

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 in der Beschwerdesache der K KG, W, vertreten durch Gregorich & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1190 Wien, Heiligenstädter Straße 50-52 über die Beschwerde vom 16.7.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien **** vom 21.6.2010 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2008, die vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2009 und die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO betreffend die Jahre 2007 und 2008 in der Sitzung am 30.5.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

Die Beschwerde betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 für das Jahr 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

Der Beschwerde betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 für das Jahr 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die einheitliche und gesonderte Feststellung für das Jahr 2008 ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Spruchbestandteil.

Der gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 wird gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

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

Hinweis:

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO

vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

1. Übergangsbestimmung:

Infolge Einrichtung eines Bundesfinanzgerichtes ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin, in der Folge Bf. genannt, ist seit 15.4.2014 über Antrag vom 27.3.2014 im Firmenbuch gelöscht.

Die Bf. betrieb im Beschwerdezeitraum am Standort W das Gewerbe "Denkmal-Fassaden- und Gebäudereinigung".

An ihr waren L K als persönlich haftender Gesellschafter und dessen Gattin L2 K als Kommanditistin beteiligt.

Im Zeitraum 24.8.2009 bis 15.4.2010 fand betreffend Umsatzsteuer eine Betriebsprüfung (BP) für die Jahre 2007 bis 2008 sowie eine Nachschau für das Jahr 2009 und betreffend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung eine Betriebsprüfung für die Jahre 2007 und 2008 statt.

Anlass dafür war einerseits eine Betriebsprüfung bei der D X (in weiterer Folge auch als D bezeichnet) für den Zeitraum 2006 bis 2/2009 und andererseits eine Umsatzsteuerprüfung bei der E 1/2009 bis 1/2010 in deren Folge Kontrollmitteilungen an die belangte Behörde ergingen.

In der Kontrollmitteilung betreffend die Firma D X, die sich auf den Betriebsprüfungsbericht bezieht, heißt es dazu, dass es sich bei den Rechnungen, die für "ausgeliehenes Reinigungspersonal" von diversen Firmen gelegt worden sein sollen, um Scheinrechnungen handelte. Es sei von diesen Firmen niemals Personal bereitgestellt worden und die Firma selbst hätte nur minimal Personal gehabt. Der Aufwand und die Vorsteuer seien zu streichen gewesen. Es sei festzuhalten, dass daher auch sämtliche Ausgangsrechnungen der Fa. D Scheinrechnungen seien. Unter den Empfängern dieser Ausgangsrechnungen findet sich lt. dieser Kontrollmitteilung auch die Bf. mit folgenden Beträgen:

	brutto	netto	Ust
2007	31.200	26.000	5.200
2008	107.460	89.550	17.910
2009	20.400	17.000	3.400

Im Rechenwerk der Bf. finden sich weiters Eingangsrechnungen der im Jahr 2009 gegründeten E aus dem Jahr 2009, die von der Betriebsprüfung hinsichtlich ihrer Vollständigkeit und Nachvollziehbarkeit überprüft wurden.

Ihr stand auch der Bericht über die UVA-Prüfung für den Zeitraum 1/2009 bis 1/2010 zur Verfügung. Diese hatte eine Vorsteuerkürzung i.H. von insges. € 286.880.- zur Folge, da es sich bei den Firmen, die Fremdleistungen erbracht haben sollen, um Scheinfirmen gehandelt habe.

Die infolge dieser Prüfungen ergangenen geänderten Bescheide blieben jeweils unangefochten.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 14.6.2010 wird in Tz. 1 zum Thema Fremdleistungen folgendes ausgeführt:

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfungen bei den vorleistenden Unternehmen D X und E, wonach keine Leistungserbringer (Personal) festgestellt haben werden können, könne die Vorsteuer nicht anerkannt werden.

Es sei eine „Personaleinsatzplanung“ von der Bf. erstellt worden, auf der sämtliche zu reinigende Objekte aufgelistet seien. Wenn eine Fremdfirma zuständig gewesen sei, sei dies mit „Leasingpersonal“ oben vermerkt worden. Welche Fremdfirma zuständig gewesen sei, gehe aus dieser Personaleinsatzplanung nicht hervor. Dass Leistungen von Fremdfirmen erbracht worden seien stehe fest, eigenes Personal sowie Herr und Frau K haben dies nicht alleine schaffen können.

Die Rechnungsmerkmale laut § 11 UStG seien insofern nicht ausreichend, da die Leistungsbeschreibung aus Sicht der BP nicht ausreichend sei. Bei der Leistungsbeschreibung sei immer ein monatlicher Leistungszeitraum angegeben.

Mit beiden Fremdfirmen seien einmalig Subverträge abgeschlossen worden, die jedoch keine genaue Spezifizierung enthielten.

Auf den Rechnungen stünden nur Monatssummen, meist Pauschalpreise, welche von Rechnung zu Rechnung sehr stark variierten.

Die Zusammensetzung der Rechnungsbeträge sei erörtert worden, die Überprüfungshandlungen der Rechnungsbeträge seien von der Bf. nicht dokumentiert worden.

Aufgrund der Tatsache, dass nicht feststellbar sei, wer die Leistungen erbracht habe, werden im Jahr 2007 nur 50 % des Bruttoaufwandes als Betriebsausgaben anerkannt, das seien € 15.600,--. Im Jahr 2008 werden die tatsächlichen Banküberweisungen anerkannt, das seien € 70.260,-- brutto. Dabei handelte es sich laut der Aufstellung im Bericht im Jahr 2007 und 2008 um Überweisungen an die Firma D X und im Jahr 2009 darüber hinaus auch an die Firma E.

Aus Rechnungen der Fa. D wurden daher folgende Vorsteuerbeträge nicht anerkannt:

2007: € 5.200.-

2008: € 17.910.-

2009: € 3.400.-

Aus Rechnungen der E wurden folgende Vorsteuerbeträge nicht anerkannt:

2009: € 6.100.-

Betriebsausgaben wurden in folgender Höhe anerkannt:

2007: € 15.600.- (Bruttorechnungsbeträge € 31.200.-)

2008: € 70.260.- (Banküberweisungen)

Lt. Betriebsprüfung betrugen die bar bezahlten Fremdleistungen im Jahr 2008 in Summe brutto € 37.200.-.

Tz. 2 des Berichtes, wonach Fr. K Beteiligte sei und daher der bisherige Lohnaufwand der Gewinnbeteiligung in Höhe von € 32.99.94 zugerechnet werde, blieb unbekämpft.

Die geändert berechneten Einkünfte aus Gewerbebetrieb von nunmehr in Höhe von € 52.258,72 festgestellt, auf Frau K gem. Tz 2 des Berichtes € 32.900,94 und auf Herrn K € 19.357,78 entfielen.

Aufgrund dieser Feststellungen wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 und einheitliche und gesonderte Feststellungen für das Jahr 2007 mit Bescheiden vom 21. Juni 2010 wieder aufgenommen und ergingen geänderte Sachbescheide mit gleichem Datum. Ebenfalls mit gleichen Datum erfolgte die Veranlagung der Umsatzsteuer 2008 sowie die vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer 2009 sowie die bescheidmäßige Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2008.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung für das Jahr 2007 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008, den vorläufig ergangenen USt-Bescheid für das Jahr 2009 sowie den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2008 wurde mit Schriftsatz vom 16.7.2010 Beschwerde erhoben. Gleichzeitig wurde der Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat gestellt.

Die **Bf.** wendet in der **Beschwerde** ein, dass im Gegensatz zur Auffassung der Betriebsprüfung sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben seien:

Die Rechnungen der beiden Subunternehmer enthielten durchgehend sämtliche im UStG geforderte Merkmale, wozu als Nachweis exemplarisch je eine Kopie der Rechnungen von beiden Subunternehmen beigelegt würde. Die Leistungsbeschreibung sei sehr wohl ausreichend, zumal auf der Rechnung die Leistung mit Grundreinigung bzw. Winterdienst angegeben sei. Weiters sei aus der Beilage zur Rechnung ersichtlich, welche Objekte mit welcher Leistung betreut worden seien. Das auf den Rechnungen nur ein Monat angegeben sei, sei kein formeller Mangel.

Dass die Subverträge ohne genaue Spezifizierung abgeschlossen worden seien, sei für ein kleines Familienunternehmen nicht ungewöhnlich da ein solches keinen Rechtsanwalt mit der Erstellung von Werkverträgen beauftragte.

Dass auf den Rechnungen nur Monatssummen angegeben seien welche von Rechnung zu Rechnung variierten, stelle ebenfalls keinen Mangel dar. Es sei bereits im Zuge der Schlussbesprechung erläutert worden, dass die monatlichen Abrechnungen besprochen worden seien und abhängig von der Größe und Art der betreuten Objekte sowie der Art der erbrachten Leistungen ein Monatshonorar fixiert worden seien.

Dass die Beträge gerundet worden seien, entspreche in so einem Fall der allgemeinen Lebenserfahrung. Eine Abrechnungssoftware, die die Aufträge auf Cent-Beträge genau berechne, sei nicht vorgeschrieben. Wesentlich sei, dass die abgerechneten Leistungen tatsächlich erbracht worden seien. Letzteres wurde auch von dem Prüfungsorgan festgestellt und bestätigt.

Angemerkt werde, dass beide Subunternehmer im Leistungs- und Rechnungslegungszeitraum gültige UID-Nummern sowie Steuernummern hatten.

Im Zuge der Außenprüfung sei mitgeteilt worden, dass offenbar die beiden Subunternehmer ihre Abgaben nicht ordnungsgemäß abgeführt hätten. Dies sei keine Rechtfertigung, die Abgaben nun vom Auftraggeber, nämlich der Bf., einzuheben. Hinsichtlich der teilweisen Versagung des Betriebsausgabenabzuges für die Fremdleistungen führte die Bf. aus, dass die abgerechneten Leistungen unzweifelhaft tatsächlich erbracht worden seien und für die Erbringung der Leistungen Verträge mit den beiden Subunternehmen abgeschlossen worden seien. Ob diese mit weiteren Subunternehmen oder Dienstnehmern oder mit illegalen Arbeitnehmern die Leistungen erbringe, könne der Bf. in keiner Weise angelastet werden und habe keinen Einfluss auf die Betriebsausgabeneigenschaft der bezahlten Subunternehmerhonorare.

Die exemplarisch beigelegten Rechnungen samt dem "Protokoll der geleisteten Reinigungsstunden" haben folgendes Erscheinungsbild:

1. Rechnung Nr 018/08 vom 25.4.2008 der Fa. D:

"LZR 1.4.2008-24.4.2008, Reinigungsarbeiten, Pauschalpreis € 10.000, 20% MwSt € 2000, Gesamtbetrag € 12.000.

Das Protokoll für den Monat April 2008 trägt folgenden Titel:

"Seitens der Fa. D wurde der Fa. K im obengenannten Leistungszeitraum Reinigungspersonal an folgenden Tagen zur Verfügung gestellt:"

In einer Tabelle sind das Datum (1.4.-24.4. fortlaufend), die Adresse, die durchgeführte Tätigkeit (etwa Garagenreinigung bzw. in den überwiegenden Fällen Grundreinigung), die Anzahl der arbeitenden Personen mit "Pauschal" und die insgesamt geleisteten Stunden pro Tag dieser Personen mit "Pauschal" angegeben.

2. Rechnung Nr. 0003/04.09 vom 24.4.2009 der E:

LZR: April, BVH: Sonderreinigung und Garagenreinigung, Pauschalpreis € 6.500, 20% MwSt € 1.300, Gesamtbetrag € 7.800.

Beigefügt wurde folgendes "Protokoll der geleisteten Reinigungsstunden für den Monat April 2009":

In der Spalte "Datum" ist jeweils "April" angeführt.

Es gibt 10 Zeilen "April" ohne weitere Datumsangabe an jeweils einer anderen Adresse. In einer weiteren Spalte ist die durchgeführte Tätigkeit angeführt und zwar acht Mal "Garagennassreinigung" bzw. Grundreinigung und Garagennassreinigung.

Die Spalten "Anzahl der arbeitenden Personen" und "insgesamt geleistete Stunden pro Tag dieser Personen" fehlen gänzlich.

Mit Schriftsatz vom 24.8.2010 gab die **Betriebsprüfung** folgende **Stellungnahme zur Beschwerde** ab:

1.) Bezuglich Firma D X:

Aus der Kontrollmitteilung des Prüfers vom 30.6.2009 gehe hervor, dass dieses Unternehmen Scheinrechnungen ausgestellt habe, die Firma selbst habe nur minimal Personal und es sei niemals tatsächlich von deren Subfirmen Personal bereitgestellt worden.

2.) Bezuglich E:

Aus der Kontrollmitteilung mit beigefügter Niederschrift vom 26.3.2010 gehe hervor, dass das Unternehmen ausschließlich Scheinfirmen als Subunternehmer gehabt habe, selbst nur minimal Personal angestellt habe und somit die Leistungen an die Bf. nicht erbringen habe können. Somit liege der Schluss nahe, dass kein Unternehmen die Leistungen erbracht habe sondern die Leistungen von Privaten (Schwarzarbeitern) erbracht worden seien.

Da somit kein Leistungsaustausch stattgefunden habe, sei hierfür keine Vorsteuer abziehbar. Die Tatsache, dass keines der beiden Unternehmen gegen die Prüfungsbescheide berufen habe untermauere die Feststellungen der Prüfungen. Die Leistungsbeschreibung auf den Rechnungen der Fremdleistungsfirmen seien nicht ausreichend iSd § 11 UStG, der Art und Umfang der sonstigen Leistung verlange.

Die BP verwies auf die RZ 1508 der USt-Richtlinien, wonach bei sonstigen Leistungen, Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden müsse. Bezeichnungen wie Reparaturen, Lohnarbeit, Vorleistungen ohne weitere Angaben, seien nicht ausreichend. Auf den Rechnungen der Subunternehmer sei weder die Leistungsart noch der Leistungsumfang ausreichend beschrieben.

Während der Prüfung seien trotz mehrfacher Aufforderung keine Rechnungsbeilagen vorgelegt worden. Bei der ersten Schlussbesprechung am 1.3.2010 sagte Frau K, dass es keine weiteren Grundaufzeichnungen gäbe, meinte jedoch am Ende der Besprechung, dass sie noch Listen zusammenstellen könne. Diese wurden bei der zweiten Schlussbesprechung am 15.4. vorgelegt.

Dabei handle es sich jedoch nach Auffassung der BP nicht um Rechnungsbeilagen. Das Protokoll der geleisteten Reinigungsstunden habe bei beiden voneinander unabhängigen Fremdfirmen dasselbe Erscheinungsbild. Weiters sei bei keiner Rechnung ein Hinweis auf eine Beilage vorhanden. Selbst wenn diese Schriftstücke als Rechnungsbeilage gelten würden, wäre die Leistungsbeschreibung unzureichend da bei der Tätigkeit Grundreinigung die Art und der Umfang nicht ersichtlich seien. Weiters werde auch hier nur pauschal abgerechnet, es sei weder die Anzahl an arbeitenden Personen noch die Anzahl an geleisteten Stunden ersichtlich. Auch seien keine, wie in der Berufung dargestellten Unterschiede, in der Beschaffenheit der Objekte vermerkt.

Folgende Rechnungen wurden der Stellungnahme beigelegt:

Rechnung der Firma D Nr. 016/08 vom 31.3.2008

Leistungszeitraum März, "Reinigungspersonal"

Vermerk "Reinigungsprotokoll beigelegt"

Pauschalpreis: € 3.750.-

Nr. 018/08 vom 25.4.2008

Leistungszeitraum 1.4.-24.4.2008 Reinigungsarbeiten

Pauschalpreis: € 10.000

E Rechnung Nr. 0002/04.09 vom 20.4.2009

Leistungszeitraum April

Sonderreinigung lt. Vereinbarung

Rechnung Nr. 0001/05.09 vom 26.5.2009

Leistungszeitraum Mai

Sonderreinigung lt. Vereinbarung

Weder ein Reinigungsprotokoll noch diese Vereinbarung haben vorgelegt werden können.

Es habe kein Preis für verschiedene erbrachte Leistungen pro Objekt, pro

Stiege, pro Fenster oder pro m² genannt werden können weiters keine Pauschale für einen gewissen beliebigen Zeitraum für ein Objekt, keine Stundendauer für verschiedene Tätigkeiten bzw. Leistungen. Die laut Bf. unterschiedliche Beschaffenheit von diversen Objekten habe nicht in ein Schema eingeordnet werden können. Es habe auch keine Aufstellung für die Preise der verschiedenen Objekte vorgelegt werden können. Die auf den beigelegten Rechnungen der Firma D vom 31.3.2008 bzw. der Firma E vom 20.4.2009 und vom 26.5.2009 angeführten Zusatzunterlagen nämlich einerseits Reinigungsprotokoll andererseits eine Vereinbarung betreffend Sonderreinigung haben nicht vorgelegt werden können.

Die mit den Fremdfirmen gleichlautend abgeschlossenen Subverträge enthielten keine Objekte, Preise oder zu verrichtenden Tätigkeiten, auch gäbe es dazu keine schriftlichen Aufzeichnungen und dies obwohl laut Vertrag zwischen den Vertragspartner hinsichtlich Ort, Zeit und zu erbringender Leistung das Einvernehmen mit den Auftraggeber herzustellen sei. Für die Betriebsprüfung sei nicht feststellbar, wer tatsächlich geputzt habe.

Auf der von der Firma vorgelegten Personaleinsatzplanung seien Arbeiten, die nicht mit eigenem Personal erledigt worden seien, nur mit Leasingpersonal bezeichnet worden. Aus dem der Bf. bekannten Strafantrag vom 19.5.2010 bezüglich einer Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes am 30.4.2010 gehe hervor, dass die Bf. selbst illegale Arbeitnehmer beschäftigt habe. Aus nicht nachvollziehbaren Gründen unterscheiden sich die Eingangsrechnungen von Monat zu Monat hinsichtlich der Höhe beträchtlich. Trotz mehrfacher Aufforderung sei keine Dokumentation zur Zusammensetzung der Rechnungsbeträge vorgelegt worden.

Die Kürzung der Betriebsausgaben beruhe darauf, dass nicht feststellbar sei, wer die Leistung erbracht habe.

Es sei nicht feststellbar welches Leasingpersonal tatsächlich eingesetzt worden sei, die Subverträge mit den Fremdfirmen enthielten keine genaue Spezifizierung, weiters sei auf keiner Rechnung eine Leistungsaufstellung ersichtlich. Der wahre Wert der übernommenen Leistungen sei nicht nachvollziehbar. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass die Subfirmen Scheinrechnungen erstellt haben.

Da tatsächlich Leistungen von jemanden erbracht worden seien, seien für das Jahr 2007 50 % des Bruttoaufwandes und für das Jahr 2008 die Banküberweisungen als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Die **Bf. erstattete** mit Schriftsatz vom 5.11.2010 eine **Gegenäußerung** in der sie folgendes ausführte:

1. Leistungsaustausch:

Wörtlich wird ausgeführt: „Der Schluss, dass die Leistungen von Privaten (Schwarzarbeitern) erbracht wurden ist unseres Erachtens zulässig, dass deshalb jedoch kein Leistungsaustausch zwischen den beiden Subunternehmen und der Bf. stattgefunden hat, ist jedoch unseres Erachtens ein falscher Schluss. Die Nichteinhaltung von arbeits- oder sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften des Subunternehmers kann grundsätzlich nicht dem Auftraggeber angelastet werden.“

2. Leistungsbeschreibung:

Nach Ansicht der Bf. sei die Leistungsbeschreibung ausreichend und zwar die Bezeichnungen "Reinigungsarbeiten" und "Grundreinigung".

Die Rechnungsbeilagen nämlich die Reinigungsprotokolle auf denen die gereinigten Objekte aufscheinen seien der Beschwerde beigelegt worden. Die seien bereits der Betriebsprüfung übermittelt worden wobei das einheitliche Erscheinungsbild dadurch zustande kam, dass diese von der Betriebsprüfung abverlangt und von der Bf. in Rücksprache mit den beiden Subunternehmen erstellt worden seien. Das Fehlen der Anzahl der arbeitenden Personen bzw. der Anzahl an geleisteten Stunden sei keine mangelhafte Leistungsbeschreibung, vielmehr sei dies bei Werkverträgen üblich.

Dass kein Preis für verschiedene erbrachte Leistungen pro Objekt, pro Stiege, pro Fenster oder pro m² genannt werden worden seien sowie keine Stundendauer für verschiedene Tätigkeiten bzw. Leistungen genannt haben werden können erkläre sich damit, dass die Bf. einen von ihren Auftraggeber vorgegebenen Marktpreis für die Reinigungsleistungen gekannt habe und bei der Vergabe an die Subunternehmer lediglich sichergestellt habe, dass die Kosten niedriger als die zugeordneten Umsätze seien. Dies sei bereits im Zuge der Betriebsprüfung erörtert worden. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Familienbetrieb mit einem jährlichen Umsatz von € 200.000,-- und einen Gewinn von ca. € 30.000,-- keine ausgefeilte Kostenrechnung auf Basis angebotener Quadratmeter oder Kosten pro Fenster erstelle. Bei den Werkverträgen mit den Subunternehmen handelte es sich um Rahmenverträge bei denen nicht die Rechtssicherheit im Vordergrund stehe, sondern es darum gehe, dass die vereinbarten Leistungen ordnungsgemäß erbracht werden. Dies habe durch die Bf. durch eigene laufenden Kontrollen bzw. durch das Feedback der Auftraggeber festgestellt werden können. Die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchhaltung werde bestritten.

Die Behauptung, dass für die BP nicht feststellbar gewesen sei wer tatsächlich geputzt habe, sei korrekt. Dies sei auch für die Bf. nicht feststellbar gewesen. Feststellbar sei lediglich gewesen, dass die vereinbarten Reinigungsleistungen in der Regel mängelfrei durchgeführt worden seien. Es gäbe keine gesetzliche Verpflichtung wonach der Auftraggeber die für den Subunternehmer tätigen Personen oder Sub-Subunternehmen kennen müsse.

Die Eingangsrechnungen seien sehr wohl von Herrn K überprüft worden und zwar in der Weise, dass monatlich mit den Subunternehmen abgestimmt worden sei, welche

Leistungen an welchen Objekten im abgelaufenen Monat erbracht worden seien und dafür sei ein Betrag festgesetzt worden.

Dieser Betrag sei gerundet worden, woraus sich die runden Rechnungsbeträge erklären. Die Zusammensetzung der Rechnungsbeträge ergäbe sich aus den Rechnungsbeilagen, wobei die von der BP geforderte exakte Preisbildung pro Objekt daraus nicht nachvollzogen werden könne, da die Rechnungsbeträge eben gerundet worden seien. Es werde nochmals betont, dass die Leistungen, die mit den Subunternehmer vereinbart waren, unstrittig erbracht worden seien, was auch von der BP anerkannt worden sei und lediglich die Frage nicht beantwortet werden habe können, welche Personen für die Subunternehmer tätig gewesen seien.

Im Zuge dieser Gegenäußerung wurden schriftliche Bestätigungen der Firma D und der Firma E vorgelegt mit folgendem gleichlautenden Inhalt:

1. Gegenstand des Werkvertrages waren Hausreinigungs- Winterdienstarbeiten an verschiedenen Objekten, sämtliche Leistungen aus dieser Vereinbarung wurden im Zeitraum 3.12.2007 bis 1.3.2009 (Firma D) bzw. 1.3.2009 bis 1.3.2010 (Firma E) erledigt.

Die monatlich erstellten Rechnungen entsprechen betraglich den dafür erbrachten Leistungen.

In der Bestätigung der Firma E wurde weiters darauf verwiesen, dass die ursprünglich gelegten Rechnungen im Jahr 2010 gemeinsam mit Frau K um die entsprechenden detaillierten Beilagen erweitert worden seien, denen die im jeweiligen Leistungszeitraum betreuten Objekte zu entnehmen seien und diese Angaben ausdrücklich bestätigt wurden.

Eine von der Bf. vorgelegte und als Personaleinsatzplanung bezeichnete Tabelle ist jeweils für die Zeiträume Jänner 2007, Dezember 2007 und Juli 2009 im Arbeitsbogen der BP abgelegt.

Darin sind die Reinigungsorte und für die einzelnen Wochentage, jedoch ohne Datum, Reinigungszeiten sowie namentlich "L1" oder "L3", diese überwiegend auch mit dem Vermerk "Kontrolle" angeführt.

Auf Seite 1 der Tabelle für Dezember 2007 findet sich für Montag bis Freitag der Name Milena. Sonst gibt es keine Vermerke, wer die Arbeit übernommen hat.

Am 3.12.2007 wurde ein Subvertrag mit der Fa. D abgeschlossen.

Lt. Pkt. 1 wird dieser der Auftrag erteilt, diverse Projekte für die Bf. in ganz Österreich durchzuführen.

Lt. Pkt. 2 verpflichten sich die Vertragspartner für alle durchgeführten Arbeiten (Reinigungs-und Winterdienst) mit einem Pauschalpreis.

Lt. Pkt. 4 ist hinsichtlich Ort und Zeit der zu erbringenden Leistung das Einvernehmen mit dem Auftraggeber herzustellen.

Am 1.3.2009 wurde ein Subvertrag mit der E abgeschlossen.

Lt. Pkt. 1 verpflichtet sich diese diverse Arbeiten und Projekte für die Bf. in ganz Österreich durchzuführen.

Lt. Pkt. 2 verpflichtet sich diese mit einem Pauschalpreis oder tatsächlichem Regiestundenaufwand zu verrechnen.

Lt. Pkt.4 hat sie hinsichtlich der Angabe von Ort und Zeit die zu erbringende Leistung mit dem Auftraggeber abzuklären.

In der mündlichen Verhandlung vom 30.5.2018 verwies der steuerliche Vertreter erneut darauf, dass die Leistungen erbracht worden seien. Die Rechnungen seien im Zuge der Betriebsprüfung korrigiert worden. Sämtliche Rechnungsmerkmale seien nachgebracht worden.

Der Begriff "Grundreinigung" als Leistungsbeschreibung (im Reinigungsprotokoll) sei in der Branche üblich und beinhaltete die Reinigung sämtlicher Flächen. Die Leistungsbeschreibung sei ausreichend, weil taggenau protokolliert.

Weiters werde klargestellt, dass, falls Schwarzarbeiter tätig gewesen sein sollten, diese von den Subunternehmern und keinesfalls von der Bf. beauftragt worden seien.

Der Vorhalt der Amtspartei, die Bf. hätte überprüfen müssen, ob die Arbeitnehmer der Subfirmen angemeldet gewesen seien, sei in der Praxis nicht durchführbar.

Zum Begriff "Grundreinigung" erwiderte die Amtspartei, dass dies keine ausreichende Leistungsbeschreibung sei, weil daraus nicht hervorgehe, wie viele Fenster, Stockwerke, Stiegenhäuser, etc. gereinigt worden seien.

Zu der bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegenen Personaleinsatzplanung wurde von der Bf. ausgeführt, dass diese jeden Monat im Voraus erstellt werde. Jedem Mitarbeiter und jedem Subunternehmer werde eine bestimmte Farbe zugeordnet und sein Tätigwerden an einem bestimmten Wochentag und bei einem bestimmten Objekt in Form eines "Kästchens" markiert. Richtig sei allerdings, dass aus dieser Personaleinsatzplanung nicht hervorgehe, wer, also auch welche Subfirma, geputzt habe. Der Tatsache, dass dies erkennbar sein müsste, sei keine Bedeutung zugemessen worden. Die einzige nachvollziehbaren Markierungen seien "L1" und "L3" sowie "Kontrolle" (in diesen Fällen sei die Reinigung im nachhinein von ihr oder ihrem Mann kontrolliert worden) und "A" für "Alles" bzw. eine Komplettreinigung.

Die Kontrollen seien immer im nachhinein gewesen, sie habe diejenigen, die gearbeitet haben, nicht angetroffen.

Angesprochen auf die mit den Subfirmen abgeschlossenen Werkverträge, wiederholte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen, nämlich, dass es sich dabei um Rahmenwerkverträge gehandelt habe. Der eigentliche Auftrag, nämlich wer, was, wann, wo und zu welchem Preis putzt, sei mündlich oder telefonisch erfolgt. Eine Spezifizierung im Werkvertrag vorab sei nicht möglich gewesen. Diese sei dann im Protokoll über die geleisteten Reinigungsstunden erfolgt und zwar auch hinsichtlich der Tätigkeit, wenn es dort heißt: "Grundreinigung", "Garagenreinigung", "Garagennassreinigung".

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zur Parteifähigkeit:

Personengesellschaften des Unternehmensrechts verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung (zB VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097; 11.11.2008, 2006/13/0187; 4.3.2009, 2007/15/0049; 18.4.2012, 2009/16/0202) ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch die Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (zB noch nicht abgeschlossene Feststellungsverfahren gem § 188, VwGH 28.10.1998, 96/14/0071; 17.11.2004, 2000/14/0142; 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143).

Abweichend von diesem Grundsatz wird nach VwGH 21.2.1996, 94/14/0160, eine KG bereits durch die Verwertung und Verteilung des Massevermögens und die Aufhebung des Konkurses vollendet.

Nach der Rechtsprechung des OGH beeinträchtigt die Löschung im Firmenbuch die Partei- und Prozessfähigkeit der Personengesellschaft solange nicht, als verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen vorhanden ist bzw als die Gesellschaft mit der Behauptung, ihr stehe noch ein Anspruch und damit Vermögen zu, einen Aktivprozess führt (zB OGH 12.12.1991, 6 Ob 635/91, exolex 1992, 419). Ein allenfalls in einem Passivprozess ersiegter Prozesskostenanspruch genügt als einziges potentielles Aktivum nicht (OGH 25.11.1994, 8 Ob 6/94, RdW 1995, 139). (siehe *Ritz*, BAO⁵, § 79 Tz 10)

Auf dem Abgabekonto der Bf. haftet ein Guthaben von € 464,38 aus, sodass noch Abwicklungsbedarf im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht.

Partei des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist daher die K KG.

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:

Die Bf. war in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2007 bis 2009 auf dem Gebiet der Hausreinigung und des Winterdienstes tätig.

Die Bf. verfügte nicht über ausreichend Personal um die erklärten Umsätze zu tätigen.

Die Bf. machte Fremdleistungen durch die Firmen D X sowie E als Betriebsausgaben und daraus resultierend die Vorsteuern geltend.

Im Zuge von Betriebsprüfungen bei diesen Firmen wurde festgestellt, dass diese u.a auch an die Bf. Scheinrechnungen ausgestellt haben.

Die auf Grund dieser Feststellungen geänderten Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

1. Vorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen:

1.1.: Erfüllung der Voraussetzungen betreffend die Angaben zur Art und zum Umfang einer sonstigen Leistung

Nach § 12 Abs.1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

„Die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.“

Gemäß § 11 Abs. 1 Z. 3 lit. c UStG 1994 müssen Rechnungen bei sonstigen Leistungen Art und Umfang der Leistung ersichtlich machen.

Allgemeine Bezeichnungen wie Reparatur, Lohnarbeit oder Fuhrleistung ohne weitere Angaben werden als unzureichend erachtet. Bei Dienstleistungen einer Anwaltskanzlei ist die Bezeichnung „vom 1.12.2007 bis zum heutigen Tag erbrachte juristische Dienstleistungen“ keine hinreichend detaillierte Leistungsbezeichnung gemäß § 11 UStG und nach Art 226, Nr. 6 der MwStSyst-RL (EuGH, 15.9.2016, C-516/14, Barlis 06).

Das gesetzliche Erfordernis präziser Rechnungsangaben über Umfang und Art der erbrachten Dienstleistung bezweckt, der Steuerverwaltung die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren. Dabei gehört zu den materiellen Voraussetzungen für das Vorsteuerabzugsrecht, dass die verrechneten Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem Steuerpflichtigen erbracht werden müssen und vom Leistungsempfänger auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen.

Zu den formellen Voraussetzungen für das Vorsteuerabzugsrecht gehört, dass es nur ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine im Einklang mit Art 226 MwStSyst-RL ausgestellte Rechnung besitzt.

Nach der jüngeren Rsp des EuGH ist entsprechend dem Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität der Vorsteuerabzug auch dann zu gewähren, wenn bestimmte formelle Rechnungsmerkmale (z.B. detaillierte Beschreibung der Art und des Umfanges der erbrachten Dienstleistung) fehlen, die Steuerverwaltung aber über gesicherte Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts erforderlich sind. Die Steuerverwaltung darf sich daher nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken, sondern hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (Aigner/Kofler/Tumpel, Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter Rechnung, SWK 30/2016, S. 1294ff). Ausdrücklich hat dies der EuGH in der Rs Polski Trawertyn, C-280/10 vom 1.3.2012 festgehalten.

Ausdrücklich hat der EuGH in der Rs Barlis 06, C-416/14 darauf hingewiesen, dass der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung mit einer grundsätzlich unzureichenden

Beschreibung der Leistung dennoch zulässig sei, wenn die Behörde aus vom Leistungsempfänger beigebrachten Unterlagen über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechtes vorliegen.

Im Mittelpunkt der materiellen Voraussetzung des Vorsteuerabzugs steht daher der vom Stpfl. zu erbringende, für die Steuerverwaltung kontrollierbare Nachweis, dass die verrechnete Dienstleistung tatsächlich erbracht worden ist, wozu sie **nach Art und Umfang** bestimmt sein muss.

Gleiches gilt für das Fehlen des in Art. 7 der MwStSRL geforderten Leistungsdatums.

1.2.: Beurteilung der streitgegenständlichen Rechnungen hinsichtlich der Angaben über Art und Umfang der erbrachten Dienstleistungen:

Die Bf. legt in der Beschwerde-aus ihrer Sicht exemplarisch-zwei in den Entscheidungsgründen näher beschriebene Rechnungen vor und vermeint, dass in diesen die Art der Leistung ausreichend beschrieben sei.

Ad Rechnung Nr. 018/08 , Fa. D:

In der Rechnung selbst erfolgt die Bezeichnung der Leistung nur mit "Reinigungsarbeiten".

Diese allgemeine Bezeichnung entspricht daher jedenfalls nicht einer genauen Bezeichnung über Art und Umfang der erbrachten Dienstleistung im Sinne der EuGH-Rechtsprechung.

Zu prüfen ist daher ob das lt. Bf. die Rechnung ergänzende Reinigungsprotokoll ein tauglicher Nachweis ist.

Die durchgeführte Tätigkeit wird hier mit "Garagen"- bzw. überwiegend "Grundreinigung" bezeichnet. Es gibt keine weiteren Unterlagen, was unter Grundreinigung zu verstehen ist oder auf welche Gebäudeteile an den angegebenen Adressen sich diese bezieht.

Gänzlich fehlen Angaben, wieviele Personen dort wieviele Stunden tätig waren. Im Gegensatz zur Auffassung der Bf. sind diese Angaben sehr wohl erforderlich, um den Umfang der Leistung näher zu beschreiben.

In der mündlichen Verhandlung verwies die Bf. darauf, dass es sich bei dem Begriff "Grundreinigung", der in dem die Rechnung ergänzenden Reinigungsprotokoll verwendet werde, um einen branchenüblichen handle, und darunter die Reinigung aller Flächen zu verstehen sei.

Das Bунdefinanzgericht teilt jedoch die Auffassung der Bf. nicht, dass dieses Reinigungsprotokoll die unzureichende Leistungsbeschreibung in der Rechnung zu konkretisieren vermag.

Aus dem Vorbringen der Bf., zuletzt in der mündlichen Verhandlung durch Frau Kbestätigt, ist zu entnehmen, dass die Reinigungsprotokolle erst im nachhinein, nämlich

erst im Zuge der Betriebsprüfung, mit den Subfirmen erstellt wurden. Wörtlich führte sie in dem Zusammenhang aus, dass erst seit 4-5 Jahren täglich protokolliert würde.

Das Protokoll zu der o.a. Rechnung vom 25.4.2008 wurde daher unstrittig erst im Jahr 2010 erstellt, fraglich ist an Hand welcher Unterlagen, da es lt. Frau K (siehe Stellungnahme der Betriebsprüfung) keine weiteren Grundaufzeichnungen gab.

Somit handelt es sich nach allgemeiner Verkehrsauffassung nicht um ein Protokoll im Sinne einer taggenauen Darstellung dahingehend wo, wann, welche Leistung, von wem, mit welchem zeitlichen Aufwand erbracht wurde, sondern um den Versuch einer Rekonstruktion eines zum Teil 2 Jahre zurückliegenden Ereignisses. Dass dies mangels weiterer Unterlagen oder Grundaufzeichnungen zum Scheitern verurteilt ist, liegt auf der Hand. Es ist daher nach Auffassung des Senates durch das Reinigungsprotokoll keineswegs gesichert, dass die dort angeführte Leistung am angegebenen Ort tatsächlich erbracht wurde.

Im Übrigen wurde die Anzahl der geleisteten Stunden und das Entgelt mit "pauschal" angegeben. Es ist daher durch das Reinigungsprotokoll auch der Leistungsumfang nicht konkretisiert.

Warum dies bei Werkverträgen so üblich sein solle, wie die Bf. in der Gegenäußerung vermeint, erschließt sich dem Senat nicht. Nach dessen Auffassung wird ein Werkvertrag gerade deswegen abgeschlossen, um die Ausführung eines bestimmten also konkreten, Werkes zu vereinbaren.

Das Reinigungsprotokoll ist daher kein geeigneter Nachweis für Art und Umfang der erbrachten Leistung im Monat April 2008.

Da somit keine Konkretisierung der erbrachten Leistungen hinsichtlich Art und Umfang erfolgte, ist die Verrechnung eines Entgeltes von € 10.000.- als willkürlich zu betrachten.

Gleiches gilt für die von der Bf. als Nachweis eines generell ordnungsgemäßen Rechnungswerkes vorgelegte **Rechnung Nr. 0003/04.09** der E.

Hier wird hinsichtlich Art und Umfang der erbrachten Leistung "Sonderreinigung und Garagenreinigung" angeführt. Die grundsätzliche Mangelhaftigkeit des Reinigungsprotokolls wurde bereits aufgezeigt. Darüber hinaus sind in diesem zwar Objekte (Wohnhausanlagen) angeführt aber als Reinigungszeit jeweils nur "April". Es ist also kein Bezug einer Leistung zu einem bestimmten Leistungszeitpunkt feststellbar. Die lt. Protokoll durchgeführte Tätigkeit Garagennassreinigung und/oder Grundreinigung steht im Widerspruch zur Leistungsbeschreibung lt. Rechnung, nämlich "Sondereinigung". Es ist nicht nachvollziehbar, was darunter zu verstehen ist.

Die Spalten "Anzahl der arbeitenden Personen" und "Anzahl der geleisteten Stunden" fehlen gänzlich.

Da aussagekräftige Angaben über Art und Umfang der erbrachten Leistung fehlen, kann die Verrechnung eines Entgelts von € 6.500.- nur als willkürlich betrachtet werden.

Durch das Reinigungsprotokoll wird daher Art und Umfang der erbrachten Leistung nicht präzisiert.

Die sog. "Personaleinsatzplanung" vermerkt zwar Adressen und Dauer einer geplanten Reinigung. Wer bzw. ob eine Subfirma diese Arbeiten aber durchführen sollte, geht daraus allerdings nicht hervor. Auch gibt es als einzigen Hinweis auf die Art der Leistung den Vermerk "A" für alles, also eine Komplettreinigung. Die "Personaleinsatzplanung" ist aber vor allem deswegen kein geeigneter Nachweis, weil sie zwar im Voraus erstellt wurde, aber jederzeit durch mündliche Absprache, und damit nicht nachvollziehbar, mit dem Subunternehmer verändert werden konnte und offenbar auch wurde. Lt. dem Vorbringen von Frau K in der mündlichen Verhandlung erfolgte die Auftragsvergabe grundsätzlich mittels mündlicher Vereinbarung.

Weitere Unterlagen, die allenfalls als Nachweis eines Leistungsaustausches zwischen der Bf. und den Subunternehmern herangezogen werden könnten, sind die Subverträge und die schriftlichen Bestätigungen der Geschäftsführer.

Den im Zuge der Stellungnahme durch die Betriebsprüfung vorgelegten Rechnungen haftet allen der Mangel an, dass die weiteren dort angeführten Unterlagen wie Reinigungsprotokoll oder Zusatzvereinbarung im Zeitpunkt überhaupt nicht vorhanden waren, bzw. im Fall der Reinigungsprotokolle, erst im nachhinein rekonstruiert wurden.

Ad Subverträge:

Ein Subunternehmer akquiriert Aufträge nicht selbst, sondern erhält Aufträge vom Generalunternehmer. Die Auftragerteilung wird zumeist in einem Werkvertrag festgehalten. In einem Werkvertrag wird der Auftragnehmer verpflichtet ein Werk oder eine Leistung um ein bestimmtes Entