

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karoline Windsteig in der Beschwerdesache Bf., adresse, W, über die Beschwerden vom 28.9.2009 und vom 30.09.2013 gegen den Bescheid vom 27.08.2013 betreffend die Umsatzsteuer 2008 und über die Beschwerde vom 30.9.2013 gegen den Bescheid vom 27.08.2013 betreffend die Einkommensteuer 2008 der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Umsatzsteuer wird in Höhe von 28.993,60 € festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt ein Unternehmen, das Trocken- und Innenausbauarbeiten ausführt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 4/2008 bis 3/2009 wurden nachfolgende Feststellungen getroffen:

### **Umsatzsteuer 2008**

#### **Nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge**

Dem Prüfbericht vom 21.7.2009 ist zu entnehmen, dass Vorsteuern auf der Grundlage von im Zeitraum April bis Dezember 2008 an den Bf. ausgestellten Rechnungen im Ausmaß von 26.580,00 € nicht abzugsfähig gewesen wären.

Im einzelnen hielt der Prüfer fest, dass der wesentliche Teil der nicht abzugsfähigen Vorsteuern aus an den Bf. gerichtete neun Eingangsrechnungen über Personalgestellungsleistungen der V XX Ltd (idF. V) resultiere. Diesen Fakturen wäre lediglich eine pauschale Leistungsbeschreibung zu entnehmen gewesen:

In diesen Fakturen war der jeweilige Monat für die erbrachte Leistung angegeben, wobei diese mit "Überlassung von Arbeitskräften" bezeichnet war. Weiters enthielten die

Rechnungen Angaben über den Ort (Wien) und dass "diverse Hilfsarbeiten" verrichtet worden wären. Die Anzahl der Arbeiter, der Stunden sowie der Stundensatz und daraus resultierend der fakturierte Gesamtbetrag wurde dargestellt und gesondert ein 20%iger Umsatzsteuersatz ausgewiesen. Zur jeweiligen Rechnung gab es einen Kassa-Eingangsbeleg, womit die Barzahlung der fakturierten Geldbeträge in Höhe von insgesamt 156.312 € (brutto) dokumentiert wurde. In diesen Fakturen wurden Umsatzsteuerbeträge in Höhe von 26.052,00 € gesondert ausgewiesen, die der Prüfer aus den oben erwähnten Gründen nicht als Vorsteuern anerkannt hatte.

Andere Ausgaben seien zwar durch Bankbelege belegt gewesen, Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis wären jedoch nicht vorhanden gewesen, sodass aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug zu versagen gewesen wäre.

Insgesamt gesehen sind davon nachfolgende Bank (Kassa)belege über bezahlte Umsatzsteuerbeträge betroffen:

Bank/Kassa	USt Betrag (€)
134	7,35 (doppelt gebucht)
12	10,71 (Stadt Wien)
17	22 (nicht auffindbar)
20	30,09 (A)
20	12,35 (T)
20	13,60 (W/Buchhaltung)
20	3,82 (xx Institut)
23	11,25 (T)
31	33,74 (A)
423	110 (Privat)
156	59,19 (Q)
167	19,50 (Aa)
210	63,20 (Aa)
211	12,17 (Y)
230	33,86 (Aa)
223	10,84(XY)
238	3,33 (YY)
242	51,31 (UU)
245	8,33 (YY)

302	4,16 (XXXX)
378	6,67 (XXXX)
452	2.028 (V Ltd.)
416	1.820 (V)
366	4.004 (V)
317	2.059,20 (V)
284	1.981,20 (V)
225	4.368 (V)
217	3.588 (V)
177	4.201,60 (V)
135	2.002 (V)
Gesamt	26.580,93

Auf Basis dieser Feststellungen erließ das Finanzamt am 4.8.2009 einen **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Monate April bis Dezember 2008** in dem es die vom Bf. beantragten Vorsteuern in Höhe von insgesamt 26.580,93 € nicht anerkannte.

Gegen diesen Festsetzungsbescheid erhob der Bf. Beschwerde, in der er im Wesentlichen ausführte:

Ausdrücklich anerkannt werden die Prüfungsfeststellungen zu nachfolgenden Bankbelegen:

134	7,35 (doppelt gebucht)
17	22 (nicht auffindbar)
156	59,19 (Q)
167	19,50 (Aa)
230	33,86 (Aa)
20	1,46

Bezüglich der anderen Feststellungen brachte der Bf. wie folgt vor:

**Bankbelege 12, 20, und 23 (Ausführungen Pkt.1):**

Hier handelte es sich um in Raten periodisch bezahlte Versorgungsleistungen (Strom, Telefon), die vom Konto abgebucht worden seien. Die besagten Rechnungen seien daher

nicht zusammen mit den Bankbelegen abgelegt worden. Rechnungen würden noch vorgelegt werden.

**Bankbelege 20 und 31 (Ausführungen Pkt. 2.):**

Es geht um zwei A Rechnungen, die nach Ansicht des Bf. sämtliche Rechnungsmerkmale des § 11 UStG 1994 enthalten würden. Der Bf. legte Rechnungen vom 19.6.2008 und vom 20.10.2008 vor.

**Kassabelege 452, 416, 366, 317, 284, 225, 217, 177 und 135 (Ausführungen Pkt.3.):**

Diese Belege betreffen Eingangsrechnungen der V, ein konzessioniertes Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen, über welches der Bf. im Jahr 2008 den Hauptteil seines Arbeitskräftebedarfs abgedeckt habe. Die Nichtanerkennung der Rechnungen sei daher, angesichts der Tatsache, dass es sich dabei um den größten Teil der gesamten Betriebsausgaben gehandelt habe, für den Bf. eine wirtschaftlich kaum tragbare Katastrophe.

Der vom Prüfer festgestellten ungenügenden Beschreibung der Leistung hinsichtlich ihrer Art und des Umfanges, nämlich als "Überlassung von Arbeitskräften" hielt der Bf. entgegen, dass die Überlassung von Arbeitskräften Gegenstand der mit der V abgeschlossenen Vereinbarung gewesen wäre, daher die besagten Rechnungen die Art der sonstigen Leistung genau mit diesem Terminus in der exaktest möglichen Weise beschrieben hätten. Eine nähere Umschreibung sei aus der Sicht, dass der Bf. den weiteren Einsatz der Arbeitskräfte koordiniert und diese zu entsprechenden Arbeiten eingeteilt habe, nicht erforderlich gewesen.

Über genauere Informationen als die Tatsache, dass die Arbeitskräfte überlassen worden seien, habe der Rechnungsaussteller naturgemäß nicht verfügen können, dies reiche aber zweifellos aus, die von ihm bewirkte sonstige Leistung ausdrücklich, einwandfrei und in einer jeden Zweifel ausschließende Weise exakt zu beschreiben. Dass § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 auch den Umfang der Leistung als Rechnungsvoraussetzung bestimmt, ändere nichts daran, dass dies in den gegenständlichen Rechnungen erfolgt sei, indem die genaue Anzahl der Stunden, für welche die Arbeitskräfte an den Bf. überlassen worden seien, exakt angeführt wären. Dies wäre auch angesichts des vereinbarten Preises pro Stunde für die Rechnungserstellung beziehungsweise für ihre Nachvollziehbarkeit existentiell notwendig gewesen.

