



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 24. August 2004 gegen die Bescheide des FA vom 22. Juli 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 nach der am 26. März 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Umrechnungstabelle:	S	= €
Umsatzsteuer-Zahllast		
1999	221.343,00	16.085,62
2000	777.058,00	56.471,01
2001	224.531,00	16.317,30
Einkommensteuer		
1999	276.250,00	20.075,87
2000	0,00	0,00
2001	74.559,00	5.418,41

### Entscheidungsgründe

Folgende Abkürzungen wurden verwendet:

KB

KB

M	M
A-GmbH	A-GmbH
S-Platz	S-Platz
K-GmbH	K-GmbH
C-Gasse	C-Gasse
AK	AK
KW	KW
HD-GmbH	HD-GmbH
HA-GmbH	HA-GmbH
H-Gasse	H-Gasse
ME	ME
ES	ES
IC	I
RR	RR
DR	DR
ST	ST

#### a) Bescheide

Berufungsgegenständlich sind Feststellungen einer Außenprüfung.

In einem Schreiben an die Prüferin vom 22. Juli 2001 [Arbeitsbogen (AB) Seite 460f] gab der Berufungswerber (Bw.) an:

"Betrifft: Unser Gespräch am 18.07.01 [...] In Bezug auf unser Gespräch voriger Woche möchte ich Ihnen die Unterlagen für die Subunternehmerleistung der heurigen Vertragsabwicklung übersenden. Ich mache es mir wirklich nicht einfach und kann Ihnen vergewissern, dass ich einen Subunternehmer vor Auftragserteilung genau kontrolliere, ob Leistung und Rechtmäßigkeit gegeben ist. Ich habe gerade in den letzten Jahren bewiesen, dass mein Unternehmen ordentlich arbeitet, meine Steuern rechtzeitig und gewissenhaft bezahlt werden und aufgrund der Gewinne bin ich auch ein sehr guter Steuerzahler - siehe die Bilanz der beiden Jahre. Daher kann ich es nicht vertragen, dass untertönige Anschuldigungen im Ge-

sprach laut werden. Ich bin in meiner Gemeinde neben meiner beruflichen Tätigkeit auch im Gemeindevorstand beschäftigt und kann mir in keinsten Weise auch nur im Unterton ein steuerliches Vergehen leisten. Ich arbeite täglich weit mehr als das Doppelte eines Normalverdieners (was aufgrund des Umsatzes auch leicht erklärbar ist, oder glauben Sie, dass ein Auftraggeber wie z. B. KB [KB], M [M] etc. nur einen Schilling herschenkt) und verstehe daher Ihre Vorgangsweise in der Prüfung der Umsatzsteuer überhaupt nicht. Sie waren im Dezember in meiner Kanzlei und Sie haben sich die Arbeiten angesehen. Heute haben wir Juli 2001 und ich habe seither von Ihnen nichts erfahren. Daher bin ich vorige Woche zu Ihnen gegangen um vorsichtig einmal anzufragen, ob in der Sache überhaupt je einmal ein Abschlußbericht gemacht wird. Ich habe den Subunternehmer vor Auftragserteilung geprüft, die Aufträge entgegengenommen und natürlich wurde auch die Bezahlung über mein Geschäftskonto durchgeführt. Ich habe eine ordentliche Arbeit dafür bekommen, die wiederum ich gewinnbringend mit meinem Wissen und Geschick weiterverkauft habe. Daher ist es mir auch gelungen, solche Gewinne zu erzielen. Ich habe nur zwei Möglichkeiten um in Zukunft eine solche für mich ärgerliche Belastung durch das Finanzamt zu vermeiden: 1.) Ich nehme nur mehr Aufträge an, die ich selbst machen kann. Somit könnte ich solch große Aufträge vergessen. 2.) Ich gründe eine Ges.m.b.H. und bekomme auch meinen eigenen Gehalt und stelle Mitarbeiter an - die Verantwortung ist somit begrenzt, was sich in unserem Wirtschaftsbereich ohnehin aufgrund der Konkursverfahren täglich zeigt. Ich bin mit Leidenschaft selbständiger Einzelunternehmer[r] und kann Ihnen vergewissern, dass ich sämtliche Aufträge ordentlich abwickle und daher bitte ich um Abschluss der USt-Prüfung und wenn es möglich ist um ein Gespräch mit Ihrem Vorgesetzten."

Dem **Bericht vom 20. Juli 2004** über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 bis 2001 und Umsatzsteuersonderprüfung 1-12/003 [Dauerbelege (DB) Seite 25ff] sind folgende berufungsgegenständliche Feststellungen zu entnehmen:

#### **Tz 15 Vorsteuer:**

In der Aufwandsposition "Fremdarbeiten" seien Zahlungen an diverse Baufirmen als Betriebsausgabe abgesetzt worden. Im Zuge einer Erhebung am 20. April 2000 habe der Bw. mitgeteilt, dass er als planender Baumeister für M und KB tätig sei. Da die Projekte sehr umfangreich seien, seien Arbeiten (Fertigteilzeichnungen, Elementierungsarbeiten) ausgelagert und von Subfirmen geleistet worden. Im Jahr 2000 seien diese Subleistungen von der A-GmbH (A-GmbH), 1200 Wien, S-Platz (S-Platz), und von der K-GmbH (K-GmbH), 1100 Wien, C-Gasse (C-Gasse), geleistet und dafür Rechnungen gelegt worden. Laut einer Aufstellung der Prüferin

handelt es sich um 15 Rechnungen der A-GmbH (Vorsteuern gesamt S 435.400,00) und 5 Rechnungen der K-GmbH (Vorsteuern gesamt S 105.301,33).

Aus diesen Eingangsrechnungen seien im Jahr 2000 Vorsteuern in Höhe von S 540.701,33 in Abzug gebracht worden. In den vorliegenden Rechnungen werde lediglich unter Bauvorhaben der Auftraggeber angeführt, nicht jedoch die erbrachte Leistung. Die Rechnungen würden hiezu folgende Angaben enthalten: "Für die Lieferung der beauftragten Planung laut Ihrer Vorgabe und Kontrolle verrechnen wir Ihnen laut Auftrag Rechnung wie folgt" (Rechnungen der A-GmbH), "Für die Subunternehmerleistung laut Ihrer Vorgabe und Kontrolle verrechnen wir Ihnen laut Auftrag Rechnung wie folgt" (Rechnungen der K-GmbH). Nicht enthalten in diesen Rechnungen sei auch der Leistungszeitraum. Kostenvoranschläge, Unterlagen zur Auftragserteilung seien nicht vorgelegt worden, da laut Bw. alles mündlich (telefonisch oder persönlich) vereinbart worden sei. Zu den oben angeführten Rechnungen hätten vorerst keine Aufzeichnungen, die die erbrachten Leistungen dokumentieren würden, vorgelegt werden können. Im Zuge der Besprechung am 7. Oktober 2003 sei dem Bw. mitgeteilt worden, dass der Vorsteuerabzug aus diesen Eingangsrechnungen versagt werde. Im August 2003 sei der Betriebsprüfung ein Schreiben der A-GmbH vom 14. August 2003 übermittelt worden, in dem der Leistungszeitraum und als Beilage in der Kopie eines Stundenberichtes die Bezeichnung der Leistung angeführt worden sei. In einer Aktennotiz seitens des steuerlichen Vertreters werde Folgendes festgehalten: Am Sitz der Geschäftsleitung der A-GmbH sei nach mehrmaligen Versuchen eine Sekretärin angetroffen worden. Die Bekanntgabe ihres Namens sowie der neuen Telefon- bzw. Handynummer sei verweigert worden. Bei einem weiteren Besuch am Firmensitz sei eine andere Sekretärin anwesen gewesen, die auch die Bekanntgabe ihres Namens verweigert habe. Laut Prüferin handle es sich um bei der A-GmbH eine in Wien [Adresse siehe oben] ansässige Firma. Als Geschäftsführerin sei Frau AK (AK) mit Wohnsitz ebendort im Firmenbuch ausgewiesen. Laut Auskunft des für die A-GmbH zuständigen Finanzamtes sei bereits im Jahr 2001 am Firmensitz der A-GmbH niemand angetroffen worden. Im Zuge der Erhebungen seitens dieses Finanzamtes sei festgestellt worden, dass die A-GmbH seit ca. 2 Jahren an der Adresse nicht mehr ansässig sei (laut Auskunft des Hauseigentümers) und eine Privatperson die Wohnung gemietet habe. Am 25. September 2003 sei seitens der Prüferin eine Erhebung durchgeführt worden. Es habe weder am Eingangstor noch an der Wohnungstür ein Hinweis auf eine Baufirma gefunden werden können.

Gemäß § 12 UStG könne ein Unternehmer Vorsteuerbeträge dann abziehen, wenn ein anderer Unternehmer in einer Rechnung (§ 11 UStG) für eine für sein Unternehmen erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung die Steuer ausweise. Gemäß § 11 UStG müsse eine Rechnung nachfolgende Angaben enthalten:

1. Name und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers
2. Name und Anschrift des Empfängers der Lieferung oder Leistung
3. Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung
4. Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt
5. Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag

Da die Angaben bezüglich Art und Umfang der sonstigen Leistung und der Tag der Lieferung der sonstigen Leistung in den oben angeführten Rechnungen fehlen würden und die vom Bw. vorgelegte Rechnungsberichtigung seitens der Betriebsprüfung nicht anerkannt werde, sei der Vorsteuerabzug in Höhe von S 540.701,33 im Jahr 2000 zu versagen. Dieser Betrag werde im Jahr 2000 als Betriebsausgabe berücksichtigt.

### **Tz 17 Kraftfahrzeugaufwand:**

Im Betriebsvermögen des Bw. würden sich nachfolgende Kraftfahrzeuge befinden:

	Kennzeichen	Anmeldung	Abmeldung
Chrysler Grand Voyager	...1	09.5.1997	16.12.1997
Chrysler Grand Voyager		16.12.1997	
Skoda Fabia	...O	28.12.2000	
Opel Astra	...C	07.3.1996	

Die Kosten für den Chrysler (vorsteuerabzugsfähig) seien zu 100%, für den Skoda zu 55% und den Opel zu 70% als Betriebsausgaben abgesetzt worden. In einer Stellungnahme sei der Betriebsprüfung mitgeteilt worden, dass der Opel für jegliche Botenfahrt sowie teilweise Kundenbesuche und der Skoda Fabia von den beiden älteren Söhnen für verschiedene Tätigkeiten genützt werde. Ein Fahrtenbuch werde für keinen der PKW's geführt. Betriebsausgaben in nachfolgender Höhe seien im Prüfungszeitraum den Gewinn mindernd geltend gemacht worden:

	1999	2000	2001
	S	S	S
Chrysler Grand Voyager	210.886,28	188.293,98	253.949,38
Skoda Fabia	27.927,05	27.649,93	28.150,50
Opel Astra	16.612,05	11.844,14	26.093,65

#### ▪ Voyager:

Auf dem Konto 6160 Kfz-Kosten LKW sei im Jahre 2000 die Zahlung von Strafmandaten in Höhe von S 1.672,73 ("Vorsteuer S 77,27") als Betriebsausgaben erfasst worden. Dieser

Aufwand sei gemäß § 20 EStG nicht als Betriebsausgabe absetzbar. Des Weiteren seien Treibstoffkosten in Höhe von S 4.545,67 (Vorsteuer S 913,13) doppelt verbucht worden.

	2000
	S
	1.672,73
	<u>4.545,67</u>
Gewinnerhöhung	6.218,40
Vorsteuer	990,40

▪ Privatanteil Voyager:

Für eine private Nutzung des Kraftfahrzeuges seien keine Kosten ausgeschieden worden. Bei einer 100% betrieblichen Nutzung sei dies durch die Führung eines Fahrtenbuches zu dokumentieren. Im Prüfungszeitraum sei keine Fahrtenbuchführung erfolgt. Der Bw. sei in der Zeit 1. Jänner bis 28. Februar 1999 bei einem genannten Unternehmen beschäftigt und ab Mai 2000 als Gemeinderat an seinem Wohnort in Niederösterreich tätig gewesen. Es sei daher unglaublich und widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass das Kraftfahrzeug ausschließlich betrieblich genutzt worden sei. Mangels Führung eines Fahrtenbuches sei der Privatanteil gemäß § 184 BAO in Höhe von 20% der Kfz-Kosten ermittelt worden.

	1999	2000	2001
	S	S	S
Chrysler Grand Voyager	210.886,28	188.293,98	253.949,38
lt. Außenprüfung		<u>-6.218,40</u>	
	210.886,28	182.075,58	253.949,38
Gewinnerhöhung	42.177,26	36.415,12	50.789,88
Vorsteuer	7.983,49	7.239,14	9.514,66

▪ Opel und Skoda:

Die Aufwendungen für diese beiden Kraftfahrzeuge würden nicht als Betriebsausgaben anerkannt, da sich nach Ansicht der Betriebsprüfung Privatvermögen darstellen und nur für gelegentliche betriebliche Fahrten verwendet würden. Insbesondere deshalb, weil zum Zeitpunkt der Besprechung am 17. Juni 2003 in 1230 Wien (zweite Geschäftsanschrift des Bw.) beide Fahrzeuge nicht hätten besichtigt werden können. Der Opel habe sich bei der Gattin des Bw. befunden, die in 1160 Wien (unter Angabe der Adresse) als Hausbesorgerin beschäftigt sei. Der Skoda habe beim Sohn des Bw. in 1220 Wien befunden. Für betriebliche Fahrten werde ein jährlicher Aufwand in Höhe von S 24.500,00 (Kilometergeld für 5.000 km) anerkannt.

	1999	2000	2001
	S	S	S
Opel Astra	27.927,05	27.649,93	28.150,50
Skoda Fabia	<u>16.612,05</u>	<u>11.844,14</u>	<u>26.093,65</u>
	44.539,10	39.494,07	54.244,15
KM-Geld lt. Außenprüfung	<u>24.500,00</u>	<u>24.500,00</u>	<u>24.500,00</u>
Gewinnerhöhung	20.039,10	14.994,07	29.744,15

**Tz 20 Reisekosten:**

Im Prüfungszeitraum seien Reisekosten (Tagesdiäten) in nachfolgender Höhe als Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden:

1999	2000	2001
S	S	S
86.703,54	113.672,47	81.409,88

Eine Überprüfung von Diäten im Jahr 2001 habe ergeben, dass für Fahrten innerhalb Wiens, wo [neben dem Wohnort in Niederösterreich] eine weitere Betriebsstätte vorhanden sei, und für Reisen im Nahbereich innerhalb von 25 km sowie für Besuche bei den Firmen KB und M in G Diäten verrechnet worden seien. Gemäß § 4 Abs. 5 EStG sei der Verpflegungsmehraufwand bei Reisen dann als Betriebsausgabe absetzbar, wenn die betrieblich veranlasste Reise nicht im örtlichen Nahbereich liege. Der Verpflegungsmehraufwand könne bei regelmäßig wiederkehrender Tätigkeit am Einsatzort ab dem 6. Tag und bei unregelmäßig wiederkehrender Tätigkeit am Einsatzort ab dem 16. Tag nicht mehr als Betriebsausgabe abgesetzt werden. Außerdem erscheine es unglaublich, dass täglich 12 Stunden im Außendienst verbracht worden seien. Im Monat März 2001 seien Tagesdiäten in Höhe von S 10.800,00, das seien 30 Tage à S 360,00, und im Februar 2001 S 9.360,00, das seien 26 Tage à S 360,00, geltend gemacht worden. Die Reisekosten 1999 und 2000 würden in Anlehnung an die für das Jahr 2001 ermittelten, nicht als Betriebsausgabe absetzbaren Ausgaben mit 62% laut einer im Bericht wiedergegeben Ermittlung gekürzt.

	1999	2000	2001
	S	S	S
Gewinnerhöhung	53.756,19	46.800,00 [70.476,93]	50.474,13
Vorsteuer	5.375,62	4.680,00 [7.047,69]	5.047,41

[Feststellung UFS: Für das Jahr 2000 wäre bei 62% von 113.672,47 eine Gewinnerhöhung von S 70.476,93 und Vorsteuer von S 7.047,69 rechnerisch richtig.]

**Tz 21 Reparaturen und Instandhaltungen:**

Auf dem Konto 6110 sei im Jahr 1999 ein Betrag von S 161.394,37 für die Probebohrung, Brunnenbohrung und Errichtung des Brunnens [am Wohnort des Bw.], Lagerplatz, verbucht worden. Die Kosten seien sofort als Betriebsausgaben abgesetzt worden. Da sich auf dem von der Firma KW (KW) erworbenen Objekt kein Brunnen befunden habe, seien diese Aufwendungen als Herstellungskosten zu aktivieren. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer betrage 33 Jahre. Da das Betriebsgelände derzeit nicht genutzt werde, sei eine Afa nicht zulässig.

1999

S

Gewinnerhöhung 161.394,37

Das zuständige Finanzamt (FA) folgte diesen und weiteren, jedoch nicht berufsgegenständlichen Feststellungen und erließ am **22. Juli 2004** entsprechende **Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001**.

#### b) Berufung

Der Bw. erhob die **Berufung vom 24. August 2004** (Akt 2001 Seite 32ff) brachte im nachfolgenden Schreiben vom 14. September 2004 (AS 36ff) vor:

##### 1) Vorsteuerabzug Tz 15:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei ein Vorsteuerabzug in Höhe von S 540.701,33 im Jahr 2000 versagt worden. Als Begründung werde vom FA angeführt, dass die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Rechnungen nicht sämtliche für den Vorsteuerabzug notwendigen Merkmale gemäß § 11 UStG aufweisen würden. In den Rechnungen würden laut FA die Angaben bezüglich Art und Umfang der sonstigen Leistungen und der Tag der sonstigen Leistung fehlen. Der Bw. halte zunächst die Chronologie des Abgabensverfahrens fest: Am 18. April 2000 sei von einem namentlich genannten Prüfer eine [andere, vorhergehende] Prüfung gemäß § 144 BAO durchgeführt worden. Gegenstand der Prüfung seien die Subunternehmerleistungen gewesen und der Prüfer habe sich vom Subunternehmer HD-GmbH (HD-GmbH) Kopien der Pläne bzw. Rechnungen gemacht. Eine Beanstandung der Rechnungen hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Merkmale für den Vorsteuerabzug sei nicht vorgenommen worden. Mit [späterem] Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 21. November 2000 sei eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO anberaumt worden. Gegenstand der Prüfung sei Umsatzsteuer und Einkommensteuer 10/1999 bis 9/2000 gewesen. Im Zuge dieser Umsatzsteuerprüfung seien auch die Rechnungen der Subunternehmer A-GmbH und K-GmbH vorgelegt und geprüft worden. Bei dieser Umsatzsteuernachschau sei der Bw. nicht auf Formmängel in den Rechnungen hingewiesen worden. Am 18. Juli 2001 sei dem Bw. von der nunmehrigen Prüferin mitgeteilt worden, dass er bei Subunternehmerleistungen vorsichtig sein müsse. Auch zu diesem Termin sei vom FA noch kein Hinweis an den Bw. gemacht worden, dass die Rechnungen nicht den umsatzsteuerlichen Voraussetzungen entsprechen würden. Am 20. Februar 2003 sei der Bw. von der Prüferin angerufen worden und es sei ihm mitgeteilt worden, dass die Umsatzsteuernachschau auf eine Betriebsprüfung ausgedehnt werde. Auch zu diesem Termin sei der Bw. noch nicht darauf aufmerksam gemacht worden, dass teilweise die Rechnungen "an die Subunternehmer" nicht den umsatzsteuerlichen Voraussetzungen entsprechen würden. Erst am 10. Juli 2003 sei in einer Besprechung im FA unter Beisein des Bw. und einer namentlich genannten Mitarbeiterin sowie des Steuerberaters



erstmalig vom FA festgestellt worden, dass teilweise Rechnungen von Subunternehmern nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen würden. Vom Steuerberater sei damals auf das Recht der Rechnungsberichtigung hingewiesen und mitgeteilt worden, dass die Rechnungen innerhalb einer angemessenen Frist berichtigt würden.

a) Verspätete Information an den Bw. betreffend Formmängel vom FA:

Wenn das FA bereits im April 2000 eine Umsatzsteuernachschau durchgeführt hätte, wobei Prüfungsschwerpunkt noch dazu die Leistungen von Subunternehmern gewesen sei, stelle sich die Frage, warum zum damaligen Zeitpunkt das FA den Bw. nicht über die Formmängel in den Rechnungen hingewiesen habe. Noch dazu sei der damalige Prüfer vom Bw. befragt worden, ob mit den Subunternehmerleistungen alles in Ordnung sei. Auch ein Jahr später sei von der nunmehrigen Prüferin dem Bw. nur mitgeteilt worden, dass er mit Subunternehmern vorsichtig sein soll. Bereits im Jahr 2000 habe der Bw. entsprechende Unbedenklichkeitsbescheinigungen der Subunternehmer vom Finanzamt angefordert. Diese könnten bei Bedarf angefordert werden. Wäre der Bw. vom FA bereits im Zuge der Umsatzsteuernachschau im Jahr 2000 über die Formmängel in den Rechnungen des Subunternehmer A-GmbH und K-GmbH informiert worden, wäre zum damaligen Zeitpunkt auch eine Rechnungsberichtigung der K-GmbH möglich gewesen. Der Bw. habe sich auf den Grundsatz Treu und Glauben berufen und sei davon ausgegangen, dass die Rechnungen ordnungsgemäß seien - keine Beanstandungen bei der Umsatzsteuernachschau. Wäre der Bw. zum Zeitpunkt der Umsatzsteuernachschau am 18. April 2000 bzw. 21. November 2000 über die Formmängel informiert worden, hätte dieser sofort eine entsprechende Rechnungsberichtigung veranlassen können und für die zukünftigen Rechnungen auf die ordnungsmäßige Ausstellung der Rechnung achten können. Durch die verspätete Information am 10. Juli 2003, also mehr als drei Jahre später, sei eine Rechnungsberichtigung für die Firma K-GmbH nicht mehr möglich gewesen, da diese in der Zwischenzeit in Konkurs gegangen sei.

b) Ordnungsgemäß durchgeführte Rechnungsberichtigung:

Die A-GmbH sei laut aktuellem Firmenbuchauszug nicht im Konkurs und somit auch eine Rechnungsberichtigung vom Subunternehmer einforderbar. Diese Rechnungsberichtigung sei auch ordnungsgemäß, wie mit dem FA besprochen, durchgeführt worden (unter Hinweis auf ein Schreiben "Rechnungsberichtigung", Beilage 1 der Berufung, AS 78). Es seien somit die Formmängel der Eingangsrechnungen "an die A-GmbH" entsprechend den Vorschriften behoben. Warum werde dem Bw. die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung verweigert? Nur der Umstand, dass die Abgabenbehörde am angegebenen Firmensitz niemanden habe antreffen können, könne nicht dazu führen, dass die Rechnungsberichtigung verweigert werde. Den Bw. nicht über Formmängel im Zuge einer Umsatzsteuernachschau zu informieren und

über drei Jahre abzuwarten und anschließend Formalmängel bei den Rechnungen festzustellen und dadurch dem Bw. die Rechnungsberichtigung nur mehr erschwert möglich sei, halte der Bw. von Seiten des FAes als ungemessen. Vielmehr entstehe der Eindruck, dass das FA bewusst den Bw. nicht informiert habe, in der Hoffnung dass in drei Jahren die Subunternehmer nicht mehr existieren würden und so dem Bw. eine Rechnungsberichtigung nicht mehr möglich sei. Der Bw. halte es als eine Verpflichtung des FAes, Mängel bei der Rechnungsausstellung umgehend dem Bw. mitzuteilen und nicht über drei Jahre zu warten.

c) Ordnungsgemäße Leistungserfüllung durch die Subunternehmer:

Wesentlich sei für den Bw., dass die Leistungen der Subunternehmer ordnungsgemäß erfüllt worden seien. An die Subunternehmer sei auf Grund der ordnungsgemäßen Leistungserfüllung auch die Gegenleistung (Bezahlung inklusive Umsatzsteuer) erbracht worden. Der Bw. habe somit eine ordnungsgemäße Leistung erhalten, diese wie vereinbart an den Subunternehmer bezahlt und noch dazu habe er sich von der Unternehmereigenschaft des Subunternehmers mittels Unbedenklichkeitsbescheinigung vom Finanzamt überzeugt. Wenn der Bw. im April 2000 im Zuge der Umsatzsteuernachschau mit Schwerpunkt "Leistungen Subunternehmer" nicht auf Formalmängel bei der Rechnungslegung hingewiesen werde, könne er sich entsprechend dem Grundsatz von Treu und Glauben darauf berufen, dass die Rechnungen den umsatzsteuerlichen Vorschriften entsprechen würden oder sollte es nicht Aufgabe einer Umsatzsteuernachschau sein, Formalmängel festzustellen und diese dem Bw. umgehend mitzuteilen. Vom FA seien die Leistungen der Subunternehmer nicht angezweifelt worden. Die Leistungserfüllung der Subunternehmer könne auch mit zahlreichen Unterlagen, wie zB Plänen, dokumentiert werden. Das FA habe bereits im Zuge des Abgabenvorgangs die Möglichkeit gehabt, in diese Unterlagen Einsicht zu nehmen. Zur Dokumentation der ordnungsgemäßen Leistungserfüllung würden auszugsweise einige Pläne beigelegt (unter Hinweis auf Beilage 2 der Berufung, AS 79ff).

d) Fehlende Angaben gemäß § 11 UStG:

In den Umsatzsteuerrichtlinien werde unter Rz 1828 ausgeführt: "Wurde für eine an den Unternehmer bewirkte Lieferung oder sonstige Leistung ein Beleg ausgestellt, der grundsätzlich als Rechnung zu qualifizieren ist, aber Mängel (zB keine oder unvollständige Angabe des Abnehmers) aufweist, so berechtigt diese Abrechnung nur nach entsprechender Rechnungsberichtigung durch den Leistenden zum Vorsteuerabzug."

