



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Ingeborg GERSCHLAGER, Steuerberaterin, 1030 Wien, Weissgerberlande 44-46/14, vom 20. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 23. Juni 2006 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2003, entschieden:

- a) Die Berufung gegen die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 bleibt unverändert.

- b) Der Berufung gegen die Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist die Anerkennung eines Fremdleistungsaufwandes i.H.v. 150.589,20 € (exkl. 20 % USt) sowie der Vorsteuer i.H.v. 30.117,84 €.

Der Berufungswerber (Bw.) ist Erzeuger von Metall- und Holzbearbeitungsmaschinen.

Beim Bw. fand für die Jahre 2002 bis 2004 eine Außenprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht ausführlich dargestellt wurden:

- Die Betriebsprüfung habe aus folgenden Gründen den Fremdleistungsaufwand i.H.v. 150.589,20 € (KZ 330 E.a.GW) sowie die Vorsteuer i.H.v. 30.117,84 € (KZ 060) betreffend die Rechnung Nr. 160 vom 1. Oktober 2003 der Firma A nicht anerkannt:  
Die strittige Rechnung sei bei der GesmbH bis dato nicht verbucht und auch die Umsätze seien bis dato nicht erklärt worden.  
Auch beim Bw. sei diese Rechnung bis 23. Februar 2005 nicht verbucht worden und auch bis dahin auf die Geltendmachung des Vorsteuerbetrages i.H.v. 30.117,84 € "verzichtet" worden, was nicht fremdüblich sei und sich nur dadurch erkläre, dass der Bw. davon ausgehen konnte, dass die Firma C mangels Kenntnis der Existenz dieser Rechnung keine Forderungen geltend machen würde.
- Der Bw. habe lt. Schriftsatz vom 30. Juni 2004 (siehe Akt Handelsgericht Wien, GZ. 98T7/09a) für die Entsorgung seiner A 20.000 € an Herrn B (richtiger Name ist T, siehe Schriftsatz vom 30. Juni 2004) und 7.000 € an Herrn D bezahlt.  
Beide Personen seien bereits für derartige "Entsorgungen" strafrechtlich verurteilt worden.
- Da die strittige Rechnung zu einer Zeit ausgestellt wurde, als noch der Bw. Gesellschafter-GF bei der Firma A gewesen war, diese aber nicht ordnungsgemäß bei der Firma A als Forderung gegenüber dem Bw. verbucht worden sei, habe sie auch im Konkursverfahren vom Masseverwalter mangels Kenntnis diese Forderung nicht angemeldet werden können.
- Der Bw. habe bis dato keine Zahlungen diese Rechnung Nr. 160 betreffend getätigt.
- Zum Inhalt der Rechnung sei festgestellt worden, dass trotz Rechnungsdatum 1. Oktober 2003 noch Stunden den gesamten Oktober 2003 betreffend abgerechnet worden seien, wobei übliche Stundenabrechnungen betreffend Leihpersonal nicht vorgelegt haben werden können.  
Weiters seien die Stundenpreise gegenüber dem Vorjahr weit überhöht angesetzt worden.  
Schließlich habe der Bw. den unter Zahlungsbedingungen angeführten "Vertrag" bis dato nicht vorlegen können.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet diese sowie im Schriftsatz vom 1. Februar 2007 im Wesentlichen folgendermaßen:

- Der Bw. habe im Jahre 2003 eine Einzelfirma, welche sich mit Maschinen- und Anlagenbau beschäftigte (div. Montagearbeiten) und die A (FN 111), welche sich mit Projektgeschäften in der Baunebenindustrie beschäftigte, geführt.  
Beide Betriebstätigkeiten habe der Bw. arbeitsmäßig nicht mehr alleine bewältigen können, weshalb keine neuen Projektgeschäfte mehr angebahnt worden seien.
- Um die Montagearbeiten der Einzelfirma bewältigen zu können, sei Personal von der GesmbH an die Einzelfirma verliehen worden, um ein dauerndes Ummelden der Mitarbeiter zu vermeiden.
- Für den Personalverleih habe die Firma A die Rechnung Nr. 160 vom 1. Oktober 2003 betreffend Stundenabrechnung für die Personalbereitstellung an die Einzelfirma i.H.v. 150.589,20 € (exkl. 20 % USt) ausgestellt.  
Die Gegenrechnung zwischen der Einzelfirma und der A sei erst bei der Erstellung der Bilanz verbucht worden, da sie vorher dem Steuerberater nicht zur Verfügung gestanden sei.  
Ebenso sei erst bei Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 die Vorsteuer i.H.v. 30.117,84 € geltend gemacht worden.