Aus diesen Gründen wären nach Ansicht des Bf. sämtliche Vorsteuern aus den neun Rechnungen der V anzuerkennen gewesen.

Der VwGH habe ausgesprochen, dass Zweck der Rechnungsvorschrift lediglich darin gelegen sei, die Leistung in der Rechnung zu bezeichnen, der Finanzbehörde dadurch die Überprüfung der geltend gemachten Vorsteuer, konkret dahingehend zu ermöglichen, ob die konkrete Leistung tatsächlich bewirkt (und allenfalls marktüblich bewertet) worden sei (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220). Ebenso sei die Prüfung erforderlich, ob allenfalls eine betriebliche Verwendung der erworbenen Leistung sichergestellt sei (VwGH 232.2005,

2001/14/0002). Dies sei im konkreten Fall gewährleistet, da festgestellt werden könne, ob die Leistung erbracht und dafür marktübliche Preise verrechnet worden seien und ob eine betriebliche Verwertung der erworbenen Leistungen vorliegt.

Der Bf. wies darauf hin, dass jede einzelne der von der V überlassenen Arbeitskräften geleisteten Arbeitsstunden exakt einem Auftrag, und damit einer Rechnung an einen Kunden, zugeordnet werden habe können. Der Bf. habe im relevanten Zeitraum nach Mannstunden verrechnet und die einzelnen geleisteten Stunden (tagesgenau) in den Rechnungen an seine Kundschaft angeführt.

**Kassabelege 423 (Ausführungen Pkt. 4.):**

Der Bf. habe die diesbezügliche Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend gemacht, daher wäre eine nochmalige Kürzung durch den Prüfer zu Unrecht erfolgt.

**Kassabelege 210, 211 und 223 (Ausführungen Pkt.5.):**

Der Bf. habe zweimal im Jahre 2008 zu Werbezwecken Kunden in ein Restaurant anlässlich einer Baustellenübergabe und eines Akquisitionssessens eingeladen. Zum erstgenannten Treffen seien auch Torten vom Y geliefert worden. Es habe sich dabei um Kunden aus Brasilien gehandelt, die sich selten in Österreich aufgehalten haben, weshalb umso intensivere Werbemaßnahmen gesetzt werden hätten müssen. Einladungen am Wochenende wären nicht außergewöhnlich, da gerade mehrere sehr beschäftigte Leute am Wochenende leichter Zeit finden würden. Der Bf. machte zehn Personen namhaft, die an der Feier anlässlich der Baustellenübergabe teilgenommen hätten. Am Akquisitionssessen hätten drei namentlich angeführte Personen teilgenommen.

Die Bewirtung hätten daher betrieblichen Charakter gehabt.

**Kassabelege 238, 245, 302 und 378 (Ausführungen Pkt. 6.):**

Es handle sich hier um Ausgaben für Arbeitskleidung, die der Bf. selbst getragen habe.

Der Prüfer vertrat dazu die Auffassung, dass die erworbene Jacke, Schuhe und Hose in "normalen Geschäften" gekauft werden könnten und daher nicht betrieblich veranlasst seien. Der Bf. führte dazu aus, dass er die Arbeitsbekleidungsstücke nach wie vor besitze, und dass diese ganz offensichtlich vom Arbeitseinsatz gekennzeichnet seien.

**Kassabelege 242, (Ausführungen Pkt. 7.):**

Der Bf. habe ein UU Regal als Büroeinrichtung eingekauft, das jedoch im Prüfungszeitraum nicht mehr im Büro vorhanden war. Tatsache sei gewesen, dass das Regal von der Stabilität zur Aufnahme der Aktenordner, wofür es vorgesehen gewesen wäre, nicht geeignet wäre und es daher demontiert und entsorgt und durch eine stabilere Lösung ersetzt worden wäre. Daher müsse im konkreten Fall von einer betrieblich verursachten Fehlinvestition ausgegangen werden.

**Umsatzsteuerjahresbescheid 2008**

Die belangte Behörde führte im Anschluss an das Prüfungsverfahren ein Vorhalteverfahren durch, in welchem sie die Ergebnisse des Prüfungsverfahrens und die

Vorbringen in der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid betreffend die Monate April 2008 bis Dezember 2008 vom 4.8.2009 mit einbezogen hatte und dem Bf. erneut Gelegenheit bot, Vereinbarungen über die Überlassung von Arbeitskräften vorzulegen und überdies darzulegen, weshalb die Vorsteuerkürzungen durch den Prüfer rechtsunrichtig gewesen sein sollten.

Die belangte Behörde ersuchte den Bf. zu den Punkten 1. und 2. bezüglich der geltend gemachten Vorsteuern um Vorlage von Rechnungen, zum Punkt 4. um Nachweis, dass die Verbuchung der Vorsteuern in Höhe von 110,00 € nicht erfolgt sei, zum Punkt. 5. um Nachweis, dass Bewirtungskosten für das Unternehmen bezahlt wurden.

Der Bf. ließ den Vorhalt unbeantwortet, sodass das Finanzamt in weiterer Folge am 27.8.2013 den Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 erließ und in der Begründung des Bescheides ausführte, dass infolge des nicht beantworteten Ergänzungsvorhaltes Vorsteuerbeträge in Höhe von 26.302,71 € nicht anerkannt wurden und insgesamt daher die geltend gemachten Vorsteuerbeträge auf 13.132,33 € gekürzt worden wären.

Nicht anerkannt seien demzufolge die in den Punkten 1. bis 6. dargestellten Umsatzsteuerbeträge:

1. 19,25 € (vgl. Pkt. 1)
2. 12,76 € (vgl. Pkt. 2)
3. 26.052,00 € (vgl. Pkt. 3)
4. 110,00 € (vgl. Pkt. 4)
5. 86,21 € (vgl. Pkt. 5)
6. 22,49 € (vgl. Pkt. 6)

Die Kürzung der Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen der V seien nicht nur wegen der ungenügenden pauschalen Leistungsbeschreibung sondern auch deshalb erfolgt, weil der Leistungsaustausch insgesamt nicht im Vorhalteverfahren nachgewiesen worden sei.

Außerdem wären mit den Fakturen vom 29.10.2008, vom 28.11.2008 und vom 22.12.2008 über den Leistungszeitraum April 2008 abgerechnet worden, was ungewöhnlich sei, zumal von einer üblicherweise zeitnahen Abrechnung und Bezahlung von Leiharbeitskräften auszugehen gewesen wäre. Dies bedeute, dass in diesen Fällen auch die richtige Angabe des Leistungszeitraumes fehlen würde.