In Rz 1829 werde ausgeführt: "Die vom leistenden Unternehmer vorzunehmende Berichtigung kann in der Weise erfolgen, dass unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung die notwendigen Ergänzungen oder Berichtigungen vorgenommen werden (Berichtigungsnote) oder eine

komplette berichtigte Rechnung unter Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung ausgestellt wird. Auch Sammelberichtigungen sind möglich."

Im konkreten Fall sei für die mangelhaften Rechnungen der A-GmbH eine entsprechende Sammelberichtigung vorgenommen worden, die gemäß Rz 1829 anzuerkennen sei. Die Berichtigung sei innerhalb der vom FA gesetzten Frist durchgeführt worden. Der Bw. sei vom FA nicht informiert worden, dass die vorgelegte Rechnungsberichtigung nicht anerkannt werde. Der Bw. halte fest, dass es sich bei der A-GmbH um eine im Firmenbuch eingetragene GmbH handle und diesfalls eine Rechnungsberichtigung auf jeden Fall möglich sei. Die vom FA angeführten Argumente, dass an der im Firmenbuch eingetragenen Adresse niemand antreffbar gewesen sei, seien haltlos. Die vorgenommene Rechnungsberichtigung entspreche den gesetzlichen Vorschriften. Das vom FA zufällig bei einer Überprüfung am Firmensitz der A-GmbH niemand angetroffen worden sei, sei für die Anerkennung der Rechnungsberichtigung nicht von Bedeutung. Auffallend sei wiederum, dass das FA den Bw. nicht davon informiert habe, dass die vorgenommene Rechnungsberichtigung vom FA nicht anerkannt werde. Man lasse wiederum fast ein Jahr verstreichen, ohne den Bw. zu informieren. Der Bw. halte nochmals ausdrücklich fest, wäre der Bw. bereits im Zuge der Umsatzsteuernachschau im April 2000 und November 2000 von den Rechnungsmängeln informiert worden, so wäre eine Rechnungsberichtigung auf Grund der noch aufrechten Geschäftsbeziehung ohne großen Aufwand möglich gewesen.

Eine Rechnungsberichtigung der mangelhaften Rechnungen aus umsatzsteuerlicher Sicht der K-GmbH habe nicht durchgeführt werden können, da diese Firma zum Zeitpunkt der Information durch das FA über die Rechnungsmängel bereits in Konkurs gewesen sei. Die Rechnungsberichtigung wäre jedoch sehr wohl möglich gewesen, wäre der Bw. bereits im Zuge der Umsatzsteuernachschau über die Formalmängel hingewiesen worden.

Formale Mängel:

a) UVA-Prüfung:

Gemäß Punkt 7.3 Punkt 1 Dienstanweisung für Betriebsprüfung würden UVA-Prüfungen in formeller Hinsicht der zeitnahen Kontrolle der Aufzeichnungen welche gemäß § 18 zu führen seien und in materieller Hinsicht der Prüfung der Richtigkeit der Besteuerungsgrundlage, welche sich auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldungen ergeben würden, dienen. Mit Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 21. November 2000 sei die Umsatzsteuer sowie Kammerumlage für den Zeitraum 10/1999 bis 9/2000 geprüft worden. Dem FA seien im Zuge dieser UVA-Prüfung auch die Rechnungen der A-GmbH sowie der anderen Subunternehmer vorgelegt worden. Warum sei der Bw. zu diesem Zeitpunkt nicht auf die Formalmängel bei der

Rechnungsausstellung der Subunternehmer hingewiesen worden? Der Bw. und der Steuerberater hätten mehrmals beim FA den Bericht über die UVA-Prüfung eingefordert. Am 22. Juli 2001 habe der Bw. ein Schreiben an das FA geschickt (unter Hinweis auf Beilage 3 der Berufung, AS 129f, wiedergegeben zu Beginn dieser Berufungsentscheidung), in welchem der Bw. um Abschluss der Umsatzsteuerprüfung gebeten habe. Im Zuge der Abgabenprüfung habe der Bw. mehrmals die Prüferin gefragt, ob mit den Eingangsrechnungen von den Subunternehmern etwas nicht in Ordnung sei, da er sonst sofort die Geschäftsbeziehung mit diesen beenden würde. Der Bw. habe sich durch Einholung von Unbedenklichkeitsbescheinigungen sowie Firmenbuchauszügen von der Ordnungsmäßigkeit der Firmen überzeugt. Der Bw. stelle fest, dass die UVA-Prüfung umgehend abzuschließen gewesen wäre und dem Bw. die Feststellungen aus der UVA-Prüfung mitzuteilen gewesen wären. Dieser Verpflichtung sei das FA nicht nachgekommen sondern erst drei Jahre später sei der Bw. über Formalmängel in den Rechnungen hingewiesen worden. Es liege eine Verletzung der Abgabenvorschriften (Dienstanweisung für Betriebsprüfungen) vor.

## 2) Kraftfahrzeugaufwand (Tz 17 des Betriebsprüfungsberichts):

### a) Chrysler Voyager – Privatanteil:

Für das ausschließlich betrieblich genutzte Kraftfahrzeug Chrysler Voyager sei kein Privatanteil ausgeschieden worden. Vom FA sei im Rahmen der Betriebsprüfung ein Privatanteil von 20% angesetzt worden. Ein Fahrtenbuch sei auf Grund der ausschließlich 100%igen betrieblichen Nutzung nicht geführt worden. Die von der Betriebsprüfung angeführten Argumente für eine Privatnutzung seien nicht begründet. Auf Grund des großen Arbeitspensums des Bw. mit einer 80 Stunden Woche und mehr, bleibe für Privatfahrten kein Spielraum. Darüber hinaus würden Fahrten am Wochenende fast ausschließlich von seiner Frau durchgeführt, da es der Bw. geniesse, einmal am Wochenende nicht mit dem Auto fahren zu müssen, da er unter der Woche genügend Kilometer zurücklege. Seine Frau habe im Prüfungszeitraum jedoch ausschließlich für Privatfahrten den Skoda Fabia benutzt. Für diesen sei ebenfalls von der Betriebsprüfung ein Privatanteil ausgeschieden worden. Es könnten daher nicht für die gleichen Privatfahrten bei zwei PKW's Privatanteile ausgeschieden werden. Die Fahrten zu den Gemeinderatssitzungen seien größtenteils nicht als Privatfahrten zu werten, da die Gemeinderatssitzungen direkt vom Weg Arbeitsstätte und Wohnort angefahren worden und daher keine zusätzlichen Kilometerleistungen angefallen seien.

### b) Opel Astra und Skoda Fabia:

Die Aufwendungen für diese beiden Kraftfahrzeuge seien von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden. Der Anteil für betriebliche Fahrten seien für beide Fahr-

zeuge mit 5.000 km festgesetzt worden. Der Anteil der betrieblichen gefahrenen Kilometer liege wesentlich höher. Es seien für jeden PKW zumindest betriebliche Kilometer von 5.000 km jährlich zu berücksichtigen. Würde man somit für die betrieblichen Kilometer das amtliche Kilometergeld von S 4,90 pro Kilometer berücksichtigen, so würden die Kilometergelder die betrieblichen Ausgaben übersteigen. Es sei somit der Ansatz der "im Betriebsvermögen angesetzten" Kosten für den Opel Astra und Skoda Fabia angemessen. Es seien nicht sämtliche Aufwendungen bei diesen beiden Fahrzeugen als Betriebsausgabe vom Bw. hinein genommen worden und es sei dadurch somit ein gewisser Privatanteil durch die Nichtineinnahme von Betriebsausgaben bereits vorgenommen worden.

### 3) Reisekosten (Tz 20 des Betriebsprüfungsberichts):

Von der Betriebsprüfung seien im Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 Reisekosten pauschal in folgender Höhe ausgeschieden worden:

	1999	2000	2001
	S	S	S
Gewinnerhöhung	53.756,19	46.800,00	50.474,13
		[70.476,93 ?]	

Die Ermittlung der Gewinnerhöhung sei von der Betriebsprüfung pauschal mit einem Prozentsatz von 62% durchgeführt worden. Die Nichtanerkennung von Reisekosten (Tagesdiäten) seitens der Betriebsprüfung sei nicht gerechtfertigt. Der Bw. habe seinen Wohn- und Firmensitz in ST (ST) in Niederösterreich eine weitere Betriebsstätte befinde sich in 1230 Wien. Vom FA seien Fahrten zu Kunden im Wiener Raum als Reisen im Nahbereich (innerhalb von 25 Kilometern) gesehen worden, da in Wien eine weitere Betriebsstätte vorliege. Von der Betriebsprüfung sei jedoch nicht berücksichtigt worden, dass die Fahrten zu den einzelnen Kunden großteils direkt von der Betriebsstätte am Wohnort des Bw. in Niederösterreich vorgenommen worden seien und somit keine Dienstreise im Nahbereich (innerhalb von 25 Kilometern) vorliege. Es würden keine Dienstreisen im örtlichen Nahbereich vorliegen. Bei den Kundenbesuchen handle es sich um unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeiten am Einsatzort, womit für 15 Tage im Kalenderjahr der Verpflegungsmehraufwand als Betriebsausgabe geltend gemacht werden könne. Für Reisen von Orten außerhalb von Wien nach Wien gelte als Einsatzort der jeweilige Gemeindebezirk. Da die Kunden des Bw. in den verschiedensten Bezirken verstreut liegen würden, liege somit der Verpflegungsmehraufwand, welcher als Betriebsausgabe geltend gemacht werden könne (15 Tage), mehrmals vor. Es seien somit die Diäten in der beantragten Höhe anzuerkennen.

### 4) Reparaturen und Instandhaltung (Tz 21 des Betriebsprüfungsberichts):

Im Jahr 1999 seien Aufwendungen in der Höhe von S 161.394,37 für die Probebohrung, Brunnenbohrungen und Errichtung des Brunnens am Wohnort des Bw. als Betriebsausgabe verbucht und sofort in Abzug gebracht worden. Die Kosten der Probebohrung seien nach Erachten des Bw. sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die Errichtungskosten des Brunnens seien auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu aktivieren. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sei von der Betriebsprüfung mit 33 Jahren festgesetzt worden. Nach Erachten des Bw. sei eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren angemessen. Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass das Betriebsgelände derzeit nicht betrieblich genutzt werde und eine Afa nicht zulässig sei, sei unrichtig. Es liege eine betriebliche Nutzung des Betriebsgebäudes vor. Es sei somit eine jährliche Abschreibung zu berücksichtigen. Die Kosten der Probebohrung € 5.899,58 [=S 81.180,00] seien sofort abzugsfähig, die Kosten der Errichtung des Brunnens € 2.226,00 [=S 30.630,43] seien auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren zu verteilen. Die restlichen Aufwendungen würden nicht im Zusammenhang mit der Brunnenerrichtung stehen.

#### c) Stellungnahme Prüferin

In der **Stellungnahme vom 17. August 2005** AS 47ff) gab die Prüferin an:

Zu 1) Vorsteuerabzug (Tz 15 des Prüfberichts):

Auf Veranlassung des Referats [des FAes] sei im April 2000 beim Bw. eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt worden. Der Überprüfungsgrund seien die von der HD-GmbH ausgestellten Rechnungen gewesen. Vom Erhebungsorgan hätten keine Ungereimtheiten festgestellt werden können. Auf Grund von hohen Umsatzsteuergutschriften sei für den Zeitraum 10/1999 bis 9/2000 eine [neue] Umsatzsteuersonderprüfung begonnen worden. Im Zuge dieser Prüfungen sei um Durchführung einer Kettenprüfung bei der A-GmbH seitens des für diese Gesellschaft zuständigen Finanzamtes ersucht worden. Eine Überprüfung habe nie stattfinden können, da an der Firmenadresse weder telefonisch noch persönlich ein Arbeitnehmer anzutreffen gewesen sei. Auch seitens des steuerlichen Vertreters sei die Vertretung der A-GmbH abgelehnt worden. Der Grund in der Zurücklegung der Vollmacht sei im Nichtmelden des Geschäftsführers bzw. eines (einer) Angestellten der A-GmbH beim Steuerberater gewesen. Im Zuge einer Besprechung sei vom Bw. mitgeteilt worden, dass mittlerweile an die A-GmbH keine weiteren Aufträge erteilt worden seien. Laufend hätten sich telefonisch Firmen gemeldet, die ihren Dienst angeboten hätten. Bei der zu diesem Zeitpunkt vom Bw. beschäftigten HA-GmbH sei nun um Durchführung einer Umsatzsteuersonderprüfung ersucht worden. Da die Durchführung dieser angeregten Überprüfungen entweder gar nicht möglich gewesen sei, weil es diese Firma an der bekannten Betriebsadresse nicht mehr gegeben habe, der Ge-

schäftsführer nicht auffindbar gewesen sei, nur schwer und mit enormen Zeitaufwand durchzuführen gewesen sei, habe die Prüfung immer wieder unterbrochen werden müssen.

Zur K-GmbH:

Wenn der Bw. behaupte, dass zum Zeitpunkt der Umsatzsteuernachschau eine Rechnungsberichtigung der K-GmbH noch möglich gewesen wäre, müsse Folgendes entgegengehalten werden. Im Zuge von Erhebungen im Februar 2001 seitens des [für die K-GmbH] zuständigen Finanzamtes sei festgestellt worden, dass an der Firmenadresse lediglich ein Türschild aus Papier angebracht, das Postfach schon seit Tagen nicht entleert worden und der Geschäftsführer dieser GmbH nicht auffindbar gewesen sei. Laut Angaben des Hausverwalters sei ein Mietvertrag mit der K-GmbH abgeschlossen worden, Miete sei jedoch keine bezahlt worden. Das Mietverhältnis sei dann auch aufgelöst worden. Eine Rechnungsberichtigung wäre, so wie vom Bw. behauptet, auch zum Zeitpunkt der Umsatzsteuersonderprüfung nicht möglich gewesen bzw. wäre diese seitens des FAes nicht anerkannt worden.

Zur A-GmbH:

Wie bereits oben ausgeführt, habe eine angeregte Umsatzsteuersonderprüfung bei der A-GmbH nicht durchgeführt werden können, da an der dem FA bekannten Firmenadresse niemand anzutreffen gewesen sei und auch der Steuerberater mitgeteilt habe, dass sich weder der Geschäftsführer der Firma noch ein(e) Angestellte(r) bei ihm gemeldet habe. Da sich die A-GmbH zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung nicht in Konkurs befunden habe, sei vom Bw. eine Rechnungsberichtigung (Ergänzung des Leistungszeitraumes) eingefordert worden. Laut Angaben des Bw. habe er nach mehrmaligen erfolglosen telefonischen Versuchen und persönlichen Vorsprachen an der Firmenadresse eine Sekretärin angetroffen. Diese habe die Bekanntgabe ihres Namens verweigert, jedoch der Weiterleitung seines Begehrens um Rechnungsberichtigung versprochen. Bei einem weiteren Besuch am Firmensitz sei eine andere Person angetroffen worden. Auch diese habe die Auskunft über ihren Namen und der jetzigen Tätigkeit der Firma verweigert. Die am 14. August 2003 ausgestellte Rechnungsberichtigung sei dem FA vorgelegt worden. Seitens des für die A-GmbH zuständigen Finanzamtes und der Prüferin sei im September 2003 eine Erhebung an der Firmenadresse der A-GmbH durchgeführt worden. Am Sitz der Firma sei niemand angetroffen worden. Laut Auskunft der Nachbarn sei die Baufirma seit ca. zwei Jahren verschwunden. Der Hauseigentümer habe bestätigt, dass die A-GmbH seit zwei Jahren an dieser Adresse nicht mehr ansässig sei. Wer diese Rechnungsberichtigung durchgeführt habe, habe nicht festgestellt werden können. Aus diesem Grund sei die Rechnungsberichtigung nicht anerkannt und der Vorsteuerabzug, wie im Bericht angeführt, versagt worden.

## Formale Mängel:

Auf Grund der angeregten Kettenprüfungen seien die Prüfungshandlungen unterbrochen worden. Wenn nun in der Berufung behauptet werde, der Bw. hätte die Geschäftsbeziehungen zu den Subunternehmern sofort abgebrochen, hätte er seitens des FAes Informationen erhalten, müsse Nachfolgendes festgehalten werden: Die Subunternehmen seien lediglich kurzfristig für das geprüfte Unternehmen tätig gewesen. Es handle sich hierbei um Firmen, die ihre Leistungen mehrere Monate angeboten hätten und danach wegen Nichtzahlung der Lohnabgaben, Steuern, "usw." der Konkurs eröffnet worden sei. Nach Konkurseröffnung sei ein anderer Anbieter zur Stelle gewesen, der die Belegschaft übernommen habe.

- HD-GmbH von Jänner bis April 1999 (Konkurseröffnung 30. März 2000),
- A-GmbH von Jänner bis August 2000,
- K-GmbH von Oktober 2000 (Konkurseröffnung 3. April 2001),
- HA-GmbH (HA-GmbH) von Februar bis Juli 2001 (Konkurseröffnung 13. Februar 2002).

Die laut Firmenbuch ausgewiesenen Geschäftsführer und Gesellschafter seien für die Behörden und ausgewiesenen steuerlichen Vertreter nicht auffindbar.

Zu 2) Kraftfahrzeugaufwand (Tz 17 des Prüfberichts):

a) Chrysler Voyager:

Es sei unglaublich und widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Kraftfahrzeug fast ausschließlich betrieblich genutzt werde. Eine behauptete ausschließliche betriebliche Nutzung eines Kraftfahrzeuges sei durch ein Fahrtenbuch zu beweisen. Da im Prüfungszeitraum keine Aufzeichnungen über die beruflichen und privaten Fahrten geführt worden seien, sei der Privatanteil gemäß § 184 BAO ermittelt worden. Wie bereits im Betriebsprüfungsbericht hingewiesen, sei der Bw. an seinem Wohnort als geschäftsführender Gemeinderat tätig gewesen. Eine ausschließlich betriebliche Nutzung des Chrysler Voyager sei daher unglaublich und auch nicht belegbar.

b) Zu Opel Astra und Skoda Fabia werde auf die Ausführungen in Tz 17 b des Prüfberichts verwiesen.

Zu 3) Reisekosten (Tz. 20 des Prüfberichts):

Wie in der Tz. 20 des Prüfberichts ausgeführt, bestehe neben der Betriebsstätte am Wohnort in Niederösterreich eine weitere Betriebsstätte in 1230 Wien, was auch in der Berufung bestätigt werde. Da diese weitere Betriebsstätte in Wien gegeben sei, seien für Reisen innerhalb



Wiens und für Reisen im Nahbereich der beiden Betriebsstätten der Abzug des Verpflegungsmehraufwandes als Betriebsausgabe versagt worden. Die Begründung, dass für Reisen von Orten außerhalb von Wien nach Wien der jeweilige Gemeindebezirk als Einsatzort gelte und somit ein Verpflegungsmehraufwand als Betriebsausgabe abgesetzt werden könne, gehe damit ins Leere.

Zu 4) Reparatur und Instandhaltung (Tz 21 des Prüfberichts):

- a) Kosten für Probebohrung: Nach Ansicht der Prüferin handle es sich hierbei um Herstellungskosten, die zu aktivieren seien.
- b) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: In Anlehnung an die deutsche Abschreibungstabelle für die allgemein verwendbaren Wirtschaftsgüter sei eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 33 Jahren berücksichtigt worden.
- c) Inbetriebnahme: Es habe bis zum heutigen Tag eine betriebliche Nutzung des Objektes in ST nicht festgestellt werden können. Die Berücksichtigung der Afa als Betriebsausgabe sei daher nicht zulässig.
- d) Gegenäußerung Bw.

In der **Gegenäußerung vom 23. November 2005** (AS 54ff) gab der Bw. an, er werde eingangs auf die Ausführungen der Stellungnahme eingehen, bei der der Eindruck entstehe, dass es hier zu ungerechtfertigten Rechnungsausstellungen gekommen sei, da in vielen Punkten kein chronologischer Ablauf der Prüfungshandlungen dargestellt worden sei. Aus diesem Grund werde der Verlauf der Abgabenprüfung, wie er tatsächlich stattgefunden habe, seitens des Bw. wie folgt wiedergegeben: In der UVA-Prüfung durch den damaligen Finanzbeamten im Jahr 2000 seien die Eingangsrechnungen für den Zeitraum 10/1999 bis 09/2000 bei einer Umsatzsteuer- Sonderprüfung genau überprüft worden. Bei dieser Überprüfung habe sich der Finanzbeamte sämtliche Rechnungen, Planunterlagen der Subunternehmer und die Rechnungsdetails angesehen bzw. Kopien davon erstellt. Auch seien bei der Umsatzsteuer- Sonderprüfung alle diese jetzt bemängelten Rechnungen seitens des Finanzbeamten genau überprüft worden, wie auch die darin enthaltenen Leistungen bzw. Arbeiten, um eine Übereinstimmung mit diesen Rechnungen zu überprüfen, und es sei dabei zu keinen Beanstandungen gekommen. Daher habe der Bw. berechtigterweise davon ausgehen können, dass alle Rechnungen den Vorschriften entsprechen und dass keine formellen Rechnungsmängel vorliegen würden.

Nach § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen seien, die im

Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Kenntnis der oa. Rechnungen und Rechkriterien sei durch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung auf jeden Fall gegeben und habe in weiterer Folge zu keinem anderen Ergebnis dieser Prüfung geführt. Am 19. Februar 2003 sei mit der berufsgegenständlichen Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 begonnen worden. Bei dieser Betriebsprüfung seien von der Betriebsprüferin vom Bw. ausführlichste Planunterlagen angefordert worden. Diese seien sodann vom Bw. aus dem Archiv zur Gänze bereit gestellt worden und die Betriebsprüferin habe in diese Pläne Einsicht genommen. Es sei im Verlauf dieser Prüfungshandlungen gleichfalls zu keinen Beanstandungen gekommen, auch sei der Bw. niemals darauf hingewiesen worden, dass irgendwelche Rechnungen formelle Mängel aufweisen würden. Außerdem seien vom Abgabepflichtigen beim zuständigen Finanzamt Unbedenklichkeitsbescheinigungen über die betroffenen Firmen, angefordert worden. Sowohl die Rechtsprechung als auch die BAO sehe dies als ausreichende Informationsgrundlage und erfüllte Sorgfaltspflicht eines Steuerpflichtigen, wenn er sich vom Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung der Firma besorge und diese auch ausgestellt bekomme. Damit könne er davon ausgehen, dass es sich um ein ordnungsgemäß steuerlich erfasstes Unternehmen handle.