Aufgrund der wöchentlichen Arbeitsscheine sei es ersichtlich gewesen, getrennt nach Einzelfirma und GesmbH, wer was wo gearbeitet habe. Die vorgelegte Stundenliste sei nicht vom Bw. "nachkonstruiert" worden.

Auch seien die verrechneten Stundensätze im Vergleich zu Personalleihfirmen als niedrig anzusehen.

- Am 20. Oktober 2003 habe der Bw. seine gesamten Anteile (= 100 %) an der A Herrn B verkauft, der am selben Tage den Firmennamen auf C (FN 111) geändert habe.
- Der Bw. habe die A nicht "entsorgt".

Ergänzend führt der Masseverwalter in seinen Schriftsätzen vom 29. August 2008 und 10. März 2009 aus, dass die Steuerberaterin des Bw. die strittige Rechnung nicht mehr in der Buchhaltung der A erfassen habe können, da mit der Übernahme durch Herrn B ihre steuerliche Vertretung erloschen sei.

Die strittige Rechnung sei mit den Forderungen des Gesellschafters E an die A gegenverrechnet worden. Aus diesem Grunde könne auch in der A keine Forderung mehr offen sein, die der Masseverwalter der A hätte anmelden können. Dies sei auch der Betriebsprüfung bekannt gegeben worden.

Betreffend der "Stundenabrechnungen" werde festgehalten, dass die Firma E als

Subunternehmer tätig gewesen sei. Die verrechneten Arbeitsstunden für Oktober 2003 seien festgelegt gewesen und könnten daher verrechnet werden.

Ein schriftlicher Vertrag sei aus zeitlichen Gründen nicht abgeschlossen worden.

Die Stundenpreise seien nicht weit überhöht, sondern seien den laufenden Löhnen und dazugehörigen Aufwendungen angepasst worden. Darüber hinaus handle es sich hier gegenüber dem Vorjahr um eine Auslandstätigkeit.

Dem Betriebsprüfer seien die kompletten Bauakte zur Verfügung gestellt worden, in denen die Stundenaufzeichnungen abgelegt worden seien. Diese Ablageform sei in der Baubranche üblich.

Bei der Firma A (später C) habe es zwei Verrechnungskonten gegeben, das Verrechnungskonto "Gesellschafter" und das Verrechnungskonto "Einzelfirma". Beim Verrechnungskonto "Gesellschafter" seien die Zahlungsflüsse zwischen Gesellschafter und Firma verbucht worden. Beim Verrechnungskonto "Einzelfirma" seien die Zahlungsflüsse zwischen Einzelfirma und GesmbH verbucht worden.

Lt. Saldenliste seien bei Übergabe des Betriebes die Verrechnungskonten wie folgt offen gewesen:

- a) Schuld an Gesellschafter E i.H.v. 55.574,36 € und
- b) Schuld an Einzelfirma i.H.v. 98.542,89 €.

Dabei handle es sich um Schulden, die sich seit der Gründung (= 19. Juni 2001) der Firma angehäuften hätten.

Die Rechnung Nr. 160 vom 1. Oktober 2003 sei mit dieser Schuld gegenverrechnet worden, dies sei im Geschäftsleben üblich. Weshalb die Forderung vom Masseverwalter nicht angemeldet worden sei, entziehe sich der Kenntnis der steuerlichen Vertretung.

Dass nur von einer Leistung i.H.v. 98.542,90 € (inkl. 20 % USt) auszugehen sei, könne die steuerliche Vertretung nicht nachvollziehen, denn bei der Rechnung handle es sich um "Leistungen" und bei der Schuld um "Darlehen, Akontozahlungen usw.".