### **Einkommensteuerbescheid 2008**

Das Finanzamt erließ am 27.8.2013 den Einkommensteuerbescheid 2008, in welchem es die vom Bf. auf Basis der V Rechnungen angesetzten Betriebsausgaben in Höhe von 130.260,00 € im Schätzungswege um 20%, demnach um 26.052,00 €, verminderte und überdies jene geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitskleidung (124,98 €) und Werbeaufwendungen (690,06 €), deren betriebliche Veranlassung trotz Vorhaltes nicht nachgewiesen wurden, nicht anerkannte, sodass an die Stelle des erklärten Verlustes ein Gewinn in Höhe von 18.733,43 € angesetzt wurde. Dieser Gewinn entspreche ungefähr dem Durchschnitt der die erklärten Gewinne der Jahre 2006, 2007 und 2009 entspreche.

In seiner gegen den **Umsatzsteuerbescheid 2008** erhobenen Berufung, die nunmehr als Beschwerde bezeichnet wird, beantragte der Bf. die Umsatzsteuer 2008 gemäß der ursprünglich abgegebenen Erklärung festzusetzen.

Unrichtig sei, dass der Bf. den Vorhalt der belangten Behörde nicht beantwortet hätte, da er um Fristerstreckung ersucht habe, da das Wiederauffinden der Bautagesberichte, die nicht Bestandteile der Buchhaltung seien und welche daher mit den übrigen technischen Unterlagen der jeweiligen Bauvorhaben bereits jahrelang archiviert gewesen wären, wegen Arbeitsbelastung auf Grund einer auswärtigen Baustelle nicht in der geforderten Zeit zu bewerkstelligen war.

Der Bf. legte Bautagesberichte vor, und gab an, dass durch die Vorlage dieser Berichte die Annahme der Behörde, ein Leistungsaustausch hätte nicht nachgewiesen werden können, unrichtig sei.

Die Bautagesberichte würden nun darstellen, dass die einzelnen von der V an den Bf. fakturierten Leistungen (Stunden der Arbeitskräfteüberlassung) den einzelnen individuellen Arbeitern und Baustellen zuzuordnen wären.

Sämtliche von der V in Rechnung gestellte Leistungen seien in den beiliegenden Bautagesberichten individualisiert und könnten den eigenen Leistungen des Bf. beziehungsweise den Baustellen, für die sie erbracht worden wären, zugewiesen werden.

In diesem Lichte erweise sich auch die kritisierte mangelnde Individualisierung der Rechnungslegung als unrechtmäßig, weil über andere Dokumente, konkret die nunmehr vorgelegten Bautagesberichte, die Grundlage der Berechnung des Honorars durch die V gewesen wären, die verrechneten Leistungen individuell bestimmbar seien.

Die richtigerweise irrtümliche Angabe von unrichtigen Leistungszeiträumen in den Rechnungen, hindere auch nicht die Zuerkennung des Vorsteuerabzuges, da die jeweiligen Leistungen auf andere Weise, nämlich über die vorliegenden Bautagesberichte bestimmt werden könnten.

Seitens des Bundesfinanzgericht wird festgestellt, dass die vorgelegten Bautagesberichte Angaben (handschriftlich nicht deutlich lesbar) über den Zeitraum der erbrachten Arbeiten, über die Baustelle, die Namen und die Anzahl der Arbeiter, die Anzahl der Arbeitsstunden und die ausgeführte Tätigkeit enthalten. Die ausgeführten Arbeiten werden als typische Bauleistungen, wie Malerarbeiten Versetzungsarbeiten, Verfüguungsleistungen, Plattenverlegen, Stiegenbau usw. einschließlich Lkw-Transporte, Entsorgungs- und Reinigungsdienste beschrieben.

Der Prüfer verglich die Angaben in den Bautagesberichten mit jenen auf den streitgegenständlichen Rechnungen der V an den Bf. und wies grundsätzlich darauf hin, dass es sich in allen Fällen um eine Personalgestellung handeln würde, für die nach § 19 Abs. 1a UStG 1994 das Reverse Charge System zur Anwendung gelange. Dies habe zur Folge, dass der leistende Unternehmer in der Rechnung keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen dürfe. Eine trotzdem gesondert ausgewiesene Steuer schulde der Aussteller

der Rechnung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 und berechtigt den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug.

Der Prüfer hielt überdies fest, dass die Bf. stets am Tag der Rechnungsausstellung bar zahlte. Eine Rechnung sei sogar am Sonntag bezahlt worden. Die im April bis September 2008 ausgestellten Rechnungen hätten jeweils die entsprechenden Monate als Leistungszeitraum ausgewiesen, während jene im Oktober, November und Dezember des Streitjahres ausgestellten Rechnungen den April als Leistungszeitraum enthielten.

In den Bautagesberichten wären anders als in den Eingangsrechnungen A ( Seite 87-lfd. im Einkommensteuerakt), B (S 90) und W (S 70) als Baustellen angeführt. Die Angaben in den streitgegenständlichen Eingangsrechnungen der V hätten sich auf die pauschale Angabe "Wien" beschränkt. Die Bautagesberichte wären schon aus diesem Grund kein eindeutiger Nachweis für eine Leistungserbringung gewesen.

Die Anzahl der laut Eingangsrechnungen eingesetzten Arbeiter war geringer als jene in den Bautagesberichten angegebene:

LZR 2008	Bautagesberichte	Eingangsrechnungen
April	2	3
Mai	4	4
Juni	4	4
Juli	4	4
August	5	3
September	5	3
Oktober	3	5
November	5	3
Dezember	3	3
<b>Gesamt</b>	<b>35</b>	<b>32</b>

Außerdem seien in den Eingangsrechnungen 5.010 geleistete Stunden abgerechnet worden, während in den Bautagesberichten 4.281 Stunden aufgezeichnet worden wären. Dabei seien auch Stunden einbezogen worden, die auf anderen als in Wien befindlichen Baustellen erbracht worden wären.

Die Bautagesberichte beinhalten auch Angaben für die Monate Jänner bis März, für die es überhaupt keine Eingangsrechnungen der V gebe. Daraus ergeben sich ca. 3.900 geleistete Stunden, die auf Basis der Bautagesberichte in den Eingangsrechnungen der V Deckung finden würden, was einem prozentuellen Ausmaß in Höhe von ca. 78 % entspreche.

Unterschriften auf den Zahlungsbelegen würden nicht mit der Unterschrift des Geschäftsführers der V *übereinstimmen*.



