluminiumfenster, bei dem die tragenden Teile des Fensters aus Holz sind und eine Aluminiumschale außen vorgeblendet wird, ermöglicht eine witterungsbeständige Außenhülle und einen angenehmen warmen Holzcharakter innen.

Moderne Fenster aus Kunststoff enthalten im Innern des Rahmens und des Flügels meist Verstärkungen aus Aluminium, Stahl oder glasfaserverstärktem Kunststoff (GFK) oder werden mit einer besonders strapazierfähigen Oberfläche oder auch einer Holzimitation veredelt. Stahlprofile werden gelegentlich noch für einfache Fenster ohne Ansprüche an Wärme- und Geräuschkundigung verwendet.

Die Unbestimmbarkeit des Umfangs der Position "*Elektroinstallationsarbeiten*" in der Beilage war wiederum aus dem Begriff "*Elektroinstallation*" abzuleiten, der bei der Errichtung von elektrischen Anlagen für Niederspannung die Leitungsverlegung und die Montage von Verteilern, Überstromschutzeinrichtungen, Fehlerstromschutzschaltern, Leuchten, Elektrogeräten, elektrischen Maschinen, Sensoren wie Bewegungsmeldern und Dämmerungsschaltern, Schaltern, Tastern und Steckdosen sowie die abschließende Messung der Wirksamkeit der Schutzmaßnahmen umfasst. Auf die Aufgabe des Elektroinstallateurs, die einzelnen Komponenten so zu verbinden, dass die Schaltung die gewünschte Funktion erfüllt und keine Gefahr eines elektrischen Schlags besteht, sei verwiesen.

Auch die Position "*Installationsarbeiten - neue Zentralheizung (inkl. Heizkörper) montieren*" vermochte gegen das Vorliegen des im § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 genannten Rechnungsmerkmals zu sprechen, weil bei einer Zentralheizung (Sammelheizung), welche für die Wärmeversorgung von Räumen sorgt, heißes Wasser durch Rohrleitungen in die einzelnen Räume transportiert wird, in denen dann Heizkörper die Räume erwärmen. Die Wärme wird z. B. über eine eigene Heizung erzeugt. Ist das Vorliegen beispielsweise eines mit Kosten verbundenen positiven Kaminbefunds des örtlich zuständigen Rauchfangkehrers eine Voraussetzung für die Inbetriebnahme einer Zentralheizung, so war der beim Finanzamt mit der Berufung eingelangten Beilage nicht zu entnehmen, ob auch diese Kosten im Preis enthalten waren. Fehlen dem Grundriss auf die "Beilage" Bezug nehmende Leistungsdaten, so sprachen die obigen Ausführungen für die Ungewissheit des Umfangs der Leistungen für das Jahr 2002 und somit für das abgabenbehördliche Prüfungsergebnis betreffend der festgestellten Mangel an ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinn des § 11 UStG 1994 für das Jahr 2002.

Bezüglich des (beim Finanzamt erstmals in der Anlage zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 eingelangten) Kostenvoranschlags vom 12. August 2003 zu den beiden Teilrechnungen über die Zusammenlegung der Wohnungen top 7 und 8 in K 10 vom 29. September und 17. November jeweils des Jahres 2003 sei zunächst auf die in der Beilage ausgewiesenen einzelnen Positionen, welche in der nachfolgenden Tabelle wiedergegeben werden, verwiesen:

Menge	Beschreibung	Stückpreis	Gesamt
15,70 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Abscheren	2,20	34,00
15,70 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Grundieren	2,50	39,00
15,70 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Verspachteln	6,00	94,00
15,70 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Ausmalen	5,80	91,00
1.0RH	Alte Boden wegreißen	25,00	25,00
1.10 m <sup>2</sup>	Sauberkeitsschicht + Dömung	32,00	35,00
1.10 m <sup>2</sup>	Estrich	30,00	33,00
1.10 m <sup>2</sup>	Boden Verfliesung	32,00	35,00
8,50 m <sup>2</sup>	Wand Verfliesung	32,00	272,00
21,00 m1	Silikon	1,50	31,50
1,0HR	Hof Fenster Wegreißen	25,00	25,00
3,0RH	Neue Fenster einsetzen und verputzen	25,00	75,00
9,0m1	Schlüterschiene	11,00	99,00
1,0 St	WC Fenster neu	110,00	110,00
89 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Abscheren	2,20	196,00
89 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Grundieren	2,50	222,00
89 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Verspachteln	6,00	534,00
89 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Ausmalen	5,80	516,00
23,50 m <sup>2</sup>	Parkettböden Erneuern	32,00	752,00
17,70 m1	Parkettböden Sesselleisten	6,50	115,00
10,90 m <sup>2</sup>	Tür erneuern	80,00	872,00
18,00 m <sup>2</sup>	Fenster erneuern	80,00	1.440,00