Wenn somit die Firma im Firmenbuch eingetragen sei und eine Unbedenklichkeitsbescheinigung vorliege, so könne sich der Bw. darauf verlassen, dass es sich um eine Firma handle, die die Pflichten folgend § 21 UStG erfülle. Auch die ständige Rechtsprechung schreibe dazu keine weiteren Überprüfungsformalitäten seitens des Abgabepflichtigen vor. Jeder der in dieser Materie Fachkenntnis habe, werde bestätigen, dass der Bw. diesen Leistungsumfang, der diesen Rechnungen zu Grunde liege, auf keinen Fall ausschließlich selbst bewältigen hätte können, sondern sich der Leistungen von Subunternehmern bedienen müsse, um den umfangreichen Planungs- und Herstellungsaufwand in diesem Zeitraum wie vertraglich vereinbart zu erfüllen. Hier werde angeboten, dass zur mündlichen Berufungsverhandlung weitere Sachverständige namhaft gemacht würden, die diese Aussage beurteilen würden.

Erst bei der Besprechung am 10. Juli 2003, also drei Jahre später, sei der Bw. vom FA darauf aufmerksam gemacht worden, dass eventuell bei manchen Subunternehmerrechnungen formelle Mängel vorhanden sein könnten. Es dürfe hier noch einmal ausgeführt werden, dass die gesamten Prüfungshandlungen der Jahre 2000 und 2001 sehr, sehr intensiv und umfangreich vom FA durchgeführt worden seien. Gegen diese umfangreiche Prüfung werde keine Rüge ausgesprochen, doch werde sowohl beim Prüfungsbericht als auch in der Stellungnahme zur Berufung dargestellt, als wären die Prüfungshandlungen nur kurz durchgeführt worden und es

sei somit entschuldbar, dass bei den ersten Prüfungshandlungen keine derartigen Feststellungen gemacht worden seien.

Dazu möchte der Bw. auf die Wichtigkeit hinweisen, bei der mündlichen Berufungsverhandlung dem Bw. die Möglichkeit zu geben, noch einmal Art und Umfang der durchgeführten Betriebsprüfung schildern zu dürfen. Es hätten vom Bw. sehr oft umfangreichste Unterlagen, wie zB Pläne und die zugehörigen Planungsunterlagen, als Nachweis der erbrachten Leistungen dem Prüfungsorgan zur Verfügung gestellt werden müssen, wobei der Bw. diesen Aufforderungen auch jederzeit nachgekommen sei. Die Prüferin habe sodann in diese Unterlagen Einsicht genommen, jedoch sei es nie zu Äußerungen gekommen, dass hier irgendwelche formellen Mängel vorliegen könnten. Da diese Abgabenprüfung auch für den Bw. sehr zeitaufwändig gewesen sei und er in diesem Zeitraum auch sehr viele Terminarbeiten zu erledigen gehabt habe, klinge es jetzt umso unverständlicher, dass erst nach vollen drei Jahren derartige formelle Mängel dem Bw. mitgeteilt würden. Wie im Bausektor üblich, müssten pünktlichste Terminarbeiten ausgeführt werden, da sonst dem Bw. hohe Pönalezahlungen bei Terminversäumnissen erwachsen würden. Auf Grund des ständig hohen Arbeitspensums des Bw. erscheine es jetzt als wesentliche Verzerrung bei der Wiedergabe der Prüfungsfeststellungen, dass auf diese Tatsachen nicht eingegangen und in der Stellungnahme dargestellt werde, als wären die Prüfungshandlungen eine Angelegenheit von einigen halben Tagen gewesen. Bei diesem Punkt möchte der Bw. auch darauf hinweisen, dass in allen Richtlinien und Kommentaren immer wieder von der Finanzbehörde betont werde, dass eine Abgabenprüfung den normalen Betriebsablauf nicht zu stören habe und dass diese Prüfung im Einklang mit den betrieblichen Erfordernissen stehen müsse. Der Bw. wolle hier abschließend nochmals anführen, dass sich der Bw. nicht über eine äußerst aufwändige Prüfung beklage, jedoch müsse der Bw. entschieden widersprechen, wenn in den Berichten dargestellt werde, als ob nur stichprobenweise in erwähnte Unterlagen Einsicht genommen worden wäre.

Zu 1) Vorsteuerabzug (Tz 15 des Prüfberichts):

Unter diesem Punkt werde ausgeführt, dass von der Behörde eine Kettenprüfung für die A-GmbH seitens des für diese Gesellschaft zuständigen Finanzamtes durchgeführt worden sei. Unter anderem werde dazu angegeben, dass im Februar 2001 dieses Finanzamt den Betrieb am Standort aufgesucht und dort niemand angetroffen habe. Diese Aussage nehme der Bw. zwar zur Kenntnis, doch möchten er eindringlichst darauf hinweisen, dass ein einziger Besuch eines Finanzbeamten bei der Adresse der A-GmbH, wo festgestellt werde, dass drei Tage das Postfach nicht entleert worden sei, kein Hinweis sein könne, dass diese Firma nicht existent sei und somit keine Rechnungsberichtigung mehr vorgenommen werden könne. Eine allgemeine Aufsichtsmaßnahme als einfaches Auskunftsverlangen folgend § 143 BAO an den

steuerlichen Vertreter über Wohnsitz der Gesellschafter bzw. Geschäftsführer sei unverständlicherweise dazu nicht durchgeführt worden. Es sei seitens des Bw. durch eine nachhaltige Kontaktaufnahme eine ordnungsgemäße Rechnungsberichtigung angefordert und diese sei ausgestellt mit 14. August 2003 schließlich dem FA vorgelegt worden.

Zur K-GmbH:

In der Stellungnahme werde ausgeführt, dass eine Rechnungsberichtigung durch den Bw. zum Zeitpunkt der Umsatzsteuersonderprüfung nicht mehr möglich gewesen wäre, bzw. wenn eine derartige Rechnungsberichtigung stattgefunden hätte, diese vom FA gar nicht anerkannt worden wäre. Wie aus einem Firmenbuchauszug (Beilage 1 der Gegenäußerung, AS 65ff) hervorgehe, habe zu diesem Zeitpunkt die K-GmbH sehr wohl noch bestanden. Mit Firmenbuchauszug mit aktuellen Daten sei eine amtswegige Löschung durch das zuständige Handelsgericht erst mit 10. Dezember 2002 erfolgt. Gemäß § 160 Abs. 3 BAO dürften Löschungen von ua. Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Firmenbuch erst vorgenommen werden, wenn eine Bescheinigung des für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen juristischer Personen zuständigen Finanzamtes (§ 58 BAO) vorliege, dass der Löschung steuerliche Bedenken nicht entgegenstünden. Da vom zuständigen Finanzamt anscheinend zur Löschung keine Bedenken geäußert worden seien, obwohl folgend der Stellungnahme zur Berufung bei einer Erhebung im Februar 2001 der Geschäftsführer nicht angetroffen worden sei. Zu dieser fahrlässigen Vorgangsweise dürfte zusätzlich der Versuch einer Kontaktaufnahme an der im Firmenbuchauszug angegebenen Wohnadresse wohl gleich unterlassen worden sein.

Auch befremde der Hinweis in der Stellungnahme zur Berufung, dass diese Rechnungsberichtigung vom FA nicht anerkannt worden wäre. Hier sei überhaupt keine Begründung angegeben worden, aus welchen Gründen eine Rechnungsberichtigung versagt worden wäre. Damit sei "durch" den Bw. und den steuerlichen Vertreter unverkennbar ein Verstoß seitens der "Berichterfassung" erkennbar. Einfach eine Rechnungsberichtigung ohne Angaben von Gründen von vorneherein abzulehnen, sei auf keinen Fall im Einklang mit den rechtsstaatlichen Verfahrensbestimmungen oder der Bundesabgabenordnung zu sehen.

Zur A-GmbH:

Wie aus einem Firmenbuchauszug (Beilage 2 der Gegenäußerung, AS 69ff) hervorgehe, sei die A-GmbH bis zum 17. März 2004 im Firmenbuch eingetragen und daher mehr als ein Jahr nach der vorgelegten Rechnungsberichtigung mit 14. August 2003 noch existent gewesen. In der Stellungnahme zur Berufung werde ausgeführt, dass seitens des für diese Gesellschaft zuständigen Finanzamtes eine Prüferin im September 2003 Erhebungen an der

Firmen–adresse bei der A-GmbH durchgeführt und laut Angaben dort niemanden angetroffen habe. Wie aus dem Firmenbuchauszug ersichtlich sei, habe die Firma ihren Sitz von der [richtig:] H-Gasse (H-Gasse) in den S-Platz verlegt. In der Stellungnahme werde nicht angegeben, an welcher Adresse, zu welchem Datum und zu welcher Uhrzeit der Betriebsbesuch der Prüferin stattgefunden haben soll, auch ob an den Privatadressen der Gesellschafter irgend–welche Erhebungen durchgeführt worden seien. Auch die Auskünfte der Hauseigentümer, dass die A GmbH an dieser Adresse nicht mehr ansässig sei, entbehre einer rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes. Wenn sich der Bw. von der A-GmbH einen Firmenbuchauszug besorge, eine Unbedenklichkeitsbescheinigung anfordere, so könne er mit Recht davon ausgehen, dass diese Firma existent sei. Ob die A-GmbH bei der Finanzamtsprüfung ihren Standort schon verlegt habe oder nicht, könne dem Bw. nicht zu seinem Nachteil angelastet werden. Es werde daraus folgend angeführt, dass aus diesem Grund eine Rechnungsberich–tigung nicht anerkannt werde und daher der Vorsteuerabzug versagt bleibe. Es würden dem Bw. auch hier die konkreten Hinweise fehlen, warum dieser Vorsteuerabzug versagt bleibe. Als Grund dazu könnten jedenfalls nicht das Nichtantreffen von Personen des Unternehmens angegeben werden.

#### Formale Mängel:

Bei den formalen Mängeln werde in der Stellungnahme zur Berufung unter anderem ausgeführt, dass es sich hierbei um Firmen handle, die ihre Leistung mehrere Monate angeboten und danach wegen Nichtzahlung der Lohnabgaben "usw." Konkurs eröffnet hätten. Laut Prüferin sei nach Konkurseröffnung ein anderer Anbieter zur Stelle gewesen, der die Belegschaft übernommen habe. Wie aus den folgenden Aufstellungen ersichtlich sei, entspreche diese Darstellung nicht den Tatsachen:

A-GmbH:	Eintragung ins Firmenbuch, 02.04.1999 amtswegige Löschung, 17.03.2004
K-GmbH:	Eintragung ins Firmenbuch, 02.03.2000 amtswegige Löschung, 10.12.2002
HA-GmbH:	Eintragung ins Firmenbuch, 30.08.2000 Konkurseröffnung, 13.02.2002
HD-GmbH:	Eintragung ins Firmenbuch, 05.03.1999 amtswegige Löschung, 20.02.2001

Der Bw. könne ebenso nicht dafür verantwortlich gemacht werden, dass eventuelle Abgaben eines Subunternehmens nicht bezahlt würden bzw. eine Firmenübernahme stattfinde. Wenn sich der Bw. zum Zeitpunkt der Leistungserstellung erkundige und überprüfe, ob die Firma existent sei, und dazu sei in der gesamten Rechtsprechung ein Firmenbuchauszug ausreichend, sowie zusätzlich beim Finanzamt Unbedenklichkeitsbescheinigungen angefordert habe, so könne hier nicht in den Prüfungsfeststellungen der Bw. zur Verantwortung gezogen

werden. Auch könnte der Bw. die Aussage "die Subunternehmer waren lediglich kurzfristig für das geprüfte Unternehmen tätig" nicht unkommentiert lassen. Hier werde der unrichtige Eindruck erweckt, dass es sich um eine vereinbarte Scheinbeschäftigung gehandelt haben könnte. Der Bw. habe schon ausführlich in den vorhergehenden Punkten ausgeführt, dass jeder bauwirtschaftlich Sachkundige erkennen müsse, dass dieser Arbeits- und Leistungsumfang auf keinen Fall von einer Person zu bewältigen gewesen sei.

Es könne somit dem Bw. nicht zum Vorwurf gemacht werden, bei der Leistungserstellung auf Subunternehmen angewiesen zu sein, und dass es erforderlich gewesen sei, deren Leistungen zuzukaufen. Es entstehe hierbei der Eindruck, dass ein widriges Verhalten durch den Bw., das in der Stellungnahme nicht begründet und in keiner Form nachgewiesen habe werden können, nachträglich "entworfen" werden soll. Weiters werde darauf hingewiesen, dass die laut Firmenbuch ausgewiesenen Geschäftsführer und Gesellschafter für die Behörde nicht auffindbar gewesen seien. Hier müsse auch begründet werden, welche Nachforschungen seitens des FAes in diesen Fällen angestellt worden und wie intensiv diese gewesen seien. Die einfache Feststellung, die Geschäftsführer bzw. deren Vertreter seien nicht auffindbar, könne dem Bw. nicht angelastet werden. Eine Aufstellung über die Anzahl der Besuche, an welchen Tagen und zu welchen Uhrzeiten würde die Intensität der Erhebungen seitens der zuständigen Finanzämter belegen. Abschließend sei auch die Frage zur klären, inwieweit die Möglichkeiten folgend § 158 Abs. 4 BAO zur bundesweiten Suche nach im Zusammenhang mit den Rechtsträgern (laut Firmenbuch) gespeicherten Personen überhaupt überlegt oder genutzt worden seien.

Zu 2) Kraftfahrzeugaufwand (Tz 17 des Prüfberichts):

2 a) Chrysler Voyager:

Hier werde angeführt, dass es unglaublich und den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, dass ein Fahrzeug 100% betrieblich genutzt werde. Wenn ein Abgabepflichtiger dieses Leistungspensum bringen müsse, davon habe sich die Betriebsprüfung ausreichend an Hand der vorgelegten Unterlagen überzeugen können, und im Durchschnitt um die 80.000 km im Jahr gefahren würden, so könne wohl davon ausgegangen werden, dass das Fahrzeug ausschließlich betrieblich genutzt werde. Bei einer 100%igen betrieblichen Nutzung sei eine Fahrtenbuchführung für die Dokumentation eines 0%igen Privatanteiles nicht erforderlich. Es könne dem Bw. nicht zugemutet werden, bei diesem Arbeitspensum rein als Nachweis, dass er 0% privat gefahren sei, alle durchgeführten Fahrten, die zur Gänze betrieblichen Zwecken dienen würden, zu dokumentieren.

Auch gehe nach Erachten des Bw. der Einwand der Betriebsprüfung, dass der Bw. geschäftsführender Gemeinderat gewesen sei und dadurch Privatfahrten habe durchführen müssen, ins Leere. Auch die Bezüge als geschäftsführender Gemeinderat seien in der Einkommensteuererklärung enthalten, daher wären derartige Fahrten natürlich Betriebsausgaben und keine Privatfahrten. Für diese seien folgend Tz 17 b ein Opel Astra und ein Skoda Fabia zur Verfügung gestanden.

Zu 3) Reisekosten (Tz 20 des Prüfberichts):

Unter diesem Punkt werde ausgeführt, dass es eine Betriebsstätte am Wohnort des Bw. in Niederösterreich und eine Betriebsstätte in Wien gebe. Hier dürfe der Bw. festhalten, dass der Wohnort keine Betriebsstätte sondern der Hauptsitz des Unternehmens sei. Es gebe eine weitere Betriebsstätte (Filiale) in Wien. Der Bw. unternehme seine gesamten Reisetätigkeiten vom Standort des Unternehmens, also von Niederösterreich aus. Dass eventuell fallweise die Betriebsstätte in Wien aufgesucht werde, könne dem Bw. nicht als Nachteil bei der Berechnung der Reisekosten angerechnet werden, da folgend Rz 1379 der EStR 2000 ein Filialbetrieb nur dann einen weiteren Tätigkeitsmittelpunkt begründe, wenn sich der Steuerpflichtige dort ständig während eines Teils der Woche aufhalte. Außerdem sei vom Bw. umfangreich dargelegt worden, dass er seine Baustellen im gesamten Bundesland Niederösterreich habe und daher überwiegend zu diesen Baustellen unterwegs sei. Hier dem Bw. zu unterstellen, dass er von der Betriebsstätte Wien aus seine Dienstreisen antrete, sei eine willkürliche Feststellung der Betriebsprüfung. Es habe auch diesbezüglich kein Beweis im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegt werden können. Auch die Behauptung, dass der Beginn der Dienstreise von Wien aus in die nahe liegenden Bezirke erfolgt sei, gehe daher ins Leere und der Bw. verwehre sich gegen eine pauschale Kürzung der Reisekostenentschädigungen, wie sie im Betriebsprüfungsbericht vorgenommen worden sei.

Zu 4) Reparatur und Instandhaltung (Tz 21 des Prüfberichts):

a) Kosten der Probebohrung:

Hier werde ausgeführt, dass laut Ansicht der Betriebsprüfung die Herstellkosten der Probebohrung zu aktivieren seien. Dazu dürfte der Bw. ergänzend an die umfangreiche Rechtsprechung zum Thema Erstellung von Gutachten ohne anschließender Bauausführung erinnern, somit Probebohrungen für die Einrichtung eines Brunnens nicht zu den Herstellkosten gehören würden und deshalb sofort als Betriebsaufwand geltend gemacht werden könnten. Der Erfolg von Probebohrungen sei während deren Ausführung jedenfalls nicht erkennbar, womit anhand dieses Faktums ersichtlich sei, dass eine Probebohrung nicht zum Herstellungsaufwand eines Grundwasserbrunnens gehören könne.

#### b) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:

Hier werde die Ansicht vertreten, dass in Anlehnung an die deutschen Abschreibungstabellen eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 33 Jahren zu berücksichtigen sei. Gemäß Rz 3115 der EStR 2000 sei die Nutzungsdauer zu schätzen und alle Umstände zu beachten, die die Nutzungsdauer bestimmen würden. Bei einem Grundwasserbrunnen eine 33-jährige ausreichende Ergiebigkeit zu unterstellen, entspreche keinesfalls den realen Voraussetzungen, zumal die deutschen amtlichen Afa-Tabellen, wenn sich der Steuerpflichtige darauf beziehe, von den österreichischen Finanzbehörden generell nur als Hilfsmittel bei der Ermittlung der Nutzungsdauer angesehen würden. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise müsse bei einem Grundwassernutzungsbrunnen eine höchst mögliche Nutzungsdauer von 15 Jahren unterstellt werden. Der Bw. habe in der Berufung zu den Prüfungsfeststellungen eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bereits von 20 Jahren angesetzt. Wie ersichtlich, gehe es bei diesen unterschiedlichen Auffassungen nicht um erhebliche Steuerverschiebungen, es sei aber gleichfalls erkennbar, dass bei dieser Abgabenprüfung nicht auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten des Steuerpflichtigen Rücksicht genommen worden sei.

#### c) Inbetriebnahme:

Dazu werde in der Stellungnahme zur Berufung angeführt, dass eine betriebliche Nutzung des Objektes nicht habe festgestellt werden können. Hier erhebe sich erstens die Frage, wie die Betriebsprüferin eine nicht betriebliche Nutzung dieses Objekts festgestellt habe und zweitens, wie die betriebliche Nutzung eines Lagerplatzes vom Bw. zu dokumentieren sei. Tatsache sei, dass dieser Lagerplatz für die Lagerung von verschiedensten Gütern verwendet werde. Der Bw. beauftrage aus, wie bereits ausführlich dargestellten Gründen, Subunternehmer, die vorübergehend auf diesem Lagerplatz Materialien und Betriebsmittel lagern würden.

Es sei jedoch nicht erforderlich, dass ein Lagerplatz das ganze Jahr über belegt sein müsse, damit eine betriebliche Nutzung anerkannt werde. Auch möchte der Bw. festhalten, dass [dort] zu keiner Zeit Privatgegenstände des Bw. gelagert worden seien und somit, keine private Nutzung abzuleiten sei. Bei "nur annähernder" wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei zu beurteilen, dass dieser Lagerplatz nur für betriebliche Zwecke genutzt werden könne.

Der Bw. möchte abschließend nochmals sein Bemühen um eine sachliche Argumentation zur Ergänzung der Berufung betonen. Es sei aber zu manchen Punkten der Stellungnahme äußerst schwierig, die aufgeworfenen Feststellungen in der Berufungsschrift insofern sachlich zu behandeln, da dem Bw. und auch dem steuerlichen Vertreter teilweise willkürliche Feststellungen seitens des FAes gegenüberstünden. Sowohl dem Bw. als auch dessen steuerlichem Vertreter liege sehr viel an eher sachlich gerechtfertigten Behandlung der aufgeworfe-



nen Fragen. So dürfe der Bw. nochmals auf eine mündliche Berufungsverhandlung hinweisen, bei der die Möglichkeit, auf betriebsbezogene Sachverhalte einzugehen, einen wichtigen lösungsorientierten Beitrag leisten könne.

### c) Verfahren UFS

In der über Antrag des Bw. abgehaltenen **Berufungsverhandlung vom 26. März 2009** ließ sich die Prüferin wegen Erkrankung entschuldigen. Der Bw. erschien mit zwei steuerlichen Vertretern.

#### ▪ Vorsteuer:

Laut Referent enthalte die Aufstellung der Prüferin bezüglich der Rechnung Nr. 2 der K-GmbH einen Abschreibfehler (Vorsteuerbetrag richtig S 6.480,00 statt S 648,00). Der Referent übergab diesbezüglich eine Rechnungskopie an die steuerlichen Vertreter. Im Falle einer Abweisung der Berufung würde dies eine Verböserung bei nicht anerkannten Vorsteuern von insgesamt S 540.701,33 auf S 546.533,33 bedeuten.

Der Bw. gab an, er habe sich selbständig gemacht und lukrative Aufträge von den Firmen M und KB in den Jahren 1999 bis 2001 erhalten. Seine Aufgabe hätte in der Planung von Bauteilen bestanden. Der Bw. habe sich dabei Subunternehmer bedient, über die er weit reichende Ermittlungen wie Firmenbuchauszüge eingeholt habe. Der Ablauf der gegenständlichen Prüfung sei so gewesen, wie in der Berufung dargestellt. Ergänzend möchte der Bw. sagen, dass er am 23. April 2003 vom FA einen Fragenkatalog erhalten habe, den er in Zusammenarbeit mit seinem Steuerberater beantwortete habe. Die Prüferin habe ihm mitgeteilt, dass aus der Umsatzsteuernachschau eine Betriebsprüfung werde. Die Prüferin habe dem Bw. gesagt, er solle mit seinen Subunternehmern sorgfältig sein. Dies betreffe die [nicht berufsgegenständliche] HD-GmbH. Der Bw. habe daraufhin mit der HD-GmbH den geschäftlichen Kontakt abgebrochen. Am 17. Juni 2003 habe in Wien durch die Prüferin und einen weiteren namentlich genannten Beamten des FAes eine Besichtigung der zwei Betriebsstätten des Bw. im 23. und 14. Bezirk (dort befinde sich das Archiv) stattgefunden. Bei dieser Gelegenheit sei dem Bw. erstmals eröffnet worden, dass das FA die Vorsteuern von der A-GmbH und der K-GmbH nicht anerkennen werde. Erstmals am 18. April 2000 sei im Zuge der Umsatzsteuernachschau durch einen namentlich genannten Prüfer das FA zum Bw. gekommen und dann erst im Jahr 2003 sei ihm von Seiten des FAes mitgeteilt worden sei, dass die nunmehr berufsgegenständliche Vorsteuer nicht anerkannt werde. Am 17. Juli 2003 habe im FA eine Besprechung stattgefunden, bei der auch die Mitarbeiterin des Bw. befragt worden sei. Die Leistungen der HD-GmbH seien im Büro des Bw. in 1230 Wien erbracht worden. Hingegen hätten die A-GmbH und die K-GmbH ihre Arbeiten im Büro des

Bw. in 1230 Wien [nur] abgegeben, was in Form von Disketten und zum größten Teil noch in Papierform geschehen sei.