Ermittlungen bei der V hätten zu dem Ergebnis geführt, dass dieses Unternehmen ab dem Juli 2008 zehn Personen (unter Berücksichtigung des gewerberechtlichen Geschäftsführer neun Personen) als Arbeitnehmer bei der Sozialversicherungsanstalt gemeldet habe. Der Prüfer errechnete mit neun Personen mögliche Arbeitsstunden im Gesamtausmaß in Höhe von 3.735. Die Ermittlung der geschätzten Stunden erfolgte mittels Kalendertage und einer Umrechnung auf Arbeitstage ( $/31 \cdot 20$ ) und einer Umrechnung auf Stunden (Ansatz: 10 Std/Tag).

Außerdem sei der Name D, der erst ab dem 17.7.2008 sozialversicherungsrechtlich angemeldet gewesen sei, in den Bautagesberichten bereits im Juni 2008 als Arbeiter genannt gewesen. Die Bautagesberichte wären weder vom Verfasser noch vom Leistungserbringer unterfertigt worden, und seien daher auch deshalb keine geeignete Dokumentation zum Nachweis der erbrachten Leistungen. Aus diesen Gründen müsse nach Ansicht des Prüfers, davon ausgegangen werden, dass die besagten Leistungen durch Schwarzarbeiter erbracht worden seien. Die vorliegenden Eingangsrechnungen der V seien daher nur Deckungsrechnungen gewesen.

Ungeachtet dieser Ausführungen sei für die Bf. ein Aufwand im Ausmaß von 50% des bisher geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes entstanden und anzuerkennen.

In seiner Gegenäußerung führte der Bf. aus, dass der Prüfer zu Unrecht davon ausging, dass die überlassenen Arbeitskräfte (ausschließlich) Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 erbracht hätten. Dies ergebe sich weder aus den Bautagesberichten, noch aus den Rechnungen oder dem sonstigen Vorbringen.

Tatsächlich wären die überlassenen Arbeiter, manche ausschließlich, manche teilweise, mit Dienstleistungen wie Reinigungen, Transporten und Vertragen von Materialien beschäftigt gewesen. Bei diesen Leistungen handelt es sich jeweils um selbständige Leistungen, die nicht zu den Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 zählen würden (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/ 15/0049, wonach selbst Bauleistungen dann nicht unter § 19 Abs. 1a UStG 1994 fallen, wenn sie nur unselbständige Nebenleistungen zu anderen Leistungen sind).

Auch in den Rechnungen erfolgte kein Hinweis, dass es sich bei den erbrachten Leistungen überwiegend um Bauleistungen gehandelt hätte, sodass die diesbezüglichen Feststellungen des Prüfers reine Vermutungen darstellen.

Ebenso wenig nachvollziehbar seien die vom Prüfer angestellten Berechnungen: Aus den Bautagesberichten ergibt sich exakt, wann welcher Arbeitnehmer gearbeitet habe, eine Gegenüberstellung mit irgendwelchen „Normarbeitszeiten“, wo (unrealistisch) bloß 20 Arbeitstage pro Monat und bloß 10 Arbeitsstunden am Tag angenommen werden, sei daher entbehrlich. Die konkreten Stunden wären nachgewiesen, sodass eine „Schätzung“ mit statistischen Hilfsmitteln entbehrlich sei. Dass diese nicht zum gleichen Ergebnis wie die tatsächlich geleisteten Stunden führte, ist eine notwendige Folge der Tatsache, dass eine statistische Schätzung immer mit Durchschnittssätzen und Unschärfen arbeitet, sodass ja grundsätzlich auch, wenn konkrete Aufzeichnungen vorliegen, von diesen und nicht von einer Schätzung auszugehen sei.

Was die Abweichungen zwischen den Rechnungstexten (Datum und auch Leistungsort) betrifft, wurde bereits zugestanden, dass die Fehler in der Leistungsbeschreibung in den Rechnungen einer offenkundig schlampigen Rechnungsausstellung (und einer zugegeben ebenso schlampigen Rechnungskontrolle bei mir) zuzuschreiben seien.

Da die Bautagesberichte als Grundlage der Ermittlung des Umfanges der erbrachten Leistung allerdings vorliegen ist die Relevanz der Unrichtigkeit der Zusammenfassung dieser Leistungen in den Rechnungstexten für mich nicht erkennbar.

Die den Rechnungen zugrundeliegenden Leistungen seien daher nachgewiesen worden; dass der Ort der Leistungserbringung (als solcher zählt bei Arbeitskräfteüberlassungen immer der Ort des Sitzes des entleihenden Unternehmens, und dieser ist jedenfalls Wien, sodass die Rechnungen diesbezüglich eigentlich richtig ausgestellt seien ) nicht im Einzelnen angeführt wurde, kann daran nichts ändern.

Ebenso wurden die Leistungsstunden genau aufgeschlüsselt. Ob diese z.B. der Gebietskrankenkasse gegenüber von der V. richtig abgerechnet wurden, entziehe sich sowohl der Kenntnis des Bf., als aber auch seiner Verantwortung.

Bei Bezahlung wurden die Rechnungen jeweils mit Hilfe der Bautagesberichte kontrolliert; zum damaligen Zeitpunkt war eine Diskrepanz zwischen geleisteten und verrechneten Arbeitsstunden nicht aufgefallen, sonst wären die Rechnungen nicht unbeanstandet bezahlt worden.

Es liege im Bereich des Möglichen, dass zur nunmehrigen Vorlage nicht mehr alle Bautagesberichte aufgefunden werden konnten, oder auch für einzelne Leistungen keine Bautagesberichte erstellt würden und diese so zeitnah fakturiert wären, dass die schriftlich nicht aufgestellten Stunden noch entsprechend erinnerlich wären.

Eine Unterfertigung von Bautagesberichten erfolge niemals; Bautagesberichte stellen eine Dokumentation der Leistung durch die leistenden Arbeiter und nicht einen Vertrag dar, der einer Unterfertigung bedürfe. Die Bautagesberichte dienen auch nicht der Abrechnung gegenüber dem Kunden oder jemandem, dem eine Leistung nachgewiesen werden müsste, sondern nur dem Bf. gegenüber und könne er die erbrachten Leistungen selbst wahrnehmen, da auch er sich immer auf der Baustelle befinde.

Selbst wenn in den Rechnungen die ein- oder andere nicht dokumentierte Stunde bezahlt worden sein sollte und hier allenfalls ein Fehler in der Rechnungskontrolle vorlag, so stellen auch derartige irrtümlich in zu großer Höhe bezahlte Rechnungen grundsätzlich betriebliche Aufwendungen dar.

Eine irrtümlich unterlassene Rechnungskorrektur hindere weder einen Vorsteuerabzug noch eine Geltendmachung der bezahlten Rechnung als betriebliche Ausgabe.