Zu den beanstandeten Rechnungsmerkmalen halte die steuerliche Vertretung fest, dass in der Beilage nur die Stunden der einzelnen Mitarbeiter angeführt worden seien, die detaillierte Aufstellung und Aufschlüsselung dieser Stunden sei in den Arbeitsscheinen der einzelnen Baustellen angeführt gewesen. Diese Arbeitsscheine seien vom Bauleiter gegengezeichnet worden. Eine Beilage dieser Arbeitsscheine zur Rechnung sei unüblich und würde den Rahmen einer Beilage sprengen. Die Arbeitsscheine seien jedenfalls der Betriebsprüfung zur Einsicht vorgelegt worden.

Betreffend unterschiedliche Höhe der Stundensätze halte die steuerliche Vertretung fest, dass bei Anmietung eines Leiharbeiters nicht dessen Lohn relevant sei, sondern der Preis, der für seine Leistung vom Verleiher verlangt werde.

Der Betriebsprüfer führt in seiner Gegenäußerung vom 16. Jänner 2009 aus, dass die steuerliche Vertretung des Bw. entgegen ihrer Behauptung sowohl die UVA (Umsatzsteuervoranmeldung) für Oktober 2003 als auch die Saldenliste für Oktober 2003 bei der A erstellt habe.

Weiters habe gegenüber der Firma A seitens der Einzelfirma des Bw. zum 30. September 2003 eine Forderung i.H.v. 98.542,90 € bestanden.

Im Zuge der Bilanzierungsarbeiten sei eine Forderung gegenüber der Firma A i.H.v. 55.574,36 eingebucht worden, die aber seitens der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden sei (siehe Tz. 10 des Bp-Berichtes).

Diesen beiden Beträgen sei die strittige Forderung der A gegenüber der Einzelfirma i.H.v. 180.707,04 € auf dem Konto der Firma C gegenverrechnet worden, wodurch ein Saldo i.H.v. 26.589,78 € zu Gunsten der GmbH entstanden sei.

Letztlich halte der Betriebsprüfer nochmals fest, dass er lediglich in einen anderen Bauakt als "Stichtprobe" Einsicht habe nehmen können, nicht jedoch in jenen Bauakt, der der strittigen Rechnung Nr. 160 zugrunde liegen solle.

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt und ist den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen:

Der Bw. hat in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der A eine Rechnung an sein Einzelunternehmen KP Maschinenbau i.H.v. 150.589,20 € (exkl. USt i.H.v. 30.117,84 €) am 1. Oktober 2003 ausgestellt.

Auf der Rechnung Nr. 160 vom 1. Oktober 2003 ist die konkrete Art und der Umfang der sonstigen Leistung nicht vermerkt, auch findet sich diesbezüglich kein Hinweis darauf.

Gegenüber dem Vorjahr wurden wesentlich höhere Stundenpreise verrechnet.

Zum 30. September 2003 bestand gegenüber der A seitens der Einzelfirma E eine Forderung i.H.v. 98.542,90 €, die im Konkursverfahren nicht befriedigt wurde.

Am 20. Oktober 2003 hat der Bw. seine gesamten Anteile (= 100 %) an der A Herrn B verkauft, der am selben Tage den Firmennamen auf C (FN 111) änderte.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

#### **1. Umsatzsteuer:**

Strittig im Bereich der Umsatzsteuer ist die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges des Bw. aus der Eingangsrechnung Nr. 160 der Fa. A vom 1. Oktober 2003, der es an der Angabe des konkreten Leistungszeitraumes sowie der konkreten Angabe des Leistungsumfanges mangelt. Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 können Unternehmer die von anderen Unternehmern in

einer Rechnung (§ 11 ) an sie gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für ihr Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

§ 11 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt, dass Rechnungen die folgenden Angaben enthalten müssen:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen) genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z. 5) entfallenden Steuerbetrag.

Die Betriebsprüfung hat im Bereich der Umsatzsteuer eine Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit der Eingangsrechnung Nr. 160 vom 1. Oktober 2003 vorgenommen, bei der kein konkret überprüfbarer Leistungszeitraum angegeben war.

Nach der oben wiedergegebenen Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 muss eine Rechnung aber zwingend den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten, widrigenfalls kein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 möglich ist. Die Angabe "01-10/2003" stellt demnach keinen konkreten den verrechneten Leistungen zuordenbaren Leistungszeitraum dar.