Der Auftrag sei folgendermaßen abgewickelt worden: Der Bw. habe Grundlagen, Berechnungen und Wohnungspläne für Betonfertigteile angefertigt und seine Subunternehmen hätten dann die Pläne in A4- oder A3-Form ausgeführt. Es habe sich um Elementierungen gehandelt. Dies seien Pläne für Betonfertigteile, die dann in die Fabrik der Auftraggeber des Bw. kommen würden. Nach Abgabe der Pläne durch die Subunternehmer habe die namentlich genannte Mitarbeiterin des Bw., die eine Technikerin sei, in Wien eine Grobprüfung durchgeführt. Die Pläne seien dann von den Familienangehörigen nach zum Wohnort des Bw. in Niederösterreich gebracht und dort vom Bw. am Abend durchgearbeitet und kontrolliert worden.

Der Referent überreichte dem Bw. eine Niederschrift über die damalige Nachschau vom 20. April 2000 im Unternehmen des Bw., in der nur die HD-GmbH genannt wurde.

Laut Bw. sei zum damaligen Zeitpunkt auch nur diese Firma bei ihm beschäftigt gewesen. Der Bw. habe die A-GmbH nur namentlich gekannt, die K-GmbH überhaupt nicht. Beide hätten sich bei ihm beworben. Für die A-GmbH sei ein Dipl. Ing. ME (ME) aufgetreten, für die K-GmbH ein Herr ES (ES). Wer die Pläne gezeichnet habe, sei für den Bw. nicht von Bedeutung gewesen. Es sei nur wichtig gewesen, dass die Arbeit getan worden sei. Terminlich und vom Inhalt hätten die Arbeiten der beiden Subunternehmen gepasst. Für den Bw. sei auch der Einkauf dieser Subleistungen relativ günstig gewesen.

Nachdem die Prüferin eine Rechnungskorrektur verlangt habe, sei der Bw. mehrmals bei der A-GmbH gewesen und habe schließlich im Jahr 2003 diese Korrektur bekommen. Der Bw. habe damals zur Prüferin gesagt, wenn man unter Tags am Standort der A-GmbH niemanden antreffe, möchte er darauf hinweisen, dass man unter Tags auch den Bw. nicht an seinem Standort in Niederösterreich antreffe, weil er beruflich unterwegs sei. Die K-GmbH habe der Bw. nicht mehr erreichen können, da diese in Konkurs gewesen sei.

Laut Bw. habe die A-GmbH Lieferscheine geschrieben und nach einem gewissen Zeitraum habe es Sammelrechnungen gegeben. Bei den Lieferscheinen handle es sich um die im Jahr 2003 vorgelegten. Weiters verweise der Bw. auf die Zusammenstellung der A-GmbH vom 14. August 2003. Der Referent gab zum Text der Rechnungen der A-GmbH an, dass diese immer gleich lauten würden: "Für die Lieferung der beauftragten Planung laut Ihrer Vorgabe und Kontrolle verrechnen wir Ihnen laut Auftrag Rechnung wie folgt." Laut Bw. sei dieser Rechnungstext zusammen mit der A-GmbH besprochen worden.

Laut Vertreter des FAes werde nicht bezweifelt, dass die berufungsgegenständlichen Subleistungen tatsächlich an den Bw. erbracht worden seien. Laut Bericht anerkenne das FA deshalb die Vorsteuern nicht an, da zwei Rechnungserfordernisse nicht erfüllt seien, nämlich erstens sei die Lieferung oder Leistung nicht genau beschrieben und zweitens der Liefer- oder Leistungszeitpunkt/raum nicht angegeben worden.

Als Beispiel wurde die Rechnung der A-GmbH vom 15. August 2000 ("Bauvorhaben M") besprochen. Laut steuerlicher Vertreterin werde in dieser Rechnung auf einen Auftrag und andere Unterlagen verwiesen, was auch durchaus branchenüblich sei. Zum Leistungszeitraum und zu den Angaben zum Leistungsinhalt verweise die steuerliche Vertreterin auf die im Jahr 2003 vorgelegten Stundenberichte der A-GmbH. Dort werde bezüglich Leistungszeitraum auf eine Lohnwoche Bezug genommen. Die steuerliche Vertreterin verweise auf den Stundenbericht Nr. 15/2000 (AB Seite 229), wo die Leistung sehr detailliert wiedergegeben sei. Wenn in diesem Stundenbericht die Lohnwoche nicht angegeben sei und somit nicht der Leistungszeitraum, verweise die steuerliche Vertreterin auf die Berichtigungsnote der A-GmbH vom 14. August 2003 (AB Seite 216), in welcher der Leistungszeitraum mit Juli 2000 umschrieben sei. Die steuerliche Vertreterin sei der Auffassung, dass es sich bei der Verfassung eines Planes nicht um eine Lieferung sondern um eine sonstige Leistung handle. Bei der geistigen Tätigkeit des Planzeichnens handle es sich um eine sonstige Leistung. Wenn in der Rechnung von einer Lieferung die Rede sei, sei das nach Meinung der steuerlichen Vertreterin nicht von Bedeutung sondern es gehe um den Inhalt. Laut Ruppe, UStG 1994, § 11 Rz 77, handle es sich um eine Sammelleistung und daher sei eine abschnittsweise Rechnungsstellung möglich. Laut steuerlichem Vertreter handle es sich um einen pauschalen Planungsauftrag, bei dem zwar der Abgabetermin zähle, es sei jedoch nicht von Bedeutung, wann genau die Planungsleistung erbracht werde.

Der Bw. gab an, als ihn die Prüferin im Jahr 2001 bezüglich der Rechnungen angesprochen habe, habe er auf die von seinen Subunternehmen gezeichneten Pläne verwiesen, auf denen das Datum ersichtlich gewesen sei. Der Bw. legte einen Plan vom 25. September 2000 betreffend Projekt KB Einhausung Freilager vor und gab an, "Gez. ..." bedeute "gezeichnet" und die beiden Initialen "XY" würden auf das Unternehmen des Bw. [Familien- und Vorname] hinweisen. Auf diesen Plänen befinde sich klarerweise nicht der Name der Subunternehmen sondern jener des Bw. mit voller Anschrift und Firmenlogo, da der Bw. mit diesen Plänen gegenüber seinen Auftraggebern aufgetreten sei. Der Bw. verweise auch auf den vorgelegten Elementierungsplan mit Datum 30. Jänner 2001, die Pläne aus dem Jahr 2000 würden genauso aussehen. Während der gesamten Betriebsprüfung habe der Bw. der Prüferin mehrmals Pläne von ihm zur Verfügung gestellt. Hätte die Prüferin im Jahr 2001 gesagt, dass die

Rechnungserfordernisse nicht erfüllt seien, wäre der Bw. sofort zur A-GmbH oder auch zur K-GmbH gegangen, die damals noch existiert habe.

Laut steuerlicher Vertreterin sei durch das Verhalten der Prüferin, dass der Bw. über Ermittlungsergebnisse nicht informiert und ihm damit die Möglichkeit einer zeitgerechten Rechnungsberichtigung genommen worden sei, gegen die Dienstanweisung Betriebsprüfung, § 115 BAO und die Wahrung des rechtlichen Gehörs verstoßen worden. Durch die Verschleppung der Betriebsprüfung habe der Bw. keine Möglichkeit gehabt, seine Rechte geltend zu machen. Auch sei zu bedenken, dass es im Jahr 1997 eine Betriebsprüfung ohne Beanstandung der Rechnungen gegeben habe ebenso wie auch in der Umsatzsteuernachschau 2000. Die damaligen Rechnungen hätten vom Text vergleichbar ausgesehen wie die nun berufungsgegenständlichen. Es sei auch immer um ähnliche Leistungen gegangen.

Der Vertreter des FAes könne zur Vorgangsweise der Prüferin selbst nichts sagen, bezüglich der UVA-Nachschau im April 2000 seien jedoch sicher nicht die nach dem April 2000 ausgestellten Rechnungen geprüft worden.

Laut steuerlichem Vertreter sei in den eigenen Schriftsätzen bezüglich des Zeitraumes 2000 auch die von der Prüferin durchgeführte Nachschau gemeint. Bei der Umsatzsteuernachschau am 20. April 2000 seien alle Rechnungen angeschaut worden, nicht nur die in der Niederschrift von diesem Tag genannte HD-GmbH. Laut Bw. habe sich der damalige Prüfer bei ihm im Unternehmen nur die Arbeiten der HD-GmbH angeschaut, nicht jene der anderen Subunternehmer. Laut steuerlichem Vertreter habe sich der damalige Prüfer in der Steuerberatungskanzlei die Ordner aller Eingangsrechnungen vorlegen lassen. Wenn in der [damaligen] Niederschrift nur die HD-GmbH genannt sei, so gehe der steuerliche Vertreter davon aus, dass die anderen Rechnungen in Ordnung gewesen seien.

Laut steuerlicher Vertreterin sei jedoch nicht in Ordnung, dass die Beamten des FAes bereits im Jahr 2000 dem Bw. nicht gesagt hätten, dass mit den nunmehr berufungsgegenständlichen Rechnungen etwas nicht stimme und daher der Bw. im Jahr der Rechnungsausstellung keine Möglichkeit einer Berichtigung gehabt habe.

Laut Bw. habe die Prüferin im Jahr 2000 darauf hingewiesen, dass mit der HD-GmbH etwas nicht stimme, nicht jedoch, dass es formelle Rechnungsmängel bei der A-GmbH und der K-GmbH gebe. Das sei erst im Jahr 2003 geschehen.

Nach Meinung der steuerlichen Vertreterin sei der Rechnungsmangel für den Bw. nicht klar erkennbar, zumal darüber auch zwischen steuerlicher Vertretung und FA Divergenzen bestünden. Auch sei in den Rechnungen auf andere Unterlagen hingewiesen worden. Die steuerliche Vertreterin bezog sich für die A-GmbH auf die der Berichtigungsnote vom

14. August 2003 beiliegenden Stundenaufzeichnungen und wie der Bw. bestätigt habe, die erbrachten Leistungen, nämlich die Pläne, in denen ein Datum angegeben sei.

Laut Bw. würden die beiden in der Berufungsverhandlung beispielsweise vorgelegten Pläne den berufungsgegenständlichen Plänen entsprechen, die von der A-GmbH und der K-GmbH gezeichnet worden seien. Die Prüferin habe sich eine große Zahl von Plänen angeschaut und besonderes Augenmerk genau auf das Datum gelegt.

Laut steuerlicher Vertreterin und Bw. gebe es für die K-GmbH leider die Stundenberichte nicht mehr, da diese in der Zwischenzeit in Konkurs gegangen sei. Steuerliche Vertreterin und Bw. würden sich jedoch auf die in den Rechnungen genannten Unterlagen beziehen, somit auch auf die von der K-GmbH gezeichneten Pläne mit Datumsangabe.

Der Vertreter des FAes verwies auf die Rechnung der A-GmbH vom 15. August 2000. Wenn dort auf "beauftragte Planung laut ihrer Vorgabe und Kontrolle" Bezug genommen werde, reiche dies seiner Meinung nach nicht aus, dass man in den gezeichneten Plan nachschaue, da es sich dabei um das Produkt handle.

Der Bw. erwiderte, wenn ihm die Prüferin im Jahr 2001 gesagt hätte, dass der Plan allein nicht ausreiche, wäre er schon damals zur A-GmbH oder K-GmbH gegangen und hätte sich die Stundenabrechnungen besorgt. Auch bei der Nachschau 1997 habe der Plan ausgereicht. Über Vorhalt des Vertreters des FAes gab der Bw. an, dass er der Prüferin auch damals seinen Auftrag (seine Vorgaben) durch schriftliche Unterlagen gezeigt habe. Die handschriftlichen Vermerke auf den Rechnungen habe die Prüferin nach den Angaben des Bw. und nach Kontrolle der vom Subunternehmer gezeichneten Pläne gemacht.

Der Vertreter des FAes wies darauf hin, dass auf Grund des identen Rechnungstextes und mehrmaligen Nennung derselben Bauvorhaben eine Zuordnung zu Aufträgen des Bw. nicht nachvollziehbar sei.

Der Bw. erwiderte, das stimme nicht. Auf Grund des Datums vom Plandokument sei der Auftrag zuordenbar. Pro Rechnung gebe es ein paar tausend Pläne, die der Bw. damals der Prüferin zugriffswise gezeigt habe. Der Bw. legte eine schriftliche Vorgabe (Wohnungsgrundriss) vom 2. Jänner 2001 vor. Solche Vorgaben habe der Bw. damals an seine Subunternehmer übergeben, die danach ihre eigenen Planungsleistungen erbracht hätten. Dieser Plan aus dem Jahr 2001 schaue so aus wie die berufungsgegenständlichen aus dem Jahr 2000. Die Subunternehmer des Bw. hätten dann ihre eigenen Pläne gezeichnet so wie eine Zusammenfassung, die der Bw. weiters übergab. Kopien davon wurden zum Akt genommen.

Laut Ansicht des Vertreters des FAes sei die Leistungsbezeichnung auf der Rechnung nicht ausreichend, da nicht nachvollziehbar sei, auf welche Vorgabe und Kontrolle abgestellt werden soll.

Nach Ansicht des Bw. sei das für die Prüferin nachvollziehbar gewesen, weil sie damals Vermerke auf den Rechnungen machte.

Der Referent wies darauf hin, dass bezüglich A-GmbH die Stundenberichte erst im Jahr 2003 und damit außerhalb des berufungsgegenständlichen Zeitraumes vorgelegt worden seien.

Der Vertreter des FAes wies darauf hin, dass bezüglich der A-GmbH ein Wiener Finanzbeamter im September 2003 beim Firmensitz S-Platz gewesen sei und die Auskunft erhalten habe, dass die A-GmbH dort schon seit zwei Jahren nicht mehr ansässig sei.

▪ Reisekosten (Diäten):

Der Bw. gab an, dass auf seinen Reiserechnungen nur die volle Stunde der Abfahrt und der Rückkunft, der Tagessatz in Schilling und der Namen des Kunden angegeben seien. Es würden der Zweck der Reise und der Zielort fehlen. Die weiteren handschriftlichen Vermerke mit den Zielorten habe der Bw. während der Prüfung über Ersuchen der Prüferin angebracht.

Der Referent wies darauf hin, dass die Prüferin von den Verhältnissen des letzten Jahres 2001 auf 1999 und 2000 geschlossen und die Diäten dieser Jahre durch Kürzung der Ausgaben um ebenfalls 62% (Anerkennung der ersten 15 Tage nach Wien jedes Jahr) geschätzt habe (§ 184 BAO). Dabei sei der Prüferin für das Jahr 2000 ein Rechenfehler unterlaufen, weil 62% von S 113.672,47 eine Gewinnerhöhung von S 70.476,93 (statt S 46.800,00) und Vorsteuer von S 7.047,69 (statt S 4.680,00) ergeben würde.

Laut Ansicht der steuerlichen Vertreterin hätte die Prüferin den Terminkalender des Bw. durchsehen müssen, um festzustellen, wohin jede einzelne Reise gegangen sei. Es störe nicht, wenn der Bw. in seinen Reiseabrechnungen den Zielpunkt nicht angegeben habe. Dafür müsse nach der Rechtsprechung auch der Terminkalender ausreichen. Wenn in den Reiseabrechnungen kein Zweck der Reise angegeben sei, werde auf den Terminkalender des Bw. verwiesen.

Der Bw. gab an, er werde dem UFS genaue Aufzeichnungen vorlegen, aus denen ersichtlich sei, an welchem Ort und zu welchem Zweck er an jedem der geltend gemachten Tage 1999 bis 2001 gewesen sei. Der Bw. sei immer nur an einer Baustelle, höchstens zwei pro Tag gewesen. Der Bw. werde diese Baustellen angeben. Bei diesen Reisen sei er nie in seinen Betriebsstätten in Wien gewesen, da er dafür keine Zeit gehabt habe. So sei er zB bei der

Firma IC (IC) von 5 Uhr in der Früh bis spät am Abend als Verantwortlicher auf der Baustelle gewesen und habe die Montage überwacht.

- KFZ-Aufwand:

Der Bw. wehre sich entschieden dagegen, dass beim Voyager ein Privatanteil angesetzt werde. Er sei mit diesem Fahrzeug nur betrieblich gefahren und es habe keine Privatfahrten gegeben. Mit dem Voyager sei der Bw. nur beruflich für den Baumeisterbetrieb gefahren. Im Jahr 2000 sei er auch Gemeinderat gewesen. Zu den Gemeinderatssitzungen in Niederösterreich habe ihn wegen Übermüdung die Gattin geführt oder der Bw. habe eines der anderen Fahrzeuge, den Astra oder den Kadett, verwendet.

Die steuerliche Vertreterin gab an, nach den ihr zur Verfügung stehenden Unterlagen bezüglich betriebliche Fahrten habe der Bw. den Voyager für 80.000 km pro Jahr verwendet, was für eine 100%ige betriebliche Nutzung spreche.

Laut Bw. habe er für die anderen PKW einen Privatanteil angesetzt, da seine Gattin und die Söhne auch privat gefahren seien. Die Söhne und die Frau hätten Pläne vom Wohnort in Niederösterreich mit den PKW zu den Auftraggebern des Bw. geführt. Genauso hätten sie, wie bereits beim Vorsteuerabzug dargestellt, Unterlagen aus der Betriebsstätte des Bw. in 1230 Wien nach Niederösterreich transportiert. Die Privatanteile 30% bzw. 45% hätten sich aus dem dem Bw. bekannten Ablauf ergeben, inwieweit die Ehefrau und die Söhne die Fahrzeuge auch privat verwendet hätten. Mit den jährlich S 24.500,00 als Kilometergeld laut Prüferin sei der Bw. keinesfalls einverstanden. Für alle seine Fahrzeuge gebe es kein Fahrtenbuch.

Laut steuerlichem Vertreter gebe es keine gesetzliche Bestimmung, dass ein Fahrtenbuch geführt werden müsse, wenn ein Fahrzeug ins Betriebsvermögen aufgenommen werden soll.

- Probebohrung S 161.394,37:

Der Bw. brachte vor, während der USt-Nachscha 2000 sei er noch als ausführender Baumeister tätig gewesen. Damals sei der Platz sehr wohl von ihm für Lagerung von Baumaterialien, Schalungen und Gerüsten benutzt worden und werde nach wie vor benutzt. Er habe den Lagerplatz mit der Gründung des Unternehmens gekauft. Der vorhandene Schachtbrunnen sei versiegt gewesen und daher habe der Bw. eine Probebohrung durchführen lassen müssen, weil er Wasser am Lagerplatz gebraucht habe. Die Probebohrung habe Erfolg gehabt und der Bw. habe jetzt Wasser. Der Bw. habe zusätzlich zur Probebohrung Bauarbeiten durchführen müssen und die hätten zusammen die streitgegenständlichen S 161.394,37 ergeben.

Laut steuerlichem Vertreter seien Brunnenbohrungen mit S 81.180,00 als Arbeiten im bestehenden Brunnen Instandhaltung und daher sofort absetzbar.

Laut Bw. würden S 30.630,43 eine Neuherstellung einer Stahlbetondecke darstellen und sollen auf 20 Jahre abgeschrieben werden. Alles andere seien Instandhaltungsarbeiten. Auf dem Lagerplatz befinde sich eine Halle und eine befestigte Abstellfläche. Der Bw. habe den von ihm wieder hergestellten Brunnen von Anfang an verwendet.

Der steuerliche Vertreter gab an, bezüglich KFZ-Kosten sei er ohne Präjudiz der Meinung, beim Voyager seien 100% und bei den drei anderen PKW an Kilometergeld jährlich S 24.500,00 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Am **2. April 2009** gab der Bw. beim UFS drei gelbe Aktenordner mit weiteren Unterlagen ab. Zum Inhalt dieser Unterlagen wird auf die Sachverhaltsfeststellungen im Erwägungsteil der Berufungsentscheidung verwiesen.

Mit **E-Mail vom 23. April 2009** teilte die steuerliche Vertreterin dem Referenten mit, dass es sich nach Angaben des Bw. nicht um einen neuen Brunnen handeln könne, da vom Vorbesitzer dieser Halle eine Betonmischmaschine gestanden sei und man das zum Herstellen von Beton benötigte Wasser aus diesem Brunnen gewonnen habe, der später in Stand gesetzt worden sei.

Mit **E-Mail vom 5. Mai 2009** teilte die steuerliche Vertreterin mit, sie habe bezüglich Brunnen leider keine zusätzlichen Auskünfte erreichen können.

In einer **E-Mail** vom ebenfalls **5. Mai 2009** teilte der Bw. mit, es sei einfach falsch, was hier behauptet werde. Tatsache sei, dass in der gekauften Halle eine Betonmischanlage gestanden sei und genau unter der Betonmischanlage habe es Brunnenringe gegeben, wo das Anmachwasser für die Herstellung des Betons entnommen worden sei. Zu Beginn habe der Bw. auch aus dem Brunnen Wasser entnommen. Erst als das Wasser zu wenig geworden sei, habe der Bw. in den bestehenden Brunnen eine Nachbohrung durchgeführt.

Der UFS wies das FA mit **Schreiben vom 22. Juni 2009** darauf hin, dass sich die Prüferin betreffend Brunnenbohrung (Tz 21 des Prüfberichtes) auf einen Aktenvermerk (AB Seite 210) über ein Telefongespräch mit der Ehefrau des Verkäufers der Liegenschaft berufen habe. Das FA wurde daher ersucht, eine Niederschrift mit den Verkäufer der Liegenschaft sowie Repräsentanten jenes Unternehmens aufzunehmen, das die berufsgegenständliche Rechnung ausstellte. Weiters möge das FA beweisen, dass der Platz im Prüfungszeitraum nicht betrieblich genutzt worden sei, und zum Vorschlag des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung Stellung nehmen, dass die KFZ-Kosten beim Voyager zu 100% und bei den anderen der PKW ein jährliches Kilometergeld von S 24.500,00 anzusetzen sei.



In einem **Schreiben vom 2. August 2009** gab der Bw. an, im gleichzeitig vorgelegten "Kaufvertrag der Betonmischanlage samt Grundstück", Punkt 5, sei genau angeführt, dass es sich um eine Betonmischanlage gehandelt habe. Diese Anlage sei noch eingebaut und in Funktion gewesen, die Umrüstung der Anlage habe der Bw. vorgenommen. Wäre das Wasser für diese Mischanlage nicht von dem dort befindlichen Brunnen gekommen, hätte man diese Duldung zur Führung der Wasserleitung über ein fremdes Grundstück wie die anderen Duldungen (Drainage, Stromkabel "etc.") im Kaufvertrag vermerkt.