Die vorgelegten Bautagesberichte weisen die von der V für den Bf. erbrachten Leistungen (Arbeitsstunden) im Wesentlichen nach. Wieso aus Details betreffend (den Bf. nicht berührende) Gebietskrankenkassenmeldungen (allenfalls wurden, was der Prüfer aber gar nicht explizit behauptete, Überstunden zu melden vergessen?) oder die Tatsache, dass die Unterfertigung von Bautagesberichten im Unternehmen des Bf. nicht usus sei, gefolgert werden sollte, dass die Rechnungen der V, für welche eben eine nahezu

lückenlose Dokumentation vorliege, nur „Deckungsrechnungen“ seien, bleibe absolut unerfindlich.

In seiner Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2008** brachte der Bf. im Wesentlichen vor:

Auf Grund der zwischenzeitlich aufgefundenen und vorgelegten Bautagesberichte bliebe es völlig unklar, weshalb in der Begründung der belangten Behörde die Rechnungen und Quittungen der V nicht als Zahlungsnachweise anerkannt worden seien, räumt doch die belangte Behörde "im Schätzungswege" selbst ein, dass entsprechende Leistungen zugekauft wurden. Völlig unklar sei, warum die belangte Behörde, trotz beispielsweise nachgewiesener Anmeldungen der Arbeitskräfte, die ebenso nachweislich im Unternehmen des Bf. eingesetzt würden, bezweifelte, dass diese Zahlungen an die V geleistet wurden und dass die V tatsächlich Leistungen erbracht habe (zumal diese eben nachweislich Arbeitgeber der überlassenen Arbeitskräfte war)

Bereits bei der ursprünglichen Umsatzsteuersonderprüfung, auf welcher die Nichtanerkennung der gegenständlichen Rechnungen offenbar beruht, war ein Leistungsaustausch unstrittig, beziehungsweise vom Prüfer nicht bezweifelt gewesen, da schon allein an Hand der Ausgangsrechnungen ganz schlüssig und zweifelsfrei nachgewiesen werden konnte, dass die von der V, beziehungsweise die von der von ihr beigestellten Arbeiter erbrachten Leistungen, an die Kunden des Bf. im Detail weiterfakturiert worden wären.

Es ist evident, dass der Bf. diese Leistungen gegenüber seinen Kunden nicht erbringen hätte können und demgemäß auch nicht bezahlt erhalten hätte, wenn er in Ermangelung eigener Arbeitnehmer, diese Leistungen beziehungsweise Arbeitskraft nicht bei der V eingekauft hätte.

Diesbezüglich würden bereits bei der Umsatzsteuersonderprüfung, soweit damals noch vorhanden, Anmeldungen der bei der V beschäftigten und mir zur Verfügung gestellten Arbeiter vorgelegt, sodass nicht nur die Art der Leistung (Arbeitskräfteüberlassung), sondern auch die Identität der überlassenen Arbeitskräfte von Anfang an definiert wäre. Über die nunmehr vorgelegten Bautagesberichte, zu deren Vorlage um entsprechende Fristerstreckung ersucht worden war, gelingt sogar die tagesgenaue und persönlich individualisierte Zuordnung der einzelnen von der V bezogenen und an diese bezahlten Leistungen.

Die belangte Behörde führt keinerlei Begründung dafür an, warum sie zwar einerseits davon ausgeht, dass diese Leistungen zugekauft wurden (was nach den oben beschriebenen Überlegungen bzw. Nachweisen eigentlich niemals strittig wäre), andererseits aber, dass die dafür von der V ausgestellten Rechnungen und Quittungen unrichtig oder nicht ordentlich verbucht worden seien. Es gelinge damit nicht einmal dem Grunde nach, eine Schätzungsbefugnis zu argumentieren, weshalb die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung schon aus diesem Grund ins Leere gehe.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung erweise sich aber nicht nur als

unzulässig, sondern auch inhaltlich als unrichtig. Allgemein bekannt sei, dass am Markt Dienste eines Arbeitskräfteüberlassers (logischer Weise) nicht gegen ein geringeres Entgelt in Anspruch genommen werden können, als dieser aufwenden müsse, um es an die Arbeitskräfte und zur Bestreitung von Lohnnebenkosten aufzuwenden.

Bei genauer Betrachtung erweise sich daher das von der V verrechnete Honorar als durchaus angemessen. Unterstellt man mit der belangten Behörde, dass der Bf. damals diese Leistungen um 20% billiger beziehen hätte können oder sogar bezogen habe, würde sich erweisen, dass dieses Entgelt seitens des Arbeitskräfteüberlassers nicht ausgereicht hätte, seine Arbeitskräfte und Lohnnebenkosten zu bezahlen. Die Schätzung der erstinstanzlichen Behörde erweise sich daher als einerseits unzulässig und andererseits auch als inhaltlich unzutreffend.

Mit Hilfe der nunmehr vorliegenden Bautagesberichte könnten die vermissten Nachweise geführt werden;

Der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt, die vorliegenden Rechnungen wären unrichtig oder unvollständig (genau lege sich die belangte Behörde hier nicht fest), erweise sich somit als falsch; der Umstand, dass die Behörde ohne über den Fristerstreckungsantrag zu entscheiden, die Vorlage der entsprechenden Bautagesberichte nicht abgewartet habe, stelle einen Mangel des Verfahrens dar.

Der Bf. beantragte, den angefochtenen Bescheid zu beheben und die Einkommensteuer 2008 erklärungsgemäß festzusetzen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Das Bundesfinanzgericht geht auf Grund der Aktenlage von nachfolgendem erwiesenen Sachverhalt aus:

### **Umsatzsteuer**

#### **1. Vorsteuerabzug/Arbeitskräfteüberlassung**

Der Bf. ist mit der Erbringung von Bauleistungen auf Baustellen beauftragt worden und führte im Streitjahr mithilfe von an ihn überlassenen Arbeitskräften Bauleistungen an seine Kunden auftragsgemäß aus. Die in den 51 Seiten der Bautagesberichte festgehaltenen Aufzeichnungen belegen klar, dass die erbrachten Leistungen typische Bauleistungen waren, die als Malerarbeiten, Versetzungsarbeiten, Verfugungsleistungen, Entsorgungs- und Reinigungsdienste schriftlich festgehalten wurden.

Der Einwand des Bf. in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 28.2.2014, dass manche Arbeiter ausschließlich, manche teilweise mit Dienstleistungen wie Reinigungen, Transporten und Vertragen von Materialien beschäftigt gewesen wären, diese demzufolge selbständige, nicht als Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 zu qualifizierende Leistungen erbracht hätten, wird zum einen nicht durch die Bautagesbücher bestätigt. Aus diesen geht hervor, dass die überlassenen Arbeitskräfte für den Bf. auf Baustellen einheitlich zu beurteilende Bauleistungen erbracht

haben. Bei dieser Beurteilung kommt es nicht auf die konkrete Tätigkeit des einzelnen Leiharbeiters an, sondern auf die insgesamt vom Entleiher ausgeübte Tätigkeit.