	Sch.Zimmer und Küche		
35,00 m <sup>2</sup>	Abdeckungsarbeiten	5,00	175,00
14,00 m <sup>2</sup>	Küchen Wand verspachteln	6,00	84,00
148,00 m <sup>2</sup>	Zi. und Kü. ausmalen	5,80	858,00
2,00 m <sup>2</sup>	Sch.Zi Türe verglasen (mattglas)	60,00	120,00
1	Heizung erneuern		1.840,00
52 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Abscheren	2,20	114,00
52 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Grundieren	2,50	130,00
52 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Verspachteln	6,00	312,00
52 m <sup>2</sup>	Wand + Decke Ausmalen	5,80	302,00
8,0 HR	Alte Böden wegreißen	25,00	200,00
9,50 m <sup>2</sup>	Sauberkeitsschicht + Dömung	32,00	304,00
9,50 m <sup>2</sup>	Estrich	30,00	285,00
9,50 m <sup>2</sup>	Doden Verfliesung	32,00	304,00
8,00m1	Sesseliste	6,00	48,00
14,0m1	Silikon	1,50	21,00
2,0HR	Hof Fenster zu mauern und verputzen	25,00	50,00
23,00m <sup>2</sup>	Tür erneuern *)	80,00	1.840,00
4,00HR	Öffnung für WC Türe**)	25,00	100,00
5,00St	WC Türe einsetzen	25,00	125,00

\*) handschriftliche Ergänzung. 3 Türen

\*\*) handschriftliche Ergänzung: durchbrechen; das Wort "zumauern" wurde durchgestrichen.

Sowohl die mit \*) zur Kostenposition "Tür erneuern", als auch die mit \*\*) zur Kostenposition Öffnung für WC Türe\*\*) hinzugefügten Daten waren ein stichhaltiger Beweis für ein Abweichen von dem mit dem Kostenvoranschlag in der ursprünglichen Fassung vorgeschlagenen Leistungsanbot.

Wider den Kostenvoranschlagscharakter auch dieses in Rede stehenden Angebots sprach die Tatsache, dass dem Kunden nicht in Form eines fremdüblichen Kostenvoranschlags die Arbeiten beispielsweise betreffend der Heizung durch Aufgliederung in einzelne Positionen oder durch eine detaillierte Leistungsbeschreibung offen gelegt wurden, sondern sich das den Kostenvoranschlag legende "Unternehmen" darauf beschränkt hatte, die Arbeiten mit der Bezeichnung "Heizung erneuern" allgemein zu umschreiben, womit der in Rechnung gestellte Leistungsumfang unbestimmbar war. Das Gleiche gilt für die Sammelbezeichnungen wie "Neue Fenster einsetzen und verputzen", "WC Fenster neu" und "Fenster erneuern", wenn diese Angaben keine Aussage beispielsweise über das Herstellungsmaterial enthalten.