Weiters ist die in § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 geforderte konkrete Art und der Umfang der sonstigen Leistung der Rechnung Nr. 160 nicht zu entnehmen. Ebenso findet sich auf der strittigen Rechnung keinerlei Hinweis auf detaillierte Angaben zu dieser Rechnung.

Auch die behauptete "Rechnungsbeilage" besteht nur aus einer nicht überprüfbaren Auflistung von Personen und ihren bloß behaupteten Stundenleistungen.

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 (vgl. Ruppe, UStG3, § 11 Tz 56).

Diesem Maßstab entspricht gegenständliche Rechnung nicht, da sie weder die Spezifizierung des Leistungszeitraumes für die abgerechneten Leistungen noch die erforderliche Spezifizierung des Leistungsgegenstandes enthält.

Mit der Wendung " xy Stunden Personalbereitstellung für xy", wird nämlich weder Art noch Umfang der für den Bw. erbrachten Leistungen in nachprüfbarer Art und Weise umschrieben.

Aus diesem Grund wird die gegenständliche Rechnung dem mit § 11 Abs. 1 UStG 1994 verfolgten Zweck, der nachprüfenden Kontrolle ohne Schwierigkeiten zu ermöglichen, den Umsatz in allen seinen Elementen eindeutig zu identifizieren und zum leistenden Unternehmer zurückzuverfolgen, in keiner Weise gerecht (vgl. auch VwGH 11.11.2008, 2006/13/0013).

Mangels irgend eines Anhaltspunktes auf der Rechnung, welche konkreten Leistungen abgerechnet wurden, kann daher aus dieser keine Vorsteuerabzugsberechtigung des Bw. hinsichtlich der von der Rechnungsausstellerin erbrachten Leistungen abgeleitet werden.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 ist deshalb als unbegründet abzuweisen.

## **2. Einkommensteuer:**

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Der aufgrund der Rechnung Nr. 160 vom 1. Oktober 2003 erklärte Aufwand erfüllt jedoch die o.a. Kriterien eines fremdüblichen Vertrages nicht.

Nicht nur dass die "Leistungsbeschreibung" in der Rechnung unüberprüfbar ist (kein Hinweis wann, wo und von wem diese Stundenleistungen im Einzelnen erfüllt wurden – die im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens im Nachhinein vom Bw. erstellte Stundenliste gibt diesbezüglich auch keine konkrete Auskunft), fand diesbezüglich zu keinem Zeitpunkt irgendeine Zahlung statt, d.h. dass der Bw. diesen Aufwand auch nie zu tragen hatte.

Einzig dem vorliegenden Verrechnungskonto der GmbH an die Einzelfirma des Bw. ist zu entnehmen, dass der Bw. eine Forderung i.H.v. 98.542,90 € an die C hatte, die im Konkursverfahren der C nicht befriedigt wurde.

Am 1. Dezember 2003 erfolgte die Eröffnung des Ausgleichsverfahrens, die in einem Anschlusskonkurs mündete, da keinerlei Vermögen vorhanden war. Die o.a. Forderung wäre daher zum 31. Dezember 2003 als uneinbringlich abzuschreiben gewesen.

Aufgrund der Uneinbringlichkeit der Forderung, ist diese wie folgt gewinnmindernd zu berücksichtigen (BE = Berufungsentscheidung):

2003	lt. ESt-Bescheid v.	lt. BE
------	---------------------	--------

	<b>23.6.2006</b>	
E.a.GW lt. Erklärung	10.597,78	10.597,78
Hinzurechnung lt. Tz. 4	922,94	922,94
Hinzurechnung lt. Tz. 5	1.453,46	1.453,46
Hinzurechnung lt. Tz. 6	20.695,74	20.695,74
Hinzurechnung lt. Tz. 7	35.000,00	35.000,00
Hinzurechnung lt. Tz. 11	150.589,20	150.589,20
Ford. an GmbH		-98.542,90
<b>= E.a.GW (KZ 330)</b>	<b>219.259,12</b>	<b>120.716,22</b>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. März 2010