Zum anderen geht vor dem Hintergrund des vom Bf. zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.9.2013, 2011/15/0049, der Einwand, es lägen selbständige nicht als Bauleistungen zu beurteilende Tätigkeiten vor, ins Leere.

Nach der gesetzlichen Definition des § 19 Abs. 1a UStG 1994 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung, sind Bauleistungen alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Im oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes wurde hinsichtlich der Abgrenzung der vom Übergang der Steuerschuld erfassten Bauleistungen auf Begriffe des EStG 1988 Bezug genommen. Aus einkommensteuerlicher Sicht sind unter den angeführten Maßnahmen solche zu verstehen, die entweder (als Änderung der Wesensart des Gebäudes) zu aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand auf dieses Wirtschaftsgut "Gebäude" führen oder sich als Gebäudeerhaltung (Instandhaltung, Instandsetzung, vgl. etwa § 28 Abs. 2 EStG 1988) darstellen. Von Fällen reiner Dienstleistungen in Form der Planung und Überwachung der Gebäudeerrichtung abgesehen (vgl. Ruppe/Achatz, aaO, § 19 Tz 46) ist dieses Verständnis auch den Tatbestandsmerkmalen der Gebäudeherstellung und Gebäudeänderung sowie, wenn Gebäude oder Gebäudeteile betroffen sind, Instandsetzung und Instandhaltung iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 beizumessen.

Im Beschwerdefall haben "überlassene" Arbeitskräfte für das Unternehmen des Bf. Malerarbeiten, Versetzungsarbeiten, Verfugungsleistungen, Entsorgungs- und Reinigungsdienste auf Baustellen erbracht, welche einheitliche Leistungen darstellen und als typische Bauleistungen im Zusammenhang mit einer Gebäudeherstellung oder Gebäudeerhaltung zu beurteilen sind. Es können die in den Bautagesberichten neben den Malerarbeiten und anderen Bauarbeiten aufgezählten Reinigungs-Entsorgungs und Transportleistungen, die von den überlassenen Arbeitskräften ausgeführt werden nach der vorliegenden Beweislage nicht isoliert von den insgesamt von den überlassenen Arbeitskräften erbrachten Leistungen als selbständige beurteilt werden, wie dies zB bei Materiallieferungen oder Bauendreinigungsleistungen der Fall ist, die von einem Baustoffhändler bzw. Reinigungsunternehmen selbständig ausgeführt werden. Die Personalgestellung ist als Bauleistung zu qualifizieren, da der Bf. die zur Verfügung gestellten Arbeitskräfte zur Erbringung der über Auftrag an ihn ergangenen und in den Bautagesberichten aufgezeichneten Bauleistungen eingesetzt hatte.

Insoweit ist der vorliegende Sachverhalt nicht mit jenem im oben erwähnten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vergleichbar, zumal es in diesem um die Beurteilung der Lieferung und der Montage von Beleuchtungskörpern durch eine GmbH als einheitliche Leistung ging. Die GmbH war außerdem nicht in der Baubranche tätig, sondern betrieb einen Großhandel mit Beleuchtungskörpern. Dabei hatte der Verwaltungsgerichtshof die Beleuchtungskörper einkommensteuerlich nicht als Teile des Wirtschaftsgutes "Gebäude", sondern als selbständige Wirtschaftsgüter behandelt und deshalb die als einheitlich zu

wertende Leistung, die Lieferung und die Montage der Beleuchtungskörper nicht als Bauleistung beurteilt.

Demgegenüber geht es im vorliegenden Fall bei den streitgegenständlichen Leistungen um einheitliche Bauleistungen die im Sinne des genannten Erkenntnisses nicht getrennt voneinander umsatzsteuerrechtlich beurteilt werden können, sodass der § 19 Abs. 1a UStG 1994 anzuwenden war.

Die belangte Behörde stellte im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid fest, dass die Kürzungen der Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen der V über die Überlassung von Arbeitskräften nicht nur wegen der ungenügenden pauschalen Leistungsbeschreibung sondern auch deshalb erfolgt sei, weil ein Leistungsaustausch nicht nachgewiesen worden sei.

In seiner Stellungnahme zu den im Zuge des Beschwerdeverfahrens vom Bf. vorgelegten mit undeutlicher Handschrift verfassten Bautagebüchern hielt der Prüfer unbestrittene Abweichungen zwischen den streitgegenständlichen Eingangsrechnungen der V und den Bautagesberichten fest:

Es sind in den Bautagesberichten neben jenen in den Eingangsrechnungen genannten Baustellen, drei weitere erfasst worden. Die Anzahl der eingesetzten Arbeiter in den Bautagesberichten ist 35, jene laut den Eingangsrechnungen 32. Desgleichen rechneten die strittigen Fakturen 5.010 Arbeitsstunden ab, während in den Bautagesberichten 4.281 Stunden angegeben waren. Unter Bedachtnahme auf die vom Bf. nicht widerlegte Feststellung des Prüfers, dass sich die nach den Bautagesberichten geleisteten Stunden darüber hinaus auf Baustellen und Monate (Jänner bis März des Streitjahres) bezogen haben, die mit den genannten Eingangsrechnungen überhaupt nicht abgerechnet worden sind, errechnet sich eine Gesamtzahl von Arbeitsstunden in Höhe von ca. 3.900. Unregelmäßigkeiten in der Ausstellung der Rechnungen sind überdies unbestritten, wonach Fakturen grundsätzlich im Monat des Leistungszeitraumes erstellt wurden, ausgenommen in den Monaten Oktober, November und Dezember ausgestellte Rechnungen, die den April des Streitjahres als Leistungszeitraum ausgewiesen haben. Der Bf. räumt in seiner schriftlichen Stellungnahme eine diesbezügliche "schlampige" Vorgehensweise ein.

Feststand überdies, dass die Bezahlung der strittigen Rechnungen stets in Bar am Tag der Rechnungsausstellung, auch an einem Sonntag, erfolgte.

Angesichts dieser Ausführungen steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass die vorliegenden Eingangsrechnungen der V, konkret die Überlassung von Arbeitskräften, den verrechneten Stunden nach, lediglich zu ca. 78% in den vorgelegten Bautagesberichten Deckung finden, beziehungsweise durch diese nachvollziehbar waren.

Losgelöst von diesem Ergebnis kommt der Prüfer zu einem ähnlichen Resultat, indem er ausgehend von den tatsächlich bei der V angemeldeten Arbeitskräften die mögliche geleistete Stundenanzahl im Ausmaß von 3.700 berechnete, wobei er von 20 Arbeitstagen im Monat und von einem 10 Arbeitsstundentag ausging.

In seiner Gegenäußerung hielt der Bf. diese Schätzung für entbehrlich, da die konkreten Stunden nachgewiesen worden wären. Dass eine statistische Schätzung zu einem anderen Ergebnis geführt hätte, sei darauf zurückzuführen, dass sie mit Durchschnittssätzen und Unschärfen arbeite, darüber hinaus sei die Art der vorgenommenen Schätzung unrealistisch.