Wider die Beweiskraft des Kostenvoranschlags im Sinne des Vorbringens des Bw. sprach aber auch die Verschiedenheit des Angebots vom 12. August 2003 im Vergleich zu den oben angeführten Angeboten betreffend der Vorjahre, wenn dieser Kostenvoranschlag nunmehr präzise Angaben betreffend der jeweiligen Mengeneinheit wie "m<sup>1</sup>", "m<sup>2</sup>", "RH" und "St", beinhaltet, genauso wie die zeitliche Abfolge der Ereignisse innerhalb des Zeitraums vom Beginn der Betriebsprüfung bis zum Zeitpunkt der Einbringung der Berufung, weil die Tatsache, dass die Meldung des Kreditschutzverbands von 1870 betreffend den Konkurs

"3 S XXX/03s C. A, geboren am 2. XXXXX 1963, 1180 Wien, D-Gasse 1/7-9", mit den oberösterreichischen Nachrichten vom 9. XXXXXXXX 2003 veröffentlicht wurde und der Kostenvoranschlag vom 12. August 2003, welcher eine kaufmännische Vorkalkulation sein sollte, trotz Beginns der abgabenbehördlichen Prüfung am 30. Jänner 2006 (!) beim Finanzamt erstmals am 11. Dezember 2006 (!) als Beilage zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 eingelangt war, der Beweis für den Willen des Bw. war, die in Rede stehenden Teilrechnungen, welche Vorsteuerabzug berechtigten sollten, rückwirkend zu berichtigen. Zum Vorsteuerabzug könnten solche Rechnungen jedoch erst ab dem Zeitpunkt der Richtigstellung oder Vervollständigung berechtigen und waren daher nicht rückwirkend. Eine Gegenüberstellung des angeblich am 12. August 2003 erstellten Kostenvoranschlags mit dem Wesen einer Vorkalkulation den in Rede stehenden Teilrechnungen war ausgeschlossen, weil sich der Verfasser der jeweiligen Teilrechnung trotz Anführung der im jeweiligen Teilrechnungszeitraum konkret erbrachten Leistungen damit begnügt hatte, die Leistungen in den Monaten September bis Oktober als Abbrucharbeiten, in den Monaten September bis November als Maurer-, Maler- und Installateurarbeiten sowie in den Monaten Oktober bis November als Tischlerarbeiten zu bezeichnen.

Die Unmöglichkeit der Gegenüberstellung nicht nur des letztgenannten Kostenvoranschlags, sondern jedes einzelnen der oben angeführten Kostenvoranschläge zu den diesbezüglichen Teilrechnungen zwecks Nachkalkulation, um für zukünftige Angebote eine fundiertere und somit verbesserte kaufmännische Kalkulationsgrundlage zu erhalten, war der Beweis dafür, dass kein einziger von den beim Finanzamt mit den Berufungen eingelangten Anboten dem Wesen eines Kostenvoranschlages entsprochen hatte. Auch aus diesem Grund wäre die Annahme, dass zumindest die beiden Teilrechnungen vom 29. September und 17. November 2003 zeitgerecht (also vor Eintritt der Insolvenz des in den Teilrechnungen als leistungserbringenden Unternehmens ausgewiesenen Gewerbebetriebes) sämtliche für eine Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 geforderte Angaben enthalten hätten, unbegründet gewesen.

Da die mit den Berufungen nachgereichten Unterlagen (nicht nur für das Jahr 2003) mit hinreichender Sicherheit nicht den Schluss darauf, dass sie im entsprechenden Streitjahr zeitgerecht und damit noch vor Insolvenz des beauftragten Unternehmens erstellt worden waren, zuließen, war die Zulässigkeit des Abzugs der in der jeweiligen, in Rede stehenden Teilrechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer gem. § 12 Abs. 1 leg. cit. zu verneinen.

Im Gegensatz zu den auf das Jahr 2003 Bezug habenden Teilrechnungen fehlte den Teilrechnungen für die Jahre 2000 bis 2002 das im Ziffer 4 des § 11 UStG 1994 genannte Rechnungsmerkmal "Angaben betreffend des Leistungszeitraums", weshalb diese Rechnungen

auch aus diesem Grund nicht den Formerfordernissen einer Rechnung im Sinn des § 11 leg. cit. entsprochen hatten. Insofern handelte der Amtsbetriebsprüfer nicht rechtswidrig, wenn er den darin ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen die Anerkennung als Vorsteuern für die Streitjahre 2000 bis 2003 versagt hatte (vgl. auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 1996, 96/13/0117).