Die Prüferin gab in der **Stellungnahme vom 15. September 2009** an:

Zu Tz 21 Brunnen:

a) Laut Niederschrift vom 14. September 2009 aufgenommen mit dem Verkäufer sei nach Teilung des Grundstückes der südliche Teil (die zwei Parzellen xxx/3 und xxx/2) an den Bw. verkauft worden. Auf diesem Grundstücksteil habe sich ein Hallengebäude mit der Betonmischanlage befunden. Die Wasserversorgung sei mittels einer Zuleitung aus dem Brunnen auf der [anderen] Parzelle xxx/1 erfolgt. Diese Wasserzuleitung sei nach der Teilung und dem Verkauf stillgelegt worden.

b) Laut telefonischer Auskunft vom 29. Juni 2009 von einem namentlich genannten Angestellten jenes Unternehmens, das die Brunnenbohrung durchführt habe, gebe es zum jetzigen Zeitpunkt in der Firma sicherlich keine Unterlagen über diesen Auftrag. Unterlagen würden längstens 7 Jahre aufbewahrt. Der Angestellte könne sich an eine Brunnenbohrung für den Bw. erinnern. Wo und zu welchem Zeitpunkt diese stattgefunden habe, könne er nicht sagen. Laut diesem Angestellten werde bei Brunnenbohrungen der Rechnung ein Bohrleistungsbericht beigelegt, der zB Datum, Adresse der Bohrung, Zeitraum und weitere Daten enthalte. Wie aus der Rechnung vom 30. April 1999 ersichtlich sei, sei dieser Bericht der an den Bw. übermittelten Rechnung beigelegt worden. Es müsste daher durch Vorlage dieses Bohrleistungsberichtes feststellbar sein, wo die Bohrung tatsächlich erfolgt sei und ob eine Neuerrichtung oder eine Brunnenerweiterung vorliege.

c) Seitens des FAes könnten keine Unterlagen vorgelegt werden, die beweisen würden, dass der Platz im Prüfungszeitraum vom Bw. nicht betrieblich genutzt worden sei.

Zu Tz 17 KFZ-Kosten Voyager:

Es erscheine dem FA nicht denkbar, dass mit dem Voyager überhaupt keine Privatfahrten erfolgt seien und kein Privatanteil anzusetzen wäre. Werde dies jedoch durch den Bw. behauptet, so sei es durch die Führung eines Fahrtenbuches zu belegen. Für den Prüfungszeitraum habe kein Fahrtenbuch vorlegt werden können. Die 100% betriebliche Nutzung des

Voyagers erscheine auch deshalb unglaubwürdig, da der Bw. ab Mai 2000 in der öffentlichen Funktion eines Gemeinderates am Wohnort tätig gewesen sei. Laut Rechtsprechung sei bei Nichtführung eines Fahrtenbuches der Anteil für die Privatnutzung des Kraftfahrzeuges im Schätzungswege zu ermitteln.

Mit **E-Mail vom 17. September 2009** übermittelte die Prüferin dem UFS Kopien des Aktenvermerkes über das Telefonat mit dem Angestellten des Unternehmens, das die Brunnenbohrung durchführte und die Niederschrift mit Herrn Walter KW. Aktenvermerk und Niederschrift haben den von der Prüferin in der Stellungnahme vom 15. September 2009 wiedergegeben Inhalt. Herr Walter KW gab noch an, dass auf dem vom Bw. gekauften Grundstücksteil (Parzellen xxx/3 und xxx/2) kein Brunnen vorhanden gewesen sei. Der Bw. habe den südlichen Grundstücksteil mit einem gemauerten Hallengebäude für eine Betonmischanlage mit Kaufvertrag vom 30. März 1998 erworben. Das Wasser für die Betonmischanlage sei aus dem Brunnen, der sich neben dem Betriebsgebäude mit Büro, Geschäft und Erzeugungshalle befinde, entnommen worden. Diese Zuleitung sei nun stillgelegt worden. Der Brunnen befinde sich auf der [nicht an den Bw. verkauften] Parzelle xxx/1, die nunmehr im Eigentum des Sohnes von Walter KW senior stehe.

Der UFS leitete der steuerlichen Vertretung des Bw. die Stellungnahme der Prüferin vom 15. September 2009 mit **E-Mail vom 16. September 2009** und den oa. Aktenvermerk und die Niederschrift mit Herrn Walter KW senior mit **E-Mail vom 17. September 2008** weiter.

Mit **Vorhalt vom 11. Dezember 2009** teilte der UFS dem Bw. mit:

#### 1. Vorsteuern:

Die Rechnungen der A-GmbH und der K-GmbH würden keine Angabe über 1.) Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung (§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994) und 2.) Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt (§ 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994) enthalten. Laut Vorbringen des Bw. seien Baupläne nach seinen schriftlichen Entwürfen und Angaben gezeichnet worden. Am 2. April 2009 habe der Bw. dem UFS Planunterlagen (zeichnerische Entwürfe bzw. schriftliche Angaben an den Planzeichner und fertig gezeichnete Pläne) sowie selbst verfasste Lieferscheine vorgelegt. Die Formulierung in den Rechnungen *"Für die Lieferung der beauftragten Planung [(bzw.:) Subunternehmerleistung] laut Ihrer Vorgabe und Kontrolle verrechnen wir Ihnen laut Auftrag Rechnung wie folgt"* und die vom Bw. vorgelegten Unterlagen würden nicht den Hinweis auf andere Belege gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 erfüllen. Die Formulierung in den Rechnungen "Vorgabe" und "Kontrolle" seien zu ungenau, um als deutlicher Hinweis auf die vorgelegten Entwürfe und Angaben zu gelten. Die

vorgelegten Lieferscheine würden neben Datum und Angabe des Bauvorhabens die Formulierung *"Anbei liefern wir Ihnen die gewünschten Unterlagen. Mit Vorbehalt übernommen - Kontrolle durch Bmstr"*. [=Bw.] enthalten. Da diese Lieferscheine nicht in den Rechnungen erwähnt seien, liege ebenfalls kein Hinweis gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 vor. Gleiches gelte für die Stundenberichte der A-GmbH, die überdies erst dem Schreiben vom 14. August 2003 beigelegt seien. Die Rechnungen würden auch sonst keinen Hinweis enthalten, dass der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung in einem anderen Beleg angeführt ist (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0315). In den Angaben des Bw. an die Planzeichner sei ein Abgabetermin gesetzt worden. Das Datum der Lieferung der Pläne als für den Vorsteuerabzug notwendiges Rechnungsmerkmal sei jedoch nicht erfüllt worden. Es wäre am Bw. gelegen gewesen, bei der Formulierung des Rechnungstextes, der nach den Angaben des Bw. in der Berufungsverhandlung überdies von ihm mit der Rechnungsausstellerin besprochen worden sei, jene Unterlagen nachvollziehbar bezeichnen zu lassen, auf die nach seinem Vorbringen hingewiesen werden soll.

Weiters sei zu beachten, dass laut VwGH 17.9.1996, 95/14/0068, Rechnungsberichtigungen oder Ergänzungen (§ 16 UStG 1994) durch den Aussteller erst für den Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum zulässig sein können, in dem die Berichtigung bzw. Ergänzung erfolgt sei. Eine Korrektur laut Schreiben der A-GmbH vom 14. August 2003 könne daher für den berufsgegenständlichen Veranlagungszeitraum 2000 keine Wirkung entfalten. Eine im Erlass Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Rz 1831, dargelegte Praxis stelle keine gesetzliche Regelung dar. Nach der Rechtsprechung bestehe kein Vertrauen auf die Richtigkeit von Erlässen (Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 114 Tz 10).

Der Bw. beziehe sich weiters auf den Grundsatz von Treu und Glauben mit der Begründung, bei einem früheren Hinweis des FAes auf die Rechnungsmängel hätte der Bw. auch früher eine Rechnungsberichtigung bei den beiden Ausstellern erwirkt. Laut Stoll, BAO, Seite 1300 (§ 115), könne Treu und Glauben durch vertrauensbezogene Voraussetzungen nur bei erkennbar freiem Raum der Rechtsgestaltung zum Durchbruch gelangen, ansonsten gegen das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) verstoßen würde. Da jedoch § 11 UStG 1994 zwingendes Recht darstelle, bestehe kein Spielraum für die Anerkennung von Vorsteuern, wenn nicht alle Rechnungserfordernisse erfüllt seien. Das Risiko eines zwischenzeitigen Konkurses des Rechnungsausstellers habe daher nicht die Abgabenverwaltung zu vertreten. Da die Veranlagung zur Umsatzsteuer nicht im Rahmen einer Ermessensentscheidung erfolge (vgl. VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083), sei ein Rückgriff auf eine nur in einem Erlass dargelegte Vorgangsweise (UStRL 2000, Rz 1831) nicht möglich. Die berufsgegenständlichen Vorsteuern könnten daher nicht anerkannt werden.

## 2. Diäten:

Wie in der Niederschrift zur Berufungsverhandlung vom 26. März 2009 sei darauf hinzuweisen, dass die Tagesgelder laut Reisekostenabrechnungen rechnerisch folgende Summen ausmachen würden:

	1999	2000	2001
	S	S	S
Jänner	7.560,00	7.920,00	9.720,00
Februar	7.200,00	8.196,00	9.360,00
März	8.280,00	9.000,00	10.800,00
April	7.820,00	9.000,00	8.640,00
Mai	3.600,00	8.920,00	8.280,00
Juni	7.920,00	8.640,00	8.280,00
Juli	7.920,00	13.773,00	10.884,00
August	7.920,00	8.280,00	1.800,00
September	7.560,00	8.640,00	1.440,00
Oktober	7.734,00	8.640,00	2.520,00
November	8.280,00	9.360,00	3.600,00
Dezember	7.200,00	9.000,00	7.200,00
	<u>88.994,00</u>	<u>109.369,00</u>	<u>82.524,00</u>

Der Bw. habe an seinem Wohnort in Niederösterreich [auch] seinen Mittelpunkt der Tätigkeit. Es könne nicht mit hinreichender Gewissheit festgestellt werden, dass sich der Bw. im Sinne VwGH 19.2.1979, 2463/78, ständig während eines Teiles der Woche in seinem zweiten Büro in 1230 Wien oder in der als Archiv genutzten Wohnung in 1140 Wien (jeweils unter Angabe der Adresse) aufgehalten habe, sodass Wien zunächst nicht als zusätzlicher Mittelpunkt der Tätigkeit angesehen werden könne. Nach Durchsicht der vom Bw. dem UFS am 2. April 2009 übergeben ergänzten Reisekostenabrechnungen ergebe sich, dass Diäten für Fahrten nach Wien und G (einschließlich Stadtgebiet KA und SE) nur für die ersten 15 Tage anzuerkennen seien. Bei den anderen Orten seien 15 Tage nicht überschritten worden. Folgende Diäten seien daher zu streichen:

Kalenderjahr:	Fahrten nach Wien:
1999	72
2000	12
2001	23

Der Bw. sei zwar an manchen Wochen mehrmals, aber insgesamt nicht jede Woche in Wien gewesen. Der Bw. habe sich in Wien in den Bezirken 12, 22, 14, 19, 10, 14, 15, 18 und 21 befunden. Eine Unterbrechung von sechs Monaten habe nicht stattgefunden. Auf die in einer Beilage zum Vorhalt getroffenen Feststellungen des UFS werde verwiesen. Diese Beilage sei an Hand der Zusatzerläuterung des Bw. erstellt worden.

Nach Ansicht des UFS sei daher von einer Anfangsphase von 15 Tagen auszugehen, ab der ein neuer Tätigkeitsschwerpunkt in Wien anzunehmen sei. Das bedeute, dass in den Jahren

1999 und 2001 für die über den 15. Tag hinausgehenden Aufenthalte in Wien keine Diäten mehr zustehen würden.

	Für folgende Fahrten nach Wien keine weiteren Diäten	= Fahrten je S 360,00	Diäten nicht anerkannt S
1999	16. bis 72.	57	20.520,00
2001	16. bis 23.	8	2.880,00

Gleiches gelte für G. Der Bw. habe sich nach seinen Zusatzerläuterungen vom 2. April 2009 an mehreren Wochen, jedoch nicht jede Woche nach diesem Ort begeben, sodass auch hier ab dem 15. Aufenthalt keine weiteren Diäten zustehen würden. Weiters habe der Bw. Fahrten nach KA und SE laut Beilage zum Vorhalt unternommen. Die letztgenannten beiden Orte würden zum Stadtgebiet von G gehören, weshalb diese Fahrten bei G zu berücksichtigen seien. Eine Unterbrechung des Aufenthaltes in G einschließlich Stadtgebiet von mehr als sechs Monaten habe ebenfalls nicht stattgefunden.

	Kalenderjahr:	Fahrten nach G und Stadtgebiet:	
	1999	25	
	2000	46	
	2001	40	
	Für folgende Fahrten nach G und Stadtgebiet keine weiteren Diäten	= Fahrten je S 360,00	Diäten nicht anerkannt S
1999	16. bis 25.	10	3.600,00
2000	16. bis 46.	31	11.160,00
2001	16. bis 40.	25	9.000,00

### 3. KFZ-Aufwand:

Der Referent beabsichtige, im Schätzungsweg (§ 184 BAO) ausgehend vom Vorschlag des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung von den Betriebsausgaben für den Voyager laut Erklärung einen Privatanteil von 5% auszuscheiden und für die anderen PKW (Opel, Skoda) insgesamt ein Kilometergeld von jährlich S 24.500,00 anzusetzen. Der Privatanteil sei laut Lebenserfahrung anzusetzen, zumal die anderen PKW laut Vorbringen des Bw. nur von Familienangehörigen benutzt worden seien. Nicht gefolgt werden könne dem Vorbringen, der Bw. sei selbst niemals privat gefahren bzw. hätte sich bei Privatfahrten ausschließlich von Familienangehörigen chauffieren lassen, da dies bedeuten würde, dass der Bw. privat niemals alleine mit PKW unterwegs gewesen wäre. Eine Kilometerleistung von jährlich 5.000 für weitere betriebliche Fahrten der Familienangehörigen erscheine plausibel.

### 4. Probebohrung:

Folgende Unterlagen seien dem Bw. mit E-Mail vom 17. September 2009 übermittelt worden: Laut Niederschrift mit dem Verkäufer vom 14. September 2009 habe sich kein Brunnen auf

dem Grundstück befunden. Laut Aktenvermerk über das Telefonat mit dem Mitarbeiter der Brunnenbohrfirma müssten mehr Angaben im Prüfbericht aufscheinen, der sich im Besitz des Bw. befinde. Dieser Prüfbericht wurde vom Bw. bisher nicht vorgelegt worden. Es sei daher davon auszugehen, dass es sich um eine Neuherstellung eines Brunnen handle.

Die jährliche Afa für den Brunnen betrage laut Pkt. 2.7.1 deutscher Afa-Liste (Internetlink siehe Jakom<sup>2</sup>, § 7 Rz 56) 20 Jahre und nicht 33 Jahre, wie von der Prüferin angenommen. Die Afa für den Brunnen betrage daher 5%.

Im Jahr 1999 habe der Bw. durch das von der Prüferin angesprochene Konto Nr. 6110 "Reparatur und Instandhaltung" insgesamt S 190.851,07 als Betriebsausgabe geltend gemacht. Der in diesem Aufwand enthaltene und von der Prüferin unterstellte (Teil)Betrag S 161.394,37 sei über die Konten Nr. 0012 "Lagerplatz", Nr. 6112 "Instandhaltung Lagerplatz ..." und Nr. 6111 "Instandhaltung Gr[undstück] ..." eingebucht worden und setzte sich zusammen wie folgt (AB Seite 479, 484, 485):

Nr. 0012 "Lagerplatz":	S
diverses Material	53.827,33
Probebohrungen	<b>81.180,00</b>
Grundfos	<b>10.374,17</b>
Fenster, Tür, Platte	<b>10.000,00</b>
Doppelnippel	666,67
diverse Materialien	1.392,50
	<u>157.440,67</u>
Nr. 6111 "Instandhaltung Gr[undstück] ..."	
"Unters. Proben"	2.780,00
Reparatur Lagerplatz	157.440,67
Falzhohre	1.173,70
Aufwand laut Bw. Instandhaltung Lagerplatz Nr. 6112	<u>161.394,37</u>

In der Berufung begehre der Bw., S 81.180,00 sofort und S 30.630,43 ("€ 2.226,00") auf 20 Jahre abzusetzen, die restlichen Aufwendungen würden nicht im Zusammenhang mit der Brunnenerrichtung stehen. Laut Vorbringen in der Berufungsverhandlung vom 26. März 2009 sollen S 30.630,43 für die Errichtung einer Stahlbetondecke aufgewendet worden sein.

Am 2. April 2009 habe der Bw. dem UFS eine Erklärung vorgelegt, dass eine eingezogene Stahlbetondecke um S 30.630,00 bereits 1998 gemacht worden sei. Weiters habe der Bw. ein Konvolut von Rechnungen vorgelegt.

Mit Rechnung eines Unternehmens mit dem Betriebsgegenstand Brunnenbau, Bohrungen, Grundwasserabsenkung, Pumpenanlagen, Horizontalbohrungen vom 30. April 1999 (AB Seite 480f) seien dem Bw. für eine Probebohrung am Lagerplatz, DA 250 mm mit Entnahme von gestörten Bodenproben 33 m Tiefe, samt Ausbau der Bohrung, **S 81.180,00** zuzüglich 20% USt vorgeschrieben worden.

Laut Rechnung eines Installateur-Centers vom 7. Mai 1999 (AB Seite 482) habe der Bw. ein Grundfos Hauswasserwerk samt Kleinmaterial um (nach Abzug 3% Skonto) **S 10.374,17** zuzüglich 20% USt angeschafft.

Mit Schreiben vom 15. Mai 1999 habe Herr JR (JR) an den Bw. Eternitplatten gebraucht mit Holz, 4 Alufenster gebraucht und eine Hauseingangstür gebraucht um **S 10.000,00** verkauft.

Die restlichen Beträge seien aus den vom Bw. am 2. April 2009 vorgelegten Belegen nicht nachvollziehbar. Der Bw. werde daher um entsprechende Aufstellung und Vorhaltsbeantwortung ersucht.

Seiten des Bw. erfolgten weder eine Vorhaltsbeantwortung noch die Vorlage der ersuchten Unterlagen.

Der Vorhalt des UFS an den Bw. vom 11. Dezember 2009 wurde auch dem FA zur Kenntnis gebracht. Mit **Schreiben vom 28. Jänner 2010** teilte das FA dem UFS mit, mit der Vorgangsweise laut Vorhalt einverstanden zu sein.

Nachdem seitens des Bw. keine Stellungnahme erfolgte, richtete der UFS eine **zweiten Vorhalt vom 8. April 2011** an den Bw.

▪ Betreffend Vorsteuern aus Rechnungen der **A-GmbH** sei festzuhalten:

1. Die beiden Rechnungen vom 14. und 19. Februar 2000 (Vorsteuer S 37.000,00 und S 55.200,00) seien von der A-GmbH vor Einlangen der Änderung im Firmenbuch am 22. Februar 2000 ausgestellt worden, sodass die Adresse 1200 Wien, S-Platz, nicht das Rechnungserfordernis der Anschrift gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 erfülle. Die Anschrift der der A-GmbH lautete habe damals noch 1070 Wien, H-Gasse, gelautet.

2. Festzustellen sei, dass der/die "Stundenbericht/"Rechnung" 08/2000 der A-GmbH betreffend "[IC] Haustype Fertighaus Ansichten und Grundrisse 3 Haus" einen Fehler enthalte, da die zu Grunde liegende Rechnungen 008/2000 vom 30. Juni 2000 tatsächlich ein Bauvorhaben KB betreffe.

3. Zur Rechnung Nr. 1 der A-GmbH vom 14. Februar 2000 habe der Bw. dem UFS am 2. April 2009 eine handschriftliche Arbeitsanweisung vom 2. Jänner 2000 an die A-GmbH vorgelegt, der gezeichnete Plan stammte jedoch vom 26. November 1999.

▪ Betreffend Rechnungen von der **K-GmbH** sei weiters festzustellen:

Alle 5 Rechnungen seien am 1. Oktober 2000 ausgestellt worden. Der Bw. habe in der Berufungsverhandlung angegeben, dass für die K-GmbH Herr ES (laut Firmenbuch seit

19./10. August 2000 einziger Gesellschafter/Geschäftsführer) aufgetreten sei. In der in Kopie beiliegenden Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 11. Oktober 2000 gab Herr ES gegenüber dem damals zuständigen Finanzamt in Wien an, dass der Beginn der Tätigkeit der 1. September 2000 gewesen sei. Folgende Lieferscheine würden demnach vor Betriebseröffnung liegen:

Datum Lieferschein	laut Vorbringen Bw. für Rechnung
7. August 2000	Nr. 2-00
17. August 2000	Nr. 1-00
28. August 2000	Nr. 3-00

Weiters sei in der Niederschrift der Betriebsgegenstand mit "Baugewerbe Hoch- und Tiefbau" angegeben worden, das Zeichen von Plänen sei jedoch nicht genannt.

Betreffend Probebohrung verwies der UFS auf die Ausführungen im letzten Vorhalt vom 11. Dezember 2009 und dass demnach von einer Neuherstellung des Brunnens auszugehen sei. Da das FA eine "Nichtinbetriebnahme" nicht nachweisen könne, werde seitens des UFS beabsichtigt, eine jährliche Afa von 5% (Nutzungsdauer 20 Jahre) anzusetzen. Berufungsgegenständlich sei ein Betrag von S 161.394,37. Die vom Bw. in der Berufung und in der Berufungsverhandlung genannten Beträge seien jedoch nicht mit diesem Betrag in Übereinstimmung zu bringen.

	"€"	= S
"Brunnenbohrung"	5.899,59	81.180,13
"Stahlbetondecke"	2.226,00	30.630,43
		<u>111.810,56</u>
		161.394,37 ?

Auf die fehlenden Differenzen laut Vorhalt vom 11. Dezember 2009, Punkt 4, werde nochmals hingewiesen. Sollten diese Differenzen seitens des Bw. nicht aufgeklärt werden, werde vom UFS beabsichtigt, der Berufung in diesem Punkt teilweise statt zu geben und für 1999 bis 2001 eine jährliche Afa von S 8.069,72 anzusetzen.

	S
Brunnenbauwerk gesamt	161.394,37
Jahres-Afa	8.069,72

Dieser zweite Vorhalt (zugestellt am 12. April 2011) wurde ebenfalls nicht beantwortet.

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

#### **1. Vorsteuern**

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer den Vorsteuerbetrag abziehen, der von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn als Steuer für Lieferungen oder



sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, gesondert ausgewiesen ist.

Der Vorsteuerabzug ist demnach zu dem Zeitpunkt möglich, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt ist und eine ordnungsgemäße Rechnung darüber vorliegt (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar, 3. Auflage, § 12 Tz 51).

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer, der steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen ausführt, berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen dieses anderen Unternehmers verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. 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 ausgestellt worden sind.

Die Rechnung muss gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 ua. folgende Angaben enthalten:

Z 1: Namen und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers,

Z 3: Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung,

Z 4: Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt.

Gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 gilt als Rechnung 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.

§ 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 ordnet an, dass die erforderlichen Rechnungsangaben auch in anderen Belegen enthalten sein können, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Berufungsgegenständlich sind die im Prüfbericht vom 20. Juli 2004 angegebenen 15 Rechnungen von der A-GmbH und 5 Rechnungen der K-GmbH aus dem Jahr 2000.

Laut offenem Firmenbuch wurde die **A-GmbH** mit Erklärung vom 19. März 1999 gegründet und am 17. März 2004 amtswegig wegen Vermögenslosigkeit gelöscht. Die 15 Rechnungen der A-GmbH stammen (sind datiert) aus dem Zeitraum 14. Februar bis 15. August 2000 [Arbeitsbogen der Außenprüfung (AB) Teil 2, Seite 777 bis 791].

Laut offenem Firmenbuch wurde die **K-GmbH** mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Jänner 1991 gegründet. Mit Gerichtsbeschluss vom 3. April 2001 wurde über das Vermögen der K-GmbH der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Mit Gerichtsbeschluss vom 28. September 2001 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und am 10. Dezember 2002 die Firma gemäß § 40 FBG (Vermögenslosigkeit) gelöscht. Die 5 Rechnungen der K-GmbH tragen alle das Datum 1. Oktober 2000 (AB Teil 3, Seite 838 bis 842).