Mit diesen Einwendungen widerlegt der Bf. keineswegs die Art und die Höhe der vom Prüfer angestellten Berechnung, zumal die Bautagesberichte und die verfahrensgegenständlichen Eingangsrechnungen bezüglich der tatsächlich geleisteten Stunden nicht ident waren. Vielmehr muss im Ausmaß der festgestellten Abweichungen davon ausgegangen werden, dass die V Leistungen fakturiert hat, die - weil sie keinen Niederschlag in den vorgelegten Bautagesberichten gefunden haben - nicht erbracht worden waren.

Aus dieser Sicht geht das Vorbringen des Bf., dass sämtliche verrechneten Stunden nachgewiesen worden seien, ins Leere.

Der Bf. gestand auch zu, dass ihm eine Diskrepanz zwischen geleisteten und verrechneten Arbeitsstunden nicht aufgefallen wäre. Sein Hinweis auf das Bestehen möglicher weiterer Bautagesberichte ohne weitergehende Nachweise muss allerdings als Behauptung entkräftet werden.

Mangels konkreter Anhaltspunkte folgt das Bundesfinanzgericht nicht der abschließenden Beurteilung des Prüfers, dass zur Gänze Deckungsrechnungen vorliegen würden, und dass die V gar keine Leistung erbracht habe.

Vielmehr kann angesichts der vom Prüfer angestellten Berechnung davon ausgegangen werden, dass ca. 80% der fakturierten Arbeitskräfteüberlassung tatsächlich erbracht worden war. Zudem bescheinigen die Bautagesbücher, wie oben näher erläutert, dass die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbracht haben.

Für den Bereich der **Umsatzsteuer** ist zur Streitfrage, ob dem Bf. aus den besagten Rechnungen der V ein Vorsteuerabzug zusteht, **in rechtlicher Hinsicht** auszuführen:

§ 19 Abs. 1a UStG 1994 bestimmt, dass bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Dies gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

Vor diesem Hintergrund ging im Beschwerdefall die infolge der Überlassung von Arbeitskräften entstandene Umsatzsteuerschuld auf den Bf. über, da dieser selbst mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt war bzw. ein Unternehmen betreibt, das üblicherweise Bauleistungen erbringt, und solcherart auch die Arbeitskräfte Bauleistungen erbracht haben.

Durch § 19 Abs. 1a UStG 1994 wird der Bf. zum alleinigen Schuldner der Umsatzsteuer. Als Leistungsempfänger kann er, bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen, zum selben Zeitpunkt (dh im gleichen Voranmeldungszeitraum) diese Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sodass es zu keiner Umsatzsteuerbelastung kommt.

Diese Rechtsfolge tritt unabhängig davon ein, ob eine ordnungsgemäße Rechnung iSd § 11 UStG 1994 vorlag. Für den Beschwerdefall bedeutet dies nunmehr, dass auf die Ausführungen des Prüfers und auf die Beschwerdeeinwendungen zum Nichtvorliegen der formellen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 nicht mehr eingegangen werden muss.

Da die Umsatzsteuerschuld in Höhe von 26.052,00 € beim Übergang der Steuerschuld mit dem in gleicher Höhe bestehenden Vorsteuerabzug gegenverrechnet wird, steht dem Bf. der geltend gemachte Vorsteuerabzug in Bezug auf die in den streitgegenständlichen Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 26.052,00 € jedenfalls nicht zu. Da die streitgegenständlichen Rechnungen entgegen § 19 Abs. 1a UStG 1994 einen gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer enthalten haben, entstand für den leistenden Unternehmer zusätzlich kraft Rechnungslegung iSd § 11 Abs. 12 UStG 1994 die Umsatzsteuer. Ein Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger ist diesfalls ausgeschlossen (vgl. *Kollmann/Schuchter* in Melhardt/Tumpel UStG <sup>2</sup>, § 12 Rz 69, EuGH 6.2.2014, SC Fatorie Srl, C-424/12).

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

## **2. Vorsteuern/ sonstige Ausgaben**

**Pkt. 1** der Beschwerdeausführungen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass trotz Vorhaltes der belangten Behörde Rechnungen der Stadt Wien und des xx Institute nicht vorgelegt wurden. Ein Vorsteuerabzug in Höhe von 19,25 € war daher, wie das Finanzamt zutreffend im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid ausführte, mangels vorliegender Rechnung nicht möglich.

Der Vorsteuerabzug aus verrechneten Telefongebühren wurde seitens der belangten Behörde im Ausmaß des angegebenen Privatanteils gekürzt und der Vorsteuerabzug aus der Rechnung/W iHv 13.60 € zur Gänze anerkannt, sodass insgesamt gesehen zu Pkt. 1. 32,48 € Vorsteuern in Abzug zu bringen waren.

**Pkt. 2** der Beschwerdeausführungen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid



Das Finanzamt kürzte die aus Rechnungen von A geltend gemachten Vorsteuerbeträge um einen vom Bf. nicht bestrittenen 20%igen Privatanteil, somit iHv 12,76 €. Vorsteuern wurden somit zutreffend in Höhe von 51,07 € anerkannt.

**Pkt. 3** der Beschwerdeausführungen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid  
s. obige Ausführungen zu den Eingangsrechnungen der V.

**Pkt. 4** der Beschwerdeausführungen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid  
Der Bf. hat trotz Vorhaltes des Finanzamtes nicht nachgewiesen, dass der verbuchte Betrag an Vorsteuern in Höhe von 110,00 € bereits bei der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2008 ausgeschieden wurde, daher erfolgte die Nichtanerkennung der Vorsteuern zu Recht.

**Pkt. 5** der Beschwerdeausführungen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid

Dem vorgelegten Akt ist zu einer Hotelrechnung zu entnehmen, dass diese einen Bruttobetrag in Höhe von 571,40 € enthalten hat. Da diese Rechnung keine Kleinbetragsrechnung darstellt und überdies der Name und die Anschrift des Empfängers der Leistung nicht angegeben waren, und auch sonst trotz Vorhaltes der belangten Behörde kein Nachweis erbracht wurde, dass diese Leistungen für das Unternehmen des Bf. erbracht wurden, stand zu Recht kein Vorsteuerabzug in Höhe von 63,20 € zu.

Dies gilt ebenso für die Rechnungen über den Verkauf von Torten (USt: 12,17 € und 10,84 € von Y und Restaurantumsätze von P. Selbst bei Kleinbetragsrechnungen, in denen nach § 11 Abs. 6 UStG 1994 auf die Angabe des Leistungsempfängers verzichtet wird, muss mit anderen Mitteln nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden, dass der Inhaber der Rechnung auch Empfänger von Leistungen für sein Unternehmen war. Da der Bf. trotz Vorhaltes keine diesbzüglichen Nachweise erbracht hat, waren die Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 86,21 € zu Recht versagt worden.