Schon allein aufgrund der obigen Ausführungen war den Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 der Erfolg zu versagen, weshalb lediglich der Vollständigkeit halber zu dem in der Berufung angesprochenen Urteil des Europäischen Gerichtshofs vorgebracht wird, dass dieses in einer Reihe von Entscheidungen steht, die die Möglichkeiten und Grenzen der staatlichen Maßnahmen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges schrittweise konkretisieren (vgl. EuGH vom 12. Jänner 2006, Rs C-354/03, Optigen; 12 Jänner 2006, Rs C-355/03, Fulcrum Electronics; 12 Jänner 2006, Rs C-484/03, Bond House Systems; 11. Mai 2006, Rs C-384/04, Federation of Technological Industries u.a.).

Kernpunkte der Entscheidung "Axel Kittel"; ZI C-439/04, sind, dass der Gerichtshof

- nicht der Ansicht des Generalanwaltes, derzufolge ein Kennen müssen der Betrugsbehaftung des Eingangsumsatzes für den Vorsteuerabzug unschädlich ist, gefolgt ist;
- die Relevanz der Verhinderung von Rechtsmissbrauch bei der Auslegung der sechsten Richtlinie hervorgehoben hat (EuGH vom 6. Juli 2006 zu Rs C-439/04 Kittel und Rs C-440/04 Recolta, Rnr 58: "*Im Übrigen wirkt eine solche Auslegung betrügerischen Umsätzen entgegen, indem sie ihre Durchführung erschwert.*");
- auch den Leistungsempfänger im Hinblick auf die Erkennbarkeit der Betrugsbehaftung des Eingangsumsatzes "in die Pflicht nimmt";
- dieser Sorgfaltspflicht des Leistungsempfängers allerdings die Grenze des von ihm vernünftigerweise Erwartbaren setzt.

Mit der Entscheidung Rs C-439/04 Kittel stellte der Europäische Gerichtshof klar, dass der Vorsteuerabzug auch bei einem Steuerpflichtigen zu versagen ist, der wusste oder wissen hätte müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist. Dieser ist für Zwecke der Sechsten Richtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen, unabhängig davon, ob er aus dem Weiterverkauf der Gegenstände Gewinn erzielt hat. Denn in einer solchen Situation geht der Steuerpflichtige dem Urheber der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig. Demnach hat das nationale Gericht den Vorteil des Rechtes auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen hätte müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in

eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was auch dann gilt, wenn der fragliche Umsatz den Kriterien genügt, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen. (RZ 56, 57 und 58 der Entscheidung).

Wenn Art. 22 Abs. 3 lit. c den Mitgliedsstaaten, somit auch Österreich die Aufstellung der Kriterien überlässt, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann, kann Österreich, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen, verlangen, dass die Rechnungen Angaben betreffend beispielsweise die "Art und Umfang der Leistung" sowie des Zeitpunkts/Zeitraums der Leistung enthalten.

Wie bereits oben ausgeführt, gehört es zu den durch § 12 Abs. 1 UStG 1994 normierten Voraussetzungen für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, dass eine Rechnung vorliegt, in der die tatsächlich erbrachten Leistungen ausgewiesen sind, wobei das Gesetz die entsprechende Bezeichnung der Leistung in der Rechnung normiert, um die Erhebung der Umsatzsteuer und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde sicherzustellen. In analoger Anwendung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 2006, 2003/15/0015, auf den gegenständlichen Berufungsfall war der Vorsteuerabzug betreffend der oben angeführten Rechnungen für die Jahre 2000 bis 2003 zu versagen, weil eine Diskrepanz zwischen der tatsächlich erbrachten Leistung und der Leistungsbeschreibung in der Rechnung vorgelegen war, wobei es auf die Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers nicht ankam (siehe auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Februar 2002, 96/15/0270). Als Folge dieses Umstands vermochten die Ausführungen bezüglich des EUGH-Urteils, welche in einem abgabenrechtlichen und keinem finanzstrafrechtlichen Verfahren vorgebracht wurden, nicht, einen Verstoß auch nur eines der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre gegen geltendes Europarecht zu beweisen und waren daher für den Spruch der Berufungsentscheidung zur GZ RV/0286-W/07 ohne Belang.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. April 2007