Die berufungsgegenständlichen Rechnungen bezeichnen den Leistungserbringer im Briefkopf wie folgt:

**A-GmbH:** Firmenbuchnummer, Adresse 1200 Wien, S-Platz

**K-GmbH:** Firmenbuchnummer, Adresse 1100 Wien, C-Gasse

Die in den Rechnungen angegebene Anschrift der A-GmbH 1200 Wien, S-Platz (zugleich Wohnanschrift der alleinigen Gesellschafterin und Geschäftsführerin), wurde im Firmenbuch am 29. Februar 2000 über den am 22. Februar eingelangten Antrag eingetragen. Zuvor lautete die Anschrift der A-GmbH 1070 Wien, H-Gasse, und die beiden berufungsgegenständlichen Rechnungen datiert 14. und 19. Februar 2000 hätten somit diese Adresse für die A-GmbH aufweisen müssen. Auch für den Bw. als Empfänger der Rechnung war es leicht erkennbar (er hätte bei Beginn der Geschäftsbeziehung bzw. bei Erhalt der ersten Rechnung von der A-GmbH nur eine Firmenbuchabfrage durchzuführen brauchen), dass die Adresse des leistenden Unternehmers in den ersten beiden Rechnungen unrichtig ist. Für diese beiden Rechnungen stehen daher die Vorsteuerbeträge S 37.000,00 und S 55.200,00 bereits wegen unrichtiger Anschrift des leistenden Unternehmers (§ 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) nicht zu.

Die 15 Rechnungen von der A-GmbH sind von "001/2000" bis "015/2000", die 5 Rechnungen der K-GmbH von "1-00" bis "5-00" durchnummeriert.

Alle Rechnungen sind an den Bw. an die Adresse in 1230 Wien adressiert.

Der Text der Rechnungen lautet:

**A-GmbH:**

"Für die Lieferung der beauftragten Planung laut Ihrer Vorgabe und Kontrolle verrechnen wir Ihnen laut Auftrag Rechnung wie folgt."

Die 15 Rechnungen der A-GmbH enthalten jeweils folgende weitere Angaben:

Nr.	Rechnungsdatum	netto "Pauschal" S	Vorsteuer S	Endbetrag S	"BVH" = Bauvorhaben
1	14.2.2000	185.000,00	37.000,00	222.000,00	KB
2	19.2.2000	276.000,00	55.200,00	331.200,00	M

3	04.4.2000	39.000,00	7.800,00	46.800,00	DR Holding (DR)
4	15.5.2000	58.000,00	11.600,00	69.600,00	Bauhof ST
5	15.5.2000	108.000,00	21.600,00	129.600,00	KB
6	20.5.2000	244.000,00	48.800,00	292.800,00	M
7	30.5.2000	180.000,00	36.000,00	216.000,00	M
8	30.5.2000	76.000,00	15.200,00	91.200,00	KB
9	30.5.2000	225.000,00	45.000,00	270.000,00	I
10	31.7.2000	214.000,00	42.800,00	256.800,00	M
11	31.7.2000	56.000,00	11.200,00	67.200,00	KB Büro + Produktionshalle
12	31.7.2000	144.000,00	28.800,00	172.800,00	I
13	15.8.2000	152.000,00	30.400,00	182.400,00	I
14	15.8.2000	44.000,00	8.800,00	52.800,00	DR-"Yolding" wohl richtig: DR-Holding
15	15.8.2000	176.000,00	35.200,00	211.200,00	M
		<u>2.177.000,00</u>	<u>435.400,00</u>		

### K-GmbH:

"Für die Subunternehmerleistung laut Ihrer Vorgabe und Kontrolle verrechnen wir Ihnen laut Auftrag Rechnung wie folgt."

Die 5 Rechnungen der K-GmbH enthalten jeweils folgende weitere Angaben:

Nr.	Rechnungsdatum	netto "Pauschal" S	Vorsteuer S	Endbetrag S	"BVH" = Bauvorhaben
1	01.10.2000	34.266,67	6.853,33	41.120,00	RR (RR)
2	01.10.2000	<b>32.400,00</b>	<b>6.480,00</b>	38.880,00	KB
3	01.10.2000	105.000,00	21.000,00	126.000,00	KB
4	01.10.2000	126.000,00	25.200,00	151.200,00	I
5	01.10.2000	<u>258.000,00</u>	<u>51.600,00</u>	<u>309.600,00</u>	M
		555.666,67	<b>111.133,33</b>		

Festzustellen ist, dass die Tabelle der Prüferin im Bericht über die Außenprüfung einen Abschreibfehler (um eine Dezimale) enthält, da dort die Rechnung Nr. 2 der K-GmbH nur mit Beträgen netto S 3.240,00 und Vorsteuer S 648,00 angegeben ist (vgl. Rechnung AB Seite 841).

Vorsteuer:	laut Prüferin (falsch)	richtig
	€	€
A-GmbH	435.400,00	435.400,00
K-GmbH	<u>105.301,33</u>	<u>111.133,33</u>
	540.701,33	546.533,33

Auf eine mögliche daraus resultierende Verböserung durch die Berufungsentscheidung wurde der Bw. in der mündlichen Verhandlung vom 26. März 2009 hingewiesen.

Weitere Angaben, insbesondere über:

- Menge und handelsüblicher Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung (§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994),
- Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt (§ 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994) oder

- Hinweise auf andere Belege, in denen die beiden genannten Rechnungsmerkmale enthalten sind (§ 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994),

enthalten die berufsgegenständlichen Rechnungen der A-GmbH und K-GmbH nicht.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 ist in der Rechnung die Art und der Umfang der sonstigen Leistung anzugeben. Demnach müssen die Angaben in der Rechnung nicht nur die Art der erbrachten Leistung, sondern auch deren Umfang erkennen lassen. Allein mit der Nennung eines Bauvorhabens ("BVH") einzig mit Angabe des Auftraggebers des Bw. entsprechen die Rechnungen der A-GmbH und der K-GmbH – zu den Rechnungen Nr. 4 und 11 der A-GmbH siehe weiter unten - diesen Anforderungen in keiner Weise (vgl. VwGH 1.12.2009, 2005/15/0006, unter Zitierung der umfangreichen Vorjudikatur).

Nach dem späteren Vorbringen des Bw. soll es sich bei den Leistungen um nach seinen Vorgaben gezeichnete Pläne handeln. Dies ist jedoch aus den Formulierungen der berufsgegenständlichen Rechnungen nicht zu erkennen.

In den 5 Rechnungen der K-GmbH ist der Leistungsinhalt mit "Subunternehmerleistung" angegeben und ist daraus eine sonstige Leistung Planzeichnen ebenfalls nicht erkennbar.

Wenn in den 15 Rechnungen der A-GmbH eine "beauftragte Planung" genannt ist, ist darauf hinzuweisen, dass ein Planzeichnen in diesen Rechnungen als Leistung ebenfalls nicht ausreichend angegeben ist, wenn bei dem dem Plan zu Grunde liegenden Bauvorhaben (laut Rechnung "BVH") nur ein Auftraggeber ohne weitere Angaben genannt ist. Die Auftraggeber KB, M, I und DR scheinen in den Rechnungen mehrfach auf, sodass eine Zuordnung zum konkreten Bauvorhaben auf Grund der Rechnung nicht möglich ist.

Dies trifft auch auf die Rechnung Nr. 1 der K-GmbH zu: Einzig aus der Angabe des Bauvorhabens "RR" sind Art und Umfang der Leistung ebenfalls nicht zu entnehmen. Tatsächlich handelt es sich um einen - nach späterer Darstellung des Bw. nach seinen Vorgaben gezeichneten - Plan zu einem Ausstellungsraum in einem Museum betreffend einen örtlichen Musiker aus dem 19. Jahrhundert ("RR" bezeichnet den Familiennamen des Musikers und den Ort, vgl. Bauplan gelber Ordner Seite 92 in Verbindung mit der Google-Abfrage des Referenten vom 28.8.2011), was jedoch - wie auch bei anderen Rechnungen der A-GmbH und der K-GmbH - mangels weiterer Rechnungsangaben und wegen des fehlenden Hinweises auf andere Belege (§ 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994) aus der Rechnung selbst nicht erkennbar ist.

Zu den Rechnungen Nr. 4 und 11 der A-GmbH ist festzustellen: In Nr. 4 ist "Bauhof" und die Ortsbezeichnung "ST" und in Nr. 11 ist zusätzlich zum Namen des Auftraggebers KB des Bw. "Büro + Produktionshalle" angegeben. Das Zeichnen von Plänen für die Bauvorhaben eines

Bauhofes in ST und eines Büros und einer Konstruktionshalle für den Auftraggeber des Bw. KB ist zwar damit ausreichend iSd § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 genannt, da jedoch in beiden Rechnungen – so wie auch in sämtlichen anderen berufungsgegenständlichen Rechnungen – jeweils der Leistungszeitpunkt iSd § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 fehlt (siehe unten), ist auch aus diesen Rechnungen kein Vorsteuerabzug möglich.

Das Zeichnen von Plänen nach Vorgabe stellt eine sonstige Leistungen gemäß § 3a Abs. 1 UStG 1994 dar.

Nach § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 ist in der Rechnung auch der Tag der sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, anzugeben.

Wenn sich die steuerliche Vertreterin in der Berufungsverhandlung vom 26. März 2009 auf Ruppe, aaO, § 11 Tz 77, beruft und vorbringt, es habe sich im vorliegenden Fall um Sammelleistungen mit einer abschnittsweisen Rechnungsstellung gehandelt, ist darauf hinzuweisen, dass für den Bw. erkennbar die termingerechte Abgabe des fertig gezeichneten Planes von alleiniger Bedeutung war (siehe unten, Anweisungen des Bw. an die Subunternehmer) und nicht eine abschnittsweise und damit bis zum Ende (Abgabe des fertigen Planes zur Vorlage bei den Auftraggebern des Bw.) unvollständige Zeichentätigkeit.

Im Übrigen verweist auch Ruppe, aaO, § 11 Tz 77, darauf dass eine leichte Identifizierung des Leistungszeitpunktes bzw. –zeitraumes gefordert ist, was jedoch – wie bereits aufgezeigt – bei Nennung nur ein und desselben Auftraggebers in mehreren Rechnung ohne weitere Angaben zur Unterscheidung der konkreten Leistung von gleichartigen Leistungen in anderen Rechnung betreffend denselben Auftraggeber nicht möglich ist.

Im Übrigen ist weder den berufungsgegenständlichen Rechnungen noch den vom Bw. weiters vorgelegten Unterlagen zu entnehmen, dass die A-GmbH oder die K-GmbH Leistungen in Abschnitten verrechnet hätten.

Auch wenn das Zeichnen von Plänen nach Vorgaben des Bw. eine bestimmte Zeit in Anspruch nimmt, beinhaltet diese sonstige Leistung die Erbringung eines bestimmten Erfolges (Zielschuldverhältnis) und ist demnach die Leistung erst dann bewirkt, wenn dieser Erfolg erbracht ist (vgl. Ruppe, aaO, § 3a Tz 124).

Schließlich wies auch der steuerliche Vertreter in der Berufungsverhandlung zutreffend darauf hin, dass der Abgabetermin der Pläne zählt, es jedoch nicht von Bedeutung ist, wann genau die Tätigkeit des Plänezeichnens ausgeführt wurde. Eine selbständige geistige "Planungsleistung" bzw. ein freier Entwurf eines Bauplanes durch die Subunternehmer ist in den vorliegenden Fällen nicht zu erkennen, da die Pläne nach dem Vorbringen des Bw. streng nach

dessen Vorgaben (vorgelegte Rohpläne mit schriftlichen Anweisungen) auszuführen und ins Reine zu zeichnen waren.

Im vorliegenden Fall ist daher die sonstige Leistung am Tag der Übergabe der Pläne an den Bw. erbracht.

Auch der Bw. selbst wies in den nachträglich dem UFS vorgelegten Unterlagen die A-GmbH und die K-GmbH wiederholt auf die Wichtigkeit des Abgabetermins hin [vgl. (Seitenangabe jeweils aus den drei gelben Ordnern) **zur A-GmbH:** Rechnung Nr. 1 Seite 683: "Abgabe Ende Jänner", Rechnung Nr. 2 Seite 695: "Fileabgabe bis Ende Jänner 2000", Rechnung Nr. 3 Seite 704: "Ich brauche die Einreichung ganz dringend bis Ende des Monats", Rechnung Nr. 4 Seite 717: "für Einreichung bis Ende Feber 2000", Rechnung Nr. 5 Seite 731: "Vorgabe Einreichung nach Disc und Fotos bis Ende März soll die Einreichung fertig sein", Rechnung Nr. 7 Seite 750: "Konstruktionsplan bis März 2000 Elementierung bis Mai 2000", Rechnung Nr. 8 Seite 771: "Abgabe April 2000", Rechnung Nr. 9 Seite 275: "Abgabe April-Mai 2000", Rechnung Nr. 10 Seite 358: "Konstruktionspläne bis Mai 2000", Rechnung Nr. 11 Seite 415: "Laut Einreichplanung bitte ich um die Polierpläne bis Mai 2000", Rechnung Nr. 12 Seite 424: "bis Juli müssen wir die Arbeit abgeben", Rechnung Nr. 13 Seite 423: "muss fertig bis letzte Juli 2000", Rechnung Nr. 15 Seite 509: "muss fertig bis letzte Juli 2000"; **zur K-GmbH:** Rechnung Nr. 2 Seite 78: "anfertigen bis 08/2000", Rechnung Nr. 4 Seite 2: "Abgabe bis [sic:] 69/2000")].

Die berufungsgegenständlichen Rechnungen der A-GmbH und der K-GmbH enthalten jedoch sämtlich keine Angabe des Leistungszeitpunktes.

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne dieser Gesetzesstelle anzusehen. Auf eine solche Urkunde kann der Vorsteuerabzug nicht gestützt werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist dies auch dann der Fall, wenn die Urkunde entgegen der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG den Zeitpunkt der sonstigen Leistung nicht anführt. Das Gesetz begnügt sich, dem Zweck dieser Bestimmung entsprechend, nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt hervorgehen soll, dass ein Unternehmer die konkret in Rechnung gestellten Leistungen zu einem konkret bestimmten Zeitpunkt erbracht hat. Wenn sich das Beschwerdevorbringen auf die Ansicht beschränkt, dass bei Fehlen von Angaben über den Leistungszeitpunkt in der Rechnung die Informationen über den Leistungszeitpunkt auch durch andere Mittel nachgewiesen werden dürften, steht diese Rechtsansicht im Widerspruch ständigen Rechtsprechung des VwGH. Gemäß § 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 dürfen die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben nur unter der Voraussetzung auch in anderen Belegen enthalten sein,

dass in der Rechnung auf diese anderen Belege verwiesen wird (vgl. VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004, ebenfalls unter Zitierung der umfangreichen Vorjudikatur).

Ein solcher Verweis liegt in den berufsgegenständlichen Rechnungen jedoch bezüglich Leistungszeitpunkt (und Leistungsinhalt) ebenfalls nicht vor.

Mit den Formulierungen in den Rechnungen "Für die Lieferung der beauftragten Planung laut Ihrer Vorgabe und Kontrolle verrechnen wir Ihnen laut Auftrag Rechnung wie folgt" (A-GmbH) bzw. "Für die Subunternehmerleistung laut Ihrer Vorgabe und Kontrolle verrechnen wir Ihnen laut Auftrag Rechnung wie folgt" (K-GmbH) ist § 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 nicht entsprochen, da mit den Begriffen "beauftragte Planung", "Subunternehmerleistung", "Vorgabe" und "Kontrolle" keine konkreten Belege im Sinne der zitierten Gesetzesvorschrift bezeichnet sind.

Sämtliche für eine Rechnung geforderten Angaben können gemäß § 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 zwar auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird, zB hinsichtlich des Liefergegenstandes auf den Lieferschein (Kolacny/Caganek, UStG, 3. Auflage, § 11 Anm. 4). Ein diesen Ansprüchen genügender Hinweis auf andere Belege ist jedoch den berufsgegenständlichen Rechnungen in Bezug auf die Angabe der sonstigen Leistung und des Leistungszeitpunktes (§ 11 Abs. 1 Z 3 und 4 UStG 1994) nicht zu entnehmen. In den Rechnungen ist nicht angegeben was im Konkreten unter "beauftragte Planung", "Subunternehmerleistung", "Vorgabe" und "Kontrolle" zu verstehen ist.

Die Identifizierung der "anderen Belege" iSd § 11 Abs. 2 dritter Satz UStG 1994 muss sich allein und zweifelsfrei aus den Angaben in der Rechnung ergeben.

Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

Der Prüfungsmaßstab, der an die Rechnungselemente in inhaltlicher Hinsicht gelegt werden darf, ergibt sich aus dem primären Zweck der umsatzsteuerlichen Rechnungslegung. Diese soll die Verbindung zwischen der Leistung des Unternehmers und ihrer steuerlichen Behandlung einerseits und dem Leistungsempfänger und seinem Recht auf Vorsteuerabzug andererseits herstellen. Die Rechnung muss als Belegnachweis für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug tauglich sein. Daraus folgt, dass die Angaben auf der Rechnung jenen Grad der Genauigkeit aufweisen müssen, der es der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten ermöglicht, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen (Ruppe, aaO, § 11 Tz 56).

Die vom Bw. dem UFS mit den drei gelben Ordnern am 2. April 2009 übergebenen Unterlagen beinhalten handschriftliche Anweisungen betreffend Ausarbeitung und insbesondere Abgabe-

termin auf dem Papier von – nach dem Vorbringen des Bw. – Planentwürfen, welche die A-GmbH und K-GmbH fertig zeichnen sollten sowie Teile der fertigen Pläne. Weiters legte der Bw. selbst verfasste "Lieferscheine" vor, in denen ua. angegeben ist: "Mit Vorbehalt übernommen – Kontrolle durch [den Bw.]." Die in den Rechnungen verwendete Formulierungen "beauftragte Planung", "Subunternehmerleistung", "Vorgabe" bzw. "Kontrolle" lassen ohne weitere Angaben in den Rechnungen einen eindeutigen Bezug auf diese Unterlagen nicht zu. Überdies wurde vom Bw. nicht vorgebracht, wann (Datum) eine Kontrolle der Pläne durch den Bw. stattgefunden hätte, und wurden vom Bw. auch keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt.

Zur Rechnung Nr. 1 der A-GmbH ist weiters festzustellen: Die Anweisungen des Bw. zum Planzeichnen (laut seinem Vorbringen) datieren mit 2. Jänner 2000, dem gegenüber trägt der fertige Plan (laut Vorbringen des Bw. die angebliche Leistung der A-GmbH) das Datum 26. November 1999 und kann daher ein Zusammenhang zwischen diesen beiden Unterlagen nicht bestehen (siehe gelber Ordner Nr. 3 Seite 683 und 689).

Mangels Erfüllung der Rechnungserfordernisse des § 11 Abs. 1 Z 3 und 4 UStG 1994 (Angabe der Leistung und des Zeitpunkts der Erbringung) ist daher aus den berufsgegenständlichen Rechnungen ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

Betreffend der beiden mit 14. und 19. Februar 2000 datiert Rechnungen der A-GmbH ist zusätzlich der Vorsteuerabzug wegen falscher Anschrift des leistenden Unternehmers (§ 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) ausgeschlossen (siehe oben).

Zu den 5 Rechnungen der K-GmbH ist überdies festzustellen: Alle Rechnungen wurden am 1. Oktober 2000 ausgestellt. Der Bw. gab in der Berufungsverhandlung an, dass für die K-GmbH Herr ES (laut Firmenbuch seit 19./10. August 2000 einziger Gesellschafter und Geschäftsführer) ihm gegenüber aufgetreten sei. In einer dem Bw. mit Vorhalt des UFS vom 8. April 2011 in Kopie zur Kenntnis gebrachten Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 11. Oktober 2000 betreffend die K-GmbH gab Herr ES jedoch an, dass der Beginn der Tätigkeit der von ihm geleiteten K-GmbH der 1. September 2000 war. Folgende vom Bw. dem UFS vorgelegten Lieferscheine (gelber Ordner Nr. 1 Seiten 79, 91 und 61) liegen jedoch vor Betriebseröffnung:

Datum Lieferschein	laut Vorbringen Bw. für Rechnung
7. August 2000	Nr. 2-00
17. August 2000	Nr. 1-00
28. August 2000	Nr. 3-00

Weiters wurde in der Niederschrift der Betriebsgegenstand mit "Baugewerbe Hoch- und Tiefbau" angegeben, das Zeichnen von Plänen ist jedoch nicht genannt.



Der Bw. wurde dazu vom UFS im genannten Vorhalt vom 8. April 2011 um Aufklärung ersucht, eine Antwort erfolgte jedoch nicht.

Die vom Bw. dem UFS vorgelegten Lieferscheine betreffend A-GmbH und K-GmbH weisen sämtlich dieselbe Handschrift auf, sodass anzunehmen ist, dass die Lieferscheine vom Bw. oder seiner Mitarbeiterin angefertigt wurden. Die Unterschriften auf den Lieferscheinen, die nach dem Vorbringen des Bw. der A-GmbH oder der K-GmbH zuzuordnen seien, sind unleserlich (Name nicht erkennbar).

Die Abgabenbehörde hat unter Mitwirkungspflicht der Partei jenen Sachverhalt festzustellen, der nach den vorliegenden Beweisen als der wahrscheinlichste anzunehmen ist. Wenn nun im vorliegenden Fall massive Zweifel an einer tatsächlichen Leistungserbringung der K-GmbH bestehen, weil der vom Bw. selbst genannte Ansprechpartner bei der K-GmbH, Herr ES (zugleich einziger Gesellschafter und Geschäftsführer) in einer Niederschrift gegenüber dem für die steuerliche Erfassung und Veranlagung der K-GmbH zuständigen Finanzamt in Wien angibt, dass der Geschäftsbetrieb erst nach Ausstellung von so genannten Lieferscheinen eröffnet wurde und überdies ein Zeichnen von Plänen nicht als Geschäftsgegenstand angibt, wäre es am Bw. gelegen gewesen, diese Zweifel zu beseitigen.

Dies ist im vorliegenden Fall jedoch nicht geschehen.

Der UFS kann daher auf Grund der Angaben des vom Bw. selbst bezeichneten Ansprechpartners der vorgeblichen Leistungserbringerin betreffend Beginn und Inhalt der Tätigkeit der K-GmbH eine tatsächliche Leistungserbringung dieses Unternehmens an den Bw. nicht mit der ausreichenden Sicherheit feststellen.

Schon mangels tatsächlicher Leistungserbringung kann dem Bw. somit aus Rechnungen der K-GmbH ein Vorsteuerabzug nicht zustehen. Im Übrigen ist ergänzend auf die bereits oben aufgezeigten Rechnungsmängel zu verweisen.

#### ▪ **Rechnungsberichtigung:**

Im Zuge der Außenprüfung legte der Bw. ein zwei Jahre nach Rechnungslegung verfasstes Schreiben der **A-GmbH** an den Bw. vom 14. August 2003 (AB Teil 1, Seite 216) mit folgendem Inhalt vor [Anmerkung: In der Tabelle wurden die Eigennamen bei den Bauvorhaben (Originalabkürzung "BVH") vom UFS anonymisiert.]:

"Rechnungsberichtigung: Aufgrund Ihrer mehrmaligen mündlichen Anfrage, teilen wir Ihnen mit, dass wir die Leistungen aus dem Jahr 2000 ordnungsgemäß gebucht und versteuert haben. Welche Schwierigkeiten Sie nun in Ihrem Unternehmen haben, hat mit unserem damaligen Vertragsverhältnis nichts zu tun. Für die Planungsleistung wurde im Zeitraum 2000

laut beiliegenden Planlisten (haben Sie ohnehin damals auch bekommen) mit unten angeführten Leistungszeitraum Planungsarbeiten auf CAD für ihr Planungsbüro durchgeführt.

Rechnungsnummer	BVH	Leistungszeitraum
01/2000	KB Büro Halle	Jänner 2000
02/2000	M	Jänner 2000
03/2000	DR	Februar 2000
04/2000	Bauhof 2000	Februar 2000
05/2000	KB	März 2000
06/2000	M	März 2000
07/2000	M	April-Mai 2000
08/2000	KB	April 2000
09/2000	I	Februar-Mai 2000
10/2000	M	Mai-Juni 2000
11/2000	KB	Mai 2000
12/2000	I	Juni 2000
13/2000	I	Juli 2000
14/2000	DR	Juli 2000
15/2000	M	Juli 2000

Die Pläne wurden auf CAD ordnungsgemäß geliefert, und sollten Sie Ihre Androhung auf rechtliche Schritte wahr machen, so sehen wir [sic:] dies gelassen entgegen. Wir bitten daher um Rechnungsbeilage und Abgabe bei Ihrem Steuerberater. Die Geschäftsleitung"

Das Schreiben endet mit einem unleserlich Handzeichen nach der handschriftlichen Anmerkung "i. A.".

Dieses Schreiben enthält im Briefkopf den Namen, die Bankverbindung, die Telefon- und FAX-Nummer, die Firmenbuchnummer die Anschrift der A-GmbH in 1200 Wien, und im Text den Namen und die vollständige Anschrift des Bw. in 1230 Wien.

Weiters legte der Bw. während der Außenprüfung betreffend A-GmbH 13 Formulare für "Stundenberichte" (Angaben zur Rechnung 06 und 07 sowie 12 und 13 je auf einem Formular) mit Briefkopf der A-GmbH (wiederum mit Namen, Bankverbindung, Telefon- und FAX-Nummer, Firmenbuchnummer und vollständiger Anschrift der A-GmbH in 1200 Wien) vor, die unter Abweichung der im Formular vorgesehenen Rubriken (zB ist teilweise das vorgegeben Wort "Stundenbericht" durchgestrichen und handschriftlich "Rechnung" darüber geschrieben) folgende handschriftliche Eintragungen aufweisen (AB Teil 1, Seite 217ff):

"Rechnung"	Lohnwoche	"BVH"	weiterer Text:
01/2000	Jänner 2000	KB Bestandspläne Büro Halle	"Fixpreis 185.000 netto Bezahlung nach Angabe der Daten und Freigabe"
02/2000	Jänner 2000	M Bestandspläne Teil 1 Büro und Kantine	"Fixpreis 276.000 netto Bezahlung nach Übergabe der Daten"
03/2000	Februar 2000	DR Hauptplatz R	"39.000 netto"
04/2000	Leistung Februar	Bauhofplanung ST Einreichplanung	[kein Text]
05/2000	bis Ende März 2000	KB Einreichplanung und Detailplanung Büro	"Fixpreis 108.00 netto"

06/2000			"Büro [Bw.] Auftrag [M] netto 244.000 Bestandspläne Teil 2 Fabrik Standwerk 2 bis März 2000"
07/2000			"Büro [Bw.] Auftrag [M] netto 180.000 Standwerk 2 Polierpläne und Detailpläne April bis Mai 2000 muss fertig Daten bis Büro"
08/2000	April 2000	I Haustype Fertighaus Ansichten und Grundrisse 3 Haus	"Daten werden erst geliefert, vorige Rechnungen bezahlt sind"
09/2000	bis Februar und Mai 2000	I Fertighausplanung Konstruktionspläne 3 Typ	"225.000 netto"
10/2000	Planungen Mai und Juni 2000	M Fertigteilplanung Zubau Standwerk 2 Polierpläne und Detailpläne	"netto Auftrag fix 214.000"
11/2000	Mai 2000	KB Polierplanung und Änderung Bürohaus	"Auftrag netto 56.000"
12/2000		I	"bis Juni fertig sein muss Fertighaustyp Haus 2 und Haus 4 netto 144.000 Grundrisse und Schnitte und Ansichten"
13/2000		I	"netto 152.000 für [I] Detailpläne und Konstruktionspläne Ansichten und Schnitten muss fertig bis letzte Juli 2000"
14/2000	fertig bis Juli 2000	DR Hauptplatz Polierpläne und Konstruktionsplanung	"Preis schlecht muss sprechen 44.000 netto zu wenig"
15/2000		M	"Detailpläne Standwerk 2 und Mischanlage Küche und Gasdruckregelstation netto 176.000 bei Abgabe aller Pläne und Daten muss fertig bis letzte Juli 2000"

Festzustellen ist, dass auf Grund der einzelnen Formulare "Stundenberichts/"Rechnung" 08/2000 insoweit eine Diskrepanz besteht, als die Rechnung der A-GmbH 008/2000 vom 30. Juni 2000 tatsächlich Angaben zu einem Bauvorhaben KB und nicht I enthält (siehe AB Teil 2, Seite 785).

Bezüglich der 5 Rechnungen der K-GmbH legte der Bw. solche Unterlagen ("Rechnungsberichtigung" bzw. "Stundenberichte") nicht vor.

Nach der Berufungsverhandlung legte der Bw. dem UFS am 2. April 2009 weiters drei gelbe Ordner mit Unterlagen in Form von handschriftlichen Anweisungen, händischen Skizzen, Planentwürfe und fertigen Pläne (soweit lesbar mit Logo des Bw.) sowie für jede der berufsgegenständlichen Rechnungen der **A-GmbH** und **K-GmbH** so bezeichnete Formulare "Lieferschein" vor.

In den Formularen "Lieferscheinen" aus dem Jahr 2000 ist jeweils mit derselben Handschrift "für" den Bw. "durch" die A-GmbH bzw. K-GmbH angegeben:

"Anbei liefern wir Ihnen die gewünschten Unterlagen. Mit Vorbehalt übernommen - Kontrolle durch [den Bw.]."

Diese vom Bw. im Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen führen zu keiner Berichtigung der berufsgegenständlichen Rechnungen und stellen auch selbst keine Rechnung iSd § 11 UStG 1988 dar:

Zunächst ordnet § 20 Abs. 1 UStG 1994 an, dass bei der Berechnung der Steuer von der Summe der Umsätze auszugehen ist, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist. Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr.

Gemäß § 20 Abs. 2 UStG 1994 sind von dem nach Abs. 1 errechneten Betrag die in den Veranlagungszeitraum fallenden nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzuziehen.

Berufsgegenständlicher Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr 2000.

Die Vorsteuer fällt in den Veranlagungszeitraum, in dem die Voraussetzungen für einen Abzug erstmals vollständig erfüllt sind. Das ist dann der Fall, wenn die Leistung erbracht ist und der Unternehmer über eine mehrwertsteuertaugliche Rechnung verfügt (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0143).

Eine vom Bw. intendierte Berichtigung der Rechnung der A-GmbH im Sinne eines Nachreichens der fehlenden Rechnungsmerkmale mit dem Schreiben der A-GmbH vom 14. August 2003 kann somit schon aus zeitlichen Gründen nicht zu Stande kommen, da dieses drei Jahre nach den mangelhaften Rechnungen verfasst wurde und daher keine Wirkung für den Veranlagungszeitraum 2000 entfalten kann.

Das gleiche gilt für die "Stundenberichte" der A-GmbH (händisch durchgestrichen und als "Rechnung" bezeichnet) ohne Ausstellungsdatum (AB Teil 1 Seite 217ff), die vom Bw. zusammen mit dem Schreiben der A-GmbH vom 17. August 2003 vorgelegt wurden.

Der VwGH brachte wiederholt zum Ausdruck, dass im Zusammenhang mit an den Unternehmer erbrachten Leistungen der Vorsteuerabzug erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden kann, in welchem – zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug – auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt (VwGH 2.9.2009, 2008/15/0065, unter Hinweis auf die eigene Rechtsprechung, die gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen und die EuGH-Rechtsprechung).

Auf Grund der Rechtslage kann eine Berichtigung nicht rückwirkend erfolgen sondern nur ab dem Zeitpunkt, in dem alle für den Vorsteuerabzug geforderten Rechnungsmerkmale erfüllt sind.

Einer Erlassmeinung des BMF (Rz 1831 UStR) kommt mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine rechtsverbindliche Wirkung zu. Überdies ist zu beachten: Da es sich bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer nicht um eine Ermessensentscheidung handelt (siehe auch unten betreffend Treu und Glauben), ist nicht erkennbar, warum nach Erlassansicht nur bei einer finanzbehördlichen Überprüfung eine Nachfrist zu einer ex-tunc (rückwirkenden) Rechnungsberichtigung gewährt werden soll und nicht bei Maßnahmen des Innendienstes (vgl. Umsatzsteuerprotokoll 2008 Salzburger Steuerdialog).

Entgegen der Meinung einiger Autoren (vgl. Hörtnagl-Seidner, SWK 12/2011, S 543) ist auch der neuesten Rechtsprechung des EuGH eine rückwirkende Rechnungsberichtigung nicht zu entnehmen:

Zunächst stellte der **EuGH** Im Urteil vom 29.4.2004, C-152/02, **Terra Baubedarf-Handel GmbH**, eindeutig fest, dass das Vorsteuerabzugsrecht für jenen Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und der Steuerpflichtige die Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann.

Im aktuellen Urteil vom 15.7.2010, C-368/09, **Pannon Gép Centrum kft**, stellte der **EuGH** fest, dass der Vorsteuerabzug zusteht, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen dafür erfüllt sind und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde (Zitat:) "vor Erlass ihrer Entscheidung" eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat. Laut EuGH in Randnr. 44 ist, "sofern die berichtigten Rechnungen sämtliche in der Richtlinie 2006/112, insbesondere Art. 226, vorgeschriebenen Angaben enthielten – was das vorlegende Gericht zu prüfen haben wird –, davon auszugehen, dass alle materiell- und formell-rechtlichen Voraussetzungen für das Recht der Klägerin auf einen Abzug der auf die von der Nachunternehmerin erbrachten Dienstleistung entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer erfüllt waren. Insoweit ist zu beachten, dass Art. 226 der Richtlinie 2006/112 keine Verpflichtung vorsieht, nach der berichtigte Rechnungen zur gleichen Serie gehören müssen wie die Gutschriften, mit denen die fehlerhaften Rechnungen aufgehoben werden." (Zitat Ende)

Die Zulässigkeit einer Rückwirkung (ex tunc) der Rechnungsberichtigung ist jedoch auch dem zuletzt genannten EuGH-Urteil explizit nicht zu entnehmen. Auf diesen Umstand weist im Übrigen auch Hörtnagl-Seidner, aaO, mehrfach hin.

Der EuGH hatte im aktuellen Urteil vom 15.7.2010, C-368/09, vielmehr die Vorlagefragen zu entscheiden, ob (Randnummer 26):

1. eine bestimmte nationale ungarische Bestimmungen (Mehrwertsteuergesetz und Verordnung des ungarischen Finanzministers) hinsichtlich geforderter Rechnungsangaben dem Gemeinschaftsrecht entspricht, und bei Bejahung dieser Frage
2. die Praxis eines Mitgliedstaates, die formale Mängel einer als Grundlage für den Vorsteuerabzug dienenden Rechnung mit dem Verlust dieses Rechtes ahndet, gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, und
3. es zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ausreicht, die in Art. 22 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Pflichten zu erfüllen, oder die Ausübung dieses Rechts und die Anerkennung der Rechnung als wahrheitsgemäßes Dokument nur möglich sind, wenn sämtliche Angaben und Pflichten, die die Richtlinie 2001/115 vorsieht, vorhanden bzw. erfüllt sind.

In Beantwortung dieser Vorlagefragen hatte der EuGH über die Gemeinschaftsrechtskonformität der in nationalen ungarischen Rechtsvorschriften genannten Rechnungsmerkmale als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, nicht jedoch über die Zulässigkeit einer rückwirkenden, aus anderen Veranlagungsjahren stammenden Rechnungsberichtigung zu entscheiden.

In Randnummer 44 stelle der EuGH im Urteil 15.7.2010, C-368/09, schließlich fest, dass Art. 226 der Richtlinie 2006/112 keine Verpflichtung vorsieht, nach der berichtigte Rechnungen zur gleichen Serie gehören müssen wie die Gutschriften, mit denen die fehlerhaften Rechnungen aufgehoben werden, wie dies die nationalen ungarischen Rechtsvorschriften fordern.

Dass eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich sein soll, wurde hingegen vom EuGH im Urteil 15.7.2010, C-368/09, nicht ausgesprochen.

Für den vorliegenden Fall ist festzustellen, dass selbst dem nachträglichen Schreiben der A GmbH vom 14. August 2003 nach wie vor eine Angabe des Zeitpunkts der sonstigen Leistung (§ 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994) fehlt:

Zeitpunkt der sonstigen Leistung, war der Tag der Übergabe der Pläne an den Bw. und kann dieser nicht wie im Schreiben der A-GmbH vom 14. August 2003 als "Leistungszeitraum" mit der Dauer eines Monats (teilweise mehrere Monate) bezeichnet werden.

Zu den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten "Stundenberichten" der A-GmbH ohne Ausstellungsdatum (AB Teil 1, Seite 217ff) ist festzustellen, dass diese ebenfalls keinen Zeitpunkt der sonstigen Leistung (§ 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994) enthalten und damit diese Unterlagen für sich allein auch keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen darstellen.

Überdies ist das Anfertigen von Bauplänen im Stundenberichten Nr. 3 (AB Seite 219) der A GmbH wiederum nicht angegeben und fehlt damit zusätzlich die Angabe des Leistungsinhalts als Rechnungsmerkmal (§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994).

Die vom Bw. dem UFS vorgelegten Lieferscheine enthalten zwar die Namen des Bw. und der A-GmbH bzw. K-GmbH, nicht jedoch die jeweiligen Anschriften (Rechnungsmangel gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994), sodass aus diesen Unterlagen ebenfalls ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist.

#### ▪ **Treu und Glauben:**

Der Bw. bezieht sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben mit der Begründung, bei einem früheren Hinweis des FAes auf die Rechnungsmängel hätte er auch früher Rechnungsberichtigung bei den beiden Ausstellern erwirken können, die zu einem Vorsteuerabzug geführt hätten. Dies sei vor allem in Bezug auf die K-GmbH von Bedeutung, da diese bereits am 3. April 2001 in Konkurs gegangen und damit nach diesem Zeitpunkt eine Rechnungsberichtigung nicht mehr möglich gewesen sei.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. im Prüfungsverfahren tatsächlich weitere Unterlagen von der **A-GmbH** vorlegte, die jedoch aus den oben genannten Gründen (die Schriftstücke stammen nicht aus dem Veranlagungszeitraum 2000 und stellen überdies auch inhaltlich keine taugliche Rechnungsberichtigung dar) keine den Vorsteuerabzug verschaffende Berichtigung der mangelhaften Rechnungen darstellen.

Betreffend **K-GmbH** ist festzustellen:

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (Ritz, aaO, § 114 Tz 6 unter Hinweis auf die Rechtsrechnung des VwGH).

Die vom Bw. in der Berufung zunächst genannte Nachschau gemäß § 144 BAO mit Auftrag vom 18. April 2000 (Prüfungsbeginn beim Bw. 20. April 2000) hatte laut Auftrag nur Leistungen der HD-GmbH zum Inhalt, dauerte nur einen Tag und endete bereits mit Niederschrift vom 20. April 2000, somit ein halbes Jahr vor Ausstellung der 5 Rechnungen der K-GmbH vom 1. Oktober 2000 (AB Teil 3, Seiten 1163 und 1156f).

Wenn der Bw. in der Berufung vom 24. August 2004 weiters auf eine mit Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 21. November 2000 begonnene Prüfung der Aufzeichnungen mit dem

Gegenstand Prüfung ua. Umsatzsteuer "10/1999 bis 9/2000" Bezug nimmt, so sind in diesem Prüfungszeitraum die berufungsgegenständlichen 5 Rechnungen der K-GmbH vom 1. Oktober 2000 ebenfalls nicht enthalten.

Aus dem Recht auf Wahrung des rechtlichen Gehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) ergibt sich die Verpflichtung der Abgabenbehörde, der Partei Gelegenheit zur Äußerung der behördlichen Sachverhaltsannahmen zu geben.

Die vom Bw. angesprochene Prüfung der Aufzeichnungen betreffend ua. Umsatzsteuer "10/1999 bis 9/2000" wurde vom FA am 11. Dezember 2002 widerrufen und die nunmehr berufungsgegenständliche Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 am 19. Februar 2003 beim Bw. begonnen. Es ist keine Rechtswidrigkeit darin zu erblicken, dass die außerhalb des Prüfungszeitraumes der Umsatzsteuersonderprüfung gelegenen Rechnungen vom 1. Oktober 2000 erst im Zuge der zuletzt genannten Betriebsprüfung einer Beurteilung durch das FA unterzogen wurden.

Auch aus dem Vorbringen des Bw. ergibt sich, dass das FA im Zuge der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1999 bis 2001 den Bw. vor Bescheiderlassung auf die Rechnungsmängel hinwies. Die Konkurseröffnung über das Vermögen der K-GmbH geschah jedoch bereits am 3. April 2001, somit beinahe mehr als zwei Jahre vor (!) Beginn jener Betriebsprüfung die ua. auch die Rechnungen vom 1. Oktober 2000 zum Prüfungsinhalt hatte.

Überdies sind die zur Verschaffung des Vorsteuerabzuges notwendigen Rechnungsmerkmale für den Bw. als Unternehmer unzweifelhaft dem Gesetz (§ 11 UStG 1994) zu entnehmen und bedarf es diesbezüglich keiner weiteren Anleitung oder Belehrung durch die Abgabenbehörden. Dass dem Bw. der Inhalt der berufungsgegenständlichen Rechnungen bekannt war, ist anzunehmen.

Schließlich gab der Bw. auch selbst an, dass ihn die Prüferin den Rat gegeben habe, bei Subunternehmerleistungen vorsichtig zu sein.

Laut Stoll, BAO, Seite 1300 (§ 115), kann Treu und Glauben durch vertrauensbezogene Voraussetzungen nur bei erkennbar freiem Raum der Rechtsgestaltung zum Durchbruch gelangen, ansonsten gegen das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) verstoßen würde. Da jedoch § 11 UStG 1994 zwingendes Recht darstellt, besteht kein Spielraum für die Anerkennung von Vorsteuern, wenn nicht alle die Rechnungserfordernisse erfüllt sind. Das Risiko eines zwischenzeitigen Konkurses des Rechnungsausstellers hat daher nicht die Abgabenverwaltung zu vertreten. Da die Veranlagung zur Umsatzsteuer nicht im Rahmen einer Ermessensentscheidung erfolgt (vgl. VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083), ist auch ein Rückgriff auf eine nur in



einem – rechtlich unverbindlichen - Erlass dargelegte Vorgangsweise (UStRL 2000, Rz 1831) nicht möglich.

Auch Ritz, aaO § 114 Tz 7ff, weist unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung darauf hin, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nur bei Ermessensentscheidungen (§ 20 BAO) oder bestenfalls bei Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe zur Anwendung kommen kann.

Wie bereits oben betreffend Erlassmeinung BMF, Rz 1831 UStR, ausgeführt, handelt es sich bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer jedoch nicht um eine Ermessensentscheidung und sind in § 11 UStG 1994 weder die Rechnungsmerkmale (Abs. 1) noch die Möglichkeit, dass die Rechnung betreffend Rechnungsmerkmale auf andere Belege verweisen kann (Abs. 2 dritter Satz), in Form von unbestimmten Rechtsbegriffen (vgl. der Begriff der Unbilligkeit bei einer Nachsicht gemäß § 236 BAO) umschrieben.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass es dem Bw. als Unternehmer obliegt, von Geschäftspartnern Rechnungen zu verlangen, die den Bestimmungen des UStG 1994 entsprechen, dies umso mehr als der Bw. in der Berufungsverhandlung angab, dass er den Inhalt der Rechnungen zusammen mit den Geschäftspartnern formulierte.

Soweit sich der Bw. auf die Dienstanweisung Betriebsprüfung bezieht, ist darauf hinzuweisen, dass Erlässe des BMF laut ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. ua. VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196) keine subjektiven Rechte einräumen.

Die vom Bw. verlangte Beiziehung eines Sachverständigen, "der in dieser Materie Fachkenntnis habe" zum Beweis, dass der Bw. "diesen Leistungsumfang, der diesen Rechnungen zu Grunde liege, auf keinen Fall ausschließlich selbst bewältigen hätte können, sondern sich der Leistungen von Subunternehmern bedienen müsse, um den umfangreichen Planungs- und Herstellungsaufwand in diesem Zeitraum wie vertraglich vereinbart zu erfüllen", hätte einerseits an den Rechnungsmängeln und andererseits an den Zweifeln einer tatsächlichen Leistungserbringung der K-GmbH nicht zu ändern vermögen.

Die Berufung war daher im Punkt Vorsteuern abzuweisen und der Abschreibfehler der Prüferin zu korrigieren.

Vorsteuer nicht anerkannt:	2000
	S
Prüferin	540.701,33
UFS	<u>546.533,33</u>
Korrektur	5.832,00

2. KFZ-Aufwand

Laut Kennzeichen-Abfragen im Arbeitsbogen der Außenprüfung (Seite 575ff) waren auf den Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum ua. folgende PKW angemeldet:

	Kennzeichen	Anmeldung	Abmeldung
Chrysler Grand Voyager	...1	09.5.1997	16.12.1997
Chrysler Grand Voyager	wie oben	16.12.1997	
Opel Kadett	...O	04.06.1998	28.12.2000
Skoda Fabia	wie oben	28.12.2000	
Opel Astra	...C	07.3.1996	

Die Prüferin stellte unwidersprochen fest, dass sich während einer Besprechung am 17. Juni 2003 der PKW Opel Astra bei der Gattin, Hausmeisterin in 1160 Wien, und der PKW Skoda beim Sohn des Bw. in 1220 Wien befanden.

Laut Aufstellung der Prüferin (AB Seite 572) waren auf die Gattin des Bw. keine Fahrzeuge angemeldet. Auf den 1977 geborenen Sohn A war ab 21. Juni 2001 ein VW 17 und auf den 1980 geborenen Sohn B waren durchgehend nur Motorräder, das erste ab 3. Mai 2000, angemeldet (Kennzeichen-Abfragen jeweils vom 7. April 2003, AB Seite 587f und 589ff).

#### ▪ **Voyager:**

Der Bw. macht sämtliche Kosten der Voyager ohne Privatanteil als Betriebsausgaben geltend und verweist betreffend Glaubwürdigkeit des Unterbleibens einer privaten (Mit)Verwendung des Fahrzeuges auf ein "großes Arbeitspensums mit einer 80 Stunden Woche und mehr" mit einer jährlichen Kilometerleistung von 80.000 und gibt an, dass er am Wochenende selbst nie fahre sondern sich von seiner Gattin chauffieren lasse. Fahrten zu Gemeinderatssitzungen im Jahr 2000 hätten zu Werbungskosten bei den daraus bezogenen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit führen müssen, überdies sei er bei diesen Fahrten von seiner Gattin mit den anderen Fahrzeugen Opel und Skoda geführt worden.

#### ▪ **Opel und Skoda**

Der Bw. wies darauf hin, dass er bei diesen Fahrzeugen bereits in der Erklärung Privatanteile 30% und 45% für Privatfahrten der Frau und seiner Söhne angesetzt habe.

Der Referent folgt zunächst dem am Ende der Berufungsverhandlung gemachten Vorschlag des steuerlichen Vertreters zur Beibehaltung der von der Prüferin angesetzten glaubwürdigen Privatanteile für jährliche Fahrten von 5.000 km bei den Fahrzeugen Opel und Skoda, kann jedoch dem Vorbringen nicht folgen, dass der Bw. mit dem ihm zur Verfügung stehenden Voyager niemals privat gefahren wäre.

Wie beriet im Vorhalt des UFS vom 11. Dezember 2009 dargelegt, widerspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein zur alleinigen Verfügung stehendes Kraftfahrzeug niemals privat gefahren wird, zumal dies bedeuten würde, dass der Bw. privat niemals allein mit

einem Kraftfahrzeug unterwegs gewesen wäre. Zwar trifft es zu, dass der Bw. nicht verpflichtet ist, ein Fahrtenbuch zu führen, wenn er kein Kilometergeld geltend macht. Die bestehenden Zweifel an einem gänzlichen Unterbleiben von Privatfahrten hätten jedoch durch Vorlage eines lückenlosen Fahrtenbuches zum Voyager ausgeräumt werden können. Der nach der Lebenserfahrung anzunehmende Privatanteil betreffend die Voyager wird - wie bereits im Vorhalt angekündigt und vom Bw. nicht widersprochen - mit 5% (anstatt Betriebsprüfung 20%) gemäß § 184 BAO geschätzt. Dies entspricht bei einem behaupteten Jahreskilometerverbrauch von 80.000 privat gefahrenen sehr geringen 4.000 km jährlich.

Der Berufung war daher in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

Laut UFS:	1999	2000	2001
	S	S	S
Voyager	210.886,28	182.075,58	253.979,38
Gewinnerhöhung 5%	10.544,31	9.103,78	12.698,97
Korrektur Vorsteuer 20%	2.108,86	1.820,76	2.539,79

Bei der Korrektur der Besteuerungsgrundlagen zur Umsatzsteuer wird zu beachten sein, dass die Prüferin in ihrer rechnerischen Darstellung der Vorsteuer laut Bericht Tz 16 andere Beträge ansetzte als bei ihrer Berechnung des Privatanteils laut Tz 17.

Vorsteuerkorrektur laut Prüferin für Voyager:	1999	2000	2001
	S	S	S
Tz 16	8.435,45	7.283,02	10.157,98
Tz 17	7.983,49	7.239,14	9.514,66

### 3. Reisekosten

Zunächst ist festzustellen, dass sich die Summen der monatlichen Reisekostenabrechnungen des Bw. (AB Seite 232 bis 267) nicht mit den Beträgen der Einnahmen-Ausgabenrechnungen decken (Konto 7500 Reisespesen Firmeninhaber):

	1999	2000	2001
	S	S	S
Jänner	<b>7.560,00</b>	7.920,00	9.720,00
Februar	7.200,00	8.196,00	9.360,00
März	8.280,00	9.000,00	10.800,00
April	7.820,00	9.000,00	8.640,00
Mai	3.600,00	8.920,00	8.280,00
Juni	7.920,00	8.640,00	8.280,00
Juli	7.920,00	<b>13.773,00</b>	10.884,00
August	7.920,00	8.280,00	1.800,00
September	7.560,00	8.640,00	1.440,00
Oktober	7.734,00	8.640,00	2.520,00
November	8.280,00	9.360,00	3.600,00
Dezember	7.200,00	9.000,00	7.200,00
monatliche Reiserechnungen	88.994,00	109.369,00	82.524,00
laut Einnahmen-Ausgabenrechnung	86.703,54	113.672,47	81.409,88

Der UFS geht daher zunächst von den mathematisch richtigen Summen der Reisekostenabrechnungen als (geltend gemachte) Betriebsausgaben aus. Die Summe des Monats Jänner 1999 (AB Seite 267) lautet rechnerisch richtig S 7.560,00 (21 x 360) statt S 7.572,00. Die Summe des Monats Juli 2000 (AB Seite 249) lautet rechnerisch richtig S 13.773 statt S 13.413,00, der Bw. hat bei der Addition offenbar den letzten Tag 31. Juni 2000 mit S 360,00 vergessen ( $13.413 + 360 = 13.773$ ).

Der Bw. legte der Prüferin für 1999 bis 2001 monatlichen Reisekostenabrechnungen (AB Seite 232 bis 267) vor, die folgende Angaben enthalten: Datum, "Reiseweg" [unter Angabe des Wohnorts/Geschäftssitzes in Niederösterreich zu einem vom Bw. jeweils nur mit dem Namen des Auftraggebers bezeichneten Bauvorhabens (ohne Ortsangabe) und zurück], die volle Stunde der Abfahrt (durchwegs 6 Uhr) und Rückkehr jeweils ohne Minutenangabe, Tagessatz und Betrag (durchwegs S 360,00). Nach Angaben des Bw. in der Berufungsverhandlung brachte dieser erst über Ersuchen der Prüferin nachträglich in einigen Fällen handschriftliche Vermerke zum Zielort an. Diese nachträglichen Eintragungen des Bw. sind unvollständig (siehe AB Seite 232 bis 267).

Am 2. April 2009 legte der Bw. dem UFS Tabellen mit Zusatzerläuterungen zu den Reisekostenabrechnungen Jänner 1999 bis Dezember 2001 vor (gelber Ordner Nr. 3), in denen für jeden Tag das Reiseziel (Ort und Straße, großteils mit Hausnummer) und der Zweck ("Bauüberwachung, Besprechung, Bauleitung, Weiterbildung"), angegeben sind. Bei den Tagen der Weiterbildung 23. bis 25. März 2001 ist als Reiseziel ein Ort im Waldviertel und "Weiterbildung HAUS" angegeben.

Spätestens mit der Urkundenvorlage beim UFS am 2. April 2009 liegen sämtliche (ergänzte) Reisekostenabrechnungen 1999 bis 2001 vor und besteht daher für eine schätzungsweise Ermittlung der Reisekosten nach § 184 BAO wie sie die Prüferin durchführte keine Rechtsgrundlage.

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung darf das Tagesgeld ("Diäten") für eine Inlandsreise bis zu S 360,00 pro Tag betragen. Dauert eine Reise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangen Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

Eine Reise liegt vor, wenn sich der Unternehmer zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigen betrieblichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Eine Reise liegt nur dann vor, wenn es sich um eine größere Entfernung handelt. Als Richtmaß gelten 20 bis 25 km, bei 30 km ist die Grenze jedenfalls überschritten. Keine Reise liegt vor, wenn die tägliche Fahrtstrecke zwar 25 km übersteigt, aber kein Punkt der Fahrt weiter als 25 km von der Betriebsstätte entfernt ist (Doralt, EStG-Kommentar, 11. Auflage, § 4 Tz 333ff, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Der übliche Mittelpunkt der (Unternehmer-)Tätigkeit ist dort, wo der Steuerpflichtige den größten Teil des Jahres tätig ist bzw. der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Betätigung liegt.

Im vorliegenden Fall verfügt der Bw. an seiner Wohnanschrift in Niederösterreich über Büro- und Archivräumlichkeiten im Dachgeschoss (vgl. Gebäudeplan, AB Seite 166, das dortige Haus wird teils privat und teils betrieblich verwendet). Nach Angaben des Bw. in der Berufung befindet sich dort die Geschäftsleitung. Der UFS beurteilt daher den Wohnort in Niederösterreich als Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw.

Nach Angaben des Bw. in der Berufung besteht für ihn in 1230 Wien eine weitere Betriebsstätte (vgl. auch Gebäudeplan AB Seite 159ff, 100 betrieblich Erdgeschoss, 1. Stock, Dachgeschoss). Weiters unterhält der Bw. in 1140 Wien eine als Archiv zu 100% betrieblich verwendete Wohnung (vgl. AB Seite 707, Installateursrechnung vom 23. April 2001 betreffend Thermentausch im "Archiv").

Ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit liegt dann vor, wenn sich die Tätigkeit auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. So stellen laut VwGH 19.2.1979, 2463/78 (zitiert vom Bw.), Fahrten zwischen Wohnort und einem Filialbetrieb, in dem sich der Abgabepflichtige ständig während eines Teiles der Woche aufhält, von dem er aber täglich in seinem Wohnort zurückkehrt, keine Reise iSd § 4 Abs. 5 EStG (1988) dar.

Der Bw. gab in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 26. März 2009 an, dass er nie in seinen Betriebsstätten in Wien gewesen sei, weil er dafür keine Zeit gehabt habe. Er sei von früh bis spät auf den Baustellen gewesen (Niederschrift Seite 9).

Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Ehegattin und die Söhne des Bw. die Arbeitsunterlagen (Pläne) vom Wiener Büro (bzw. vom Archiv in Wien) zum Unternehmenssitz des Bw. in Niederösterreich transportierten, und weiters nicht mit der erforderlichen Gewiss-

heit festgestellt werden dass, dass sich der Bw. im Büro in 1230 Wien und im Archiv in 1140 Wien tatsächlich ständig während eines Teiles der Woche iSd VwGH 19.2.1979, 2463/78 aufgehalten habe, werden Büro und Archiv in Wien nicht als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit beurteilt.

Bei den vom Bw. verzeichneten Fahrten ist jedoch Folgendes zu beachten:

Verpflegungsmehraufwendungen (§ 4 Abs. 5 iVm § 26 Z 4 EStG 1988) werden in Zusammenhang mit einer Reise deshalb angenommen, weil der Steuerpflichtige mangels Kenntnis günstiger Verpflegungsmöglichkeiten am Reiseort typischerweise höhere Aufwendungen zu tätigen hat als in seiner gewohnten Umgebung. Bei längeren Aufenthalten am Reiseort wird in typisierender Betrachtung angenommen, dass die Kenntnis über günstige Verpflegungsmöglichkeiten erworben wurde und daher nicht mehr höhere Verpflegungsaufwendungen anfallen als in gewohnter Umgebung. Orte, an denen sich der Unternehmer aus betrieblichen Gründen länger aufhält, sind weiterer Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit (Zorn in Hofstätter/ Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 5 Tz 2, unter Zitierung der Rechtsprechung des VwGH).

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der betrieblichen Tätigkeit liegt bei einem Tätigwerden über einen längeren Zeitraum vor.

Nach Ansicht des UFS liegt ein längerer Zeitraum vor, wenn der der Unternehmer am entsprechenden Ort durchgehend oder zumindest einmal die Woche tätig wird und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten ist. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten keine weitere Tätigkeit des Unternehmers an diesem Mittelpunkt, ist mit der Berechnung der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen.

Wird der Unternehmer an einem Ort wiederkehrend aber nicht regelmäßig (nicht zumindest einmal wöchentlich) tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr, wird ein neuer Tätigkeitsmittelpunkt angenommen.

Aus den vom Bw. dem UFS am 2. April 2009 vorgelegten Zusatzerläuterungen zu den Reisekostenabrechnungen ergibt sich, dass der Bw. von seinem Wohnort/Geschäftssitz in Niederösterreich (und wieder zurück) aus den Gründen Bauüberwachung, Bauleistung, Naturaufnahme, Besprechung, Abnahme und Weiterbildung verschiedene Orte in Österreich und teilweise im Ausland (Deutschland, Italien) anfuhr.

Zu beachten ist jedoch , dass Fahrten innerhalb von Wien keine Reisen sind, weil das gesamte Ortsgebiet von Wien einen einheitlichen Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt und hier keine

weitere Einengung vorgenommen werden muss (vgl. VwGH 19.3.2002, 99/14/0317; siehe auch Doralt, aaO, § 4 Tz 335).

Gleiches gilt für Fahrten vom Wohnort/Geschäftssitz in Niederösterreich nach Wien. Der Beschwerdeführer des Erkenntnisses VwGH 19.3.2002, 19/14/0317, war in Oberösterreich ansässig (Bescheid Arbeitnehmerveranlagung der FLD Oberösterreich), sodass anzunehmen ist, dass die dort verfahrensgegenständlichen Fahrten von einem Ort außerhalb Wiens nach Wien unternommen wurden. Der VwGH behandelte auch für diesen Fall das gesamte Ortsgebiet von Wien als einheitlichen Mittelpunkt der Tätigkeit.

Im vorliegenden Fall unternahm der Bw. laut seinen Zusatzerläuterungen vom 2. April 2009 insgesamt folgende Anzahl von Fahrten nach Wien:

Kalenderjahr:	Fahrten nach Wien:
1999	72
2000	12
2001	23

Dabei war der Bw. zwar an manchen Wochen mehrmals aber insgesamt nicht jede Woche in Wien. Der Bw. befand sich in den Bezirken 12, 22, 14, 19, 10, 14, 15, 18 und 21. Eine Unterbrechung von sechs Monaten fand nicht statt. Auf die in **Beilage 1** zur Berufungsentscheidung getroffenen Feststellungen des UFS wird verwiesen. Diese Beilage wurde an Hand der Zusatzerläuterung des Bw. erstellt und bildet einen Bestandteil der Sachverhaltsfeststellungen des UFS.

Nach bereits dargelegter Rechtsansicht des UFS ist von einer Anfangsphase von 15 Tagen auszugehen, ab der ein neuer Tätigkeitsschwerpunkt in Wien anzunehmen ist. Das bedeutet, dass in den Jahren 1999 und 2001 für die über den 15. Tag hinausgehenden Aufenthalte in Wien keine Diäten mehr zustehen (im Jahr 2000 fuhr der Bw. nur 12mal nach Wien).

	Für folgende Fahrten nach Wien keine weiteren Diäten	= Fahrten je S 360,00	Diäten nicht anerkannt S
1999	16. bis 72.	57	20.520,00
2001	16. bis 23.	8	2.880,00

Gleiches gilt für G. Der Bw. befand sich nach seinen Zusatzerläuterungen vom 2. April 2009 an mehreren Wochen, jedoch nicht jede Woche nach diesem Ort, sodass auch hier ab dem 15. Aufenthalt keine weiteren Diäten zustehen. Weiters unternahm der Bw. Fahrten nach KA und SE (siehe ebenfalls **Beilage 1**). Diese Orte gehören zum Stadtgebiet von G, weshalb diese Fahrten bei G zu berücksichtigen sind.

Kalenderjahr:	Fahrten nach G und Stadtgebiet:
1999	25
2000	46

	2001		40
	Für folgende Fahrten nach G und Stadtgebiet keine weiteren Diäten	= Fahrten je S 360,00	Diäten nicht anerkannt S
1999	16. bis 25.	10	3.600,00
2000	16. bis 46.	31	11.160,00
2001	16. bis 40.	25	9.000,00

Tagesgelder waren daher in folgender Höhe anzusetzen:

Tagesgelder:	1999 S	2000 S	2001 S
laut Reisekostenabrechnungen Bw.	88.994,00	109.369,00	82.534,00
mehr als 15 Tage Wien	-20.520,00		-2.880,00
mehr 15 Tage G und Stadtgebiet	-3.600,00	-11.160,00	-9.000,00
laut UFS	64.874,00	98.209,00	70.654,00
Vorsteuer 10% laut UFS	6.487,40	9.820,90	7.065,40

Der Berufung wird daher in diesem Punkt teilweise stattgegeben.

Tagesgelder/Diäten	1999 S	2000 S	2001 S
1. ESt			
laut Erklärung Bw.	-86.703,54	-113.672,47	-81.409,88
Gewinnerhöhung Tz 20	53.756,19	46.800,00	50.474,13
Tagesgelder laut Prüferin	-32.947,35	-66.872,47	-30.935,75
Tagesgelder laut UFS	-64.874,00	-98.209,00	-70.654,00
Differenz = Korrektur Einkünfte Gew.	-31.926,65	-31.336,53	-39.718,25
2. USt			
Vorsteuer 10% laut Erkl.	8.670,35	11.367,25	8.140,99
Kürzung laut Tz 16	-5.375,62	-4.680,00	-5.047,41
Vorsteuer lt. Prüferin	3.294,73	6.687,25	3.093,58
Vorsteuer lt. UFS	6.487,40	9.820,90	7.065,40
Korrektur Vorsteuer	3.192,67	3.133,65	3.971,82

#### 4. Probebohrung

Der Bw. erwarb mit Kauf- und Straßengrundabtretungsvertrag vom 30. März 1998 (AB Seite 664ff) die Anteile xxx/2 und xxx/3 des berufungsgegenständlichen Grundstückes im Gesamtausmaß von 5.051 m<sup>2</sup> samt allen faktischen und rechtlichem Zubehör und dem im Vertrag Punkt Zweitens ausdrücklich genannten auf dem Grundstücksteil 164/3 befindlichen gemauerten Hallengebäude einer Betonmisanlage, um den Kaufpreis von S 1,262.750,00. In Punkt Zweitens des Vertrags wurde ausdrücklich festgehalten, dass das Hallengebäude einer Betonmisanlage wertlos ist und vom Bw. dafür kein wie immer geartetes Entgelt zu entrichten war. Demgemäß aktivierte der Bw. den gesamten Kaufpreis als Grundstück (ohne Afa).

Dem Anlagenverzeichnis Konto Nr. 102 Lagerplatz sind folgende Aktivierungen mit Afa zu entnehmen:

Anlagenverzeichnis Lagerplatz: Datum Aktivierung Anschaffungskosten S



Herstellung Drainage	28.12.1998	195.897,00
Ortbetondecke	20.12.1998	111.449,00
Zaun	30.12.1998	45.000,00
div. Baumaterial	31.12.1998	14.415,00

Im Jahr 1999 machte der Bw. durch das von der Prüferin angesprochene Konto Nr. 6110 "Reparatur und Instandhaltung" insgesamt S 190.851,07 als Betriebsausgaben geltend. Der darin enthaltene und von der Prüferin aufgegriffene (Teil)Betrag S 161.394,37 wurde über die drei Konten Nr. 0012 "Lagerplatz", Nr. 6112 "Instandhaltung Lagerplatz ..." und Nr. 6111 "Instandhaltung Gr[undstück] ..." eingebucht und setzt sich zusammen wie folgt (AB Seite 479, 484, 485):

		S
Konto 12 Lagerplatz	diverses Material	53.827,33
-"-	Probebohrungen	<b>81.180,00</b>
-"-	Grundfos	<b>10.374,17</b>
-"-	Fenster, Tür, Platte	<b>10.000,00</b>
-"-	Doppelnippel	666,67
-"-	diverse Materialien	<u>1.392,50</u>
Summe umgebucht auf Konto 6111		157.440,67
Konto 6111 Instandhaltung Lagerplatz	"Unters. Proben"	2.780,00
-"-	Reparatur Lagerplatz	157.440,67
-"-	Falzhohre	<u>1.173,70</u>
umgebucht auf Konto 6112 Instandhaltung		161.394,37

Wie dem Bw. vom UFS bereits mit Vorhalt vom 11. Dezember 2009 mitgeteilt wurde, sind nach den vorliegenden Unterlagen vom berufungsgegenständlichen Betrag S 161.394,37 nur folgende Ausgaben belegmäßig nachgewiesen worden:

	S
Rechnung Brunnenbohrunternehmen vom 30. April 1999 Probebohrung, Bodenproben 33 m, Ausbau der Bohrung (AB Seite 480f), netto	81.180,00
Rechnung Installateurcenter vom 7. Mai 1999 Erwerb Hauswasserwerk samt Kleinmaterial (AB Seite 482), netto	10.374,17
Kauf von Privatperson ohne USt laut Schreiben vom 15. Mai 1999 jeweils gebrauchte Eternitplatten mit Holz, 4 Alufenster, Hauseingangstür (Urkundenvorlage vom 2. April 2009, gelber Ordner Nr. 3, Seite 557)	<u>10.000,00</u>
	101.554,17

Die weiters in der Urkundenvorlage des Bw. vom 2. April 2009 enthaltenen Rechnungen (gelber Ordner Nr. 3 Seite 559 bis 608) lassen sich betraglich ohne weitere Erläuterungen des Bw. nicht auf die oa. Buchungen zurückführen. Der Bw. wurde vom UFS mit den beiden Schreiben vom 11. Dezember 2009 und 8. April 2011 erfolglos um weitere Angaben ersucht.

Weder aus der Leistungsbeschreibung der drei oa Rechnungen noch aus den Rechnungen laut gelber Ordner Nr. 3 Seite 559 bis 608 ("Pauschale" der Brunnenbohrunternehmens laut einer weiteren Rechnung vom 3. September 1999, Erdbewegungs- und Transportarbeiten, Kauf von Falzhohren und Geotextil) kann zweifelsfrei darauf geschlossen werden, dass die

Aufwendungen nicht für eine aktivierungspflichtige Errichtung einer Anlage sondern (laut Bw.) für sofort absehbare Instandhaltung erfolgten.

Zu dem vom Bw. im Schreiben vom 2. August 2009 vorgebrachten Argument, dass im Kaufvertrag über die Liegenschaft vom 30. März 1998 eine "Duldung zur Führung der Wasserleitung über ein fremdes Grundstück" hätte vermerkt sein müssen, ist zunächst auf Punkt Fünftens des Vertrages hinzuweisen, worin der Verkäufer dem Bw. für die auf dem neu geteilten Grundstücksteil xxx/3 befindliche und vom Bw. erworbenen Betonmischanlage mit allem faktischen und rechtlichen Zubehör mit denen der Verkäufer im vom ihm übergebenen Vertragsobjekt besessen hat übergibt. Das Grundstück xxx wurde anlässlich des Kaufvertrages in die Teile xxx/1, xxx/2 und xxx/3 aufgeteilt und der Bw. erwarb die Teile xxx/2 und xxx/3. In der (der steuerlichen Vertretung des Bw. mit E-Mail vom 17. September 2009 zur Kenntnis gebrachten) Niederschrift vom 14. September 2009 gab der Verkäufer an, dass sich auf dem an den Bw. veräußerten Grundstück [xxx/3] kein Brunnen befand, die Mischanlage durch einen Brunnen auf der [nicht an den Bw. verkauften] Parzelle xxx/1 gespeist und die Zuleitung stillgelegt wurde. Der Bw. wurde vom UFS im Vorhalt vom 11. Dezember 2009 auf den Aktenvermerk des FAes über das Telefonat mit dem Mitarbeiter der Brunnenbohrfirma hingewiesen, wonach mehr Angaben im Prüfbericht zur Bohrung aufscheinen, der sich im Besitz des Bw. befindet. Dieser Prüfbericht wurde vom Bw. nicht vorgelegt.

Mangels Antwort des Bw. zu den Vorhalten des UFS ist davon auszugehen, dass der Bw. auf Grund Stilllegung des alten Brunnens zum Betrieb der Betonmischanlage einen eigenen (neuen) Brunnen benötigte und zu dessen Errichtung im Jahr 1999 die berufsgegenständlichen Aufwendung von in Summe S 161.394,37 tätigte.

Laut Pkt. 2.7.1 der deutschen Afa-Liste (Internetlink siehe Jakom, 4. Auflage, § 7 Rz 56), welche in Österreich hilfsweise zur Bestimmung der Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern herangezogen werden kann, beträgt die jährliche Afa für den Brunnen 20 Jahre und nicht 33 Jahre, wie von der Prüferin angenommen. Die Afa für den Brunnen macht somit 5% aus.

Die Prüferin konnte keinen Nachweis für ihre Feststellung erbringen, dass die Mischanlage nicht in Betrieb gegangen sei (Begründung der Prüferin dafür, dass keine Afa anzusetzen sei).

Der Berufung ist daher in diesem Punkt ebenfalls teilweise stattzugeben, und die Afa laut UFS S 8.069,72 (5% von 161.394,37) als Betriebsausgabe anzusetzen. Die vom Bw. unvollständig vorgelegten Rechnungen stammen aus dem ersten Halbjahr 1999, zu Gunsten des Bw. wird im ersten Jahr 1999 insgesamt der volle Afa-Betrag angesetzt.

1999	2000	2001
S	S	S

#### **Umsatzsteuer:**

Vorsteuer laut Prüferin	336.452,02	128.726,77	322.632,59
Rechnungen A-GmbH, K-GmbH		-5.832,00	
Voyager lt. Prüferin	8.435,45	7.283,02	10.157,98
Voyager lt. UFS	-2.108,86	-1.820,76	-2.539,79
Tagesgelder	3.192,67	3.133,65	3.971,82
Vorsteuer laut UFS	345.971,28	131.490,68	334.222,60
<b>Einkommensteuer:</b>			
Einkünfte Gew. laut Prüferin	885.305,22	190.123,71	374.038,01
Fremdleistungen		-5.832,00	
Voyager lt. Prüferin	-42.177,26	-36.415,12	-50.789,88
Voyager lt. UFS	10.544,31	9.103,78	12.698,97
Tagesgelder	-31.926,65	-31.336,53	-39.718,25
Afa Brunnen	-8.069,72	-8.069,72	-8.069,72
Einkünfte Gew. laut UFS	813.675,90	117.574,12	288.159,13

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

7 Beilagen: Beilage 1 (Fahrtziele in Wien und G Stadtgebiet)

Berechnungsblätter Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999, 2000, 2001

Wien, am 14. September 2011