**Pkt. 6** der Beschwerdeausführungen gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid

Gem. § 12 Abs. 2 Z 2 a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Da es sich beim Kauf einer Jacke, von Schuhen und einer Hose nicht um einen Erwerb von typischer Arbeitskleidung handelte, weil sie auch privat genutzt werden können, sind die dafür getätigten Aufwendungen nicht abzugsfähig. Dies selbst dann, wenn die Bekleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit bzw. ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird (vg. Jakom /Vock EStG 2017, § 20 Tz 90). Demzufolge sind diese Anschaffungen auch nicht für das Unternehmen des Bf. erfolgt. Die belangte Behörde hat die geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu Recht in Höhe von 22,49 € nicht anerkannt.

Zur **Berechnung der Umsatzsteuer** ist auszuführen, dass sich in Bezug auf die streitgegenständlichen Eingangsrechnungen der V infolge des Überganges der Steuerschuld Änderungen in der Bemessungsgrundlagen ergeben, die sich jedoch nicht

auf die Umsatzsteuerbelastung beim Bf. auswirken. Es waren von der in der Kennzahl 048 der Umsatzsteuererklärung 2008 eingetragenen Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UStG in Höhe von 26.052,00 € Vorsteuerbeträge betreffend die Steuerschuld nach § 19 Abs. 1a UStG in der Kennzahl 0082 in gleicher Höhe in Abzug zu bringen, sodass im Ergebnis die Umsatzsteuer wie im angefochtenen Bescheid in Höhe von 28.993,60 € festzusetzen war.

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Einkommensteuer 2008**

In Streit steht, ob der Bf. tatsächlich Leistungen aus der Überlassung von Arbeitskräften im Umfang der geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von 130.260,00 € zugekauft hatte.

Die belangte Behörde hat im Schätzungswege den betrieblich veranlassten Zukauf dieser Leistungen im Ausmaß von 80% der geltend gemachten Ausgaben anerkannt, da der Bf. über Vorhalt vom 14.5.2013 keinen Nachweis ihrer gänzlichen betrieblichen Veranlassung erbracht hatte.

In seiner Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 gab der Bf. an, dass die zwischenzeitlich vorgelegten Bautagesberichte belegen würden, dass die Rechnungen der V Zahlungsnachweise seien. Ein diesbezüglicher Leistungsaustausch zwischen der V und dem Unternehmen des Bf. könne nicht verneint werden, da die von den beigestellten Arbeitskräften erbrachten Leistungen im Detail weiterfakturiert worden wären.

Außerdem erweise sich nach Ansicht des Bf. die Schätzung als unzulässig und als inhaltlich unzutreffend.

Dazu ist auszuführen, dass gemäß § 184 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörden, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen hat. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Der Absatz zwei dieser Bestimmung legt fest, dass insbesondere dann zu schätzen ist, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Dem Bf. wurde die Stellungnahme des Prüfers zu den vorgelegten Bautagesberichten zur Kenntnis gebracht. In dieser kam der Prüfer auf Grund eines Vergleiches der angegebenen Anzahl von Arbeitsstunden in den Bautagesberichten und den Fakturen der V in Höhe von (5.010) zu Abweichungen im prozentuellen Ausmaß in Höhe von ca. 20%. Mit den Eingangsrechnungen wurden um 20% zu viele Stunden abgerechnet. Die Arbeitsstunden laut Bautagesberichten wurden bei dieser Berechnung außerdem um jene Stunden bereinigt, die nicht in den Eingangsrechnungen erfasst waren, weil sie anderen Baustellen und den Monaten Jänner 2008 bis März 2008 zuzuordnen waren. Im Ergebnis konnten solcherart 3.900 geleistete Arbeitsstunden als glaubhaft angesehen werden.

Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt der Prüfer, indem er von der Anzahl der im Unternehmen der V bei der Sozialversicherungsanstalt gemeldeten Arbeitskräfte ausging, ihren Einsatz nach Kalendertagen sowie nach Arbeitstagen berechnete und sohin unter Annahme eines zehn Stunden Tages mögliche Arbeitsstunden von 3.700 errechnete, was im Ergebnis zu einer Differenz zu den in den Eingangsrechnungen vermerkten Stunden (5.010) im Ausmaß von 26% führte.

Vor diesem Hintergrund und dem Umstand, dass der Bf. mit der Vorlage der Bautagesberichte keineswegs nachwies bzw. glaubhaft machte, dass die verrechnete Überlassung von Arbeitskräften zur Gänze für das Unternehmen des Bf. erbracht wurde, war es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes gerechtfertigt die betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Ausgaben in Höhe von 80% anzunehmen. Dies auch deshalb, da der Bf. der vom Prüfer angestellten Berechnungen lediglich Allgemeines entgegenhielt und keine konkrete Unrichtigkeit der vorgenommenen Berechnung aufzeigte.

Eine Schätzungsberechtigung ergibt sich schon aus der Tatsache, dass Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen sind. Der in § 184 Abs. 1 BAO genannte Begriff der Grundlagen der Abgabenerhebung gleicht im Wesentlichen dem in § 198 Abs. 2 BAO verwendeten Begriff der "Grundlagen der Abgabenfestsetzung", welcher dort mit dem Klammerausdruck "Bemessungsgrundlagen" erläutert wird. Daraus lässt sich ableiten, dass grundsätzlich die zu errechnenden Bemessungsgrundlagen den Gegenstand einer Schätzung bilden können. Dies schließt allerdings nicht aus, dass nicht nur die dem Steuertarif unmittelbar vorgelagerte Rechengröße geschätzt werden kann, sondern gegebenenfalls auch die diese bedingenden Tatsachen, Ereignisse, Abläufe usw. (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

Dass eine Schätzung mit Ungewissheiten und Ungenauigkeiten behaftet ist, bewirkt nicht ihre Unzulässigkeit, weshalb das dahingehende Vorbringen des Bf. ebenso ohne Erfolg bleibt. Die Berechtigung zur Kürzung der strittigen Ausgaben um 20% ergibt sich aus dem Grund, da der Bf. auf Basis der vorhandenen Unterlagen die ermittelte Diskrepanz zwischen der Anzahl der an ihn verrechneten Arbeitsstunden und jener in den Bautagesberichten angegebenen belegmäßig nicht aufklären konnte, die belangte Behörde demnach mit der Schätzung, dass 20% der geltend gemachten Ausgaben nicht betrieblich veranlasst waren, den wahren Besteuerungsgrundlagen, somit den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe kam.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall stellten die Fragen der Anwendung des Überganges der Steuerschuld bei Bauleistungen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung dar, zumal sie im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Der Nachweis beziehungsweise die Glaubhaftmachung betrieblich veranlasster Aufwendungen ist überdies eine Tatfrage, mit der keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung verbunden ist.

Wien, am 8. März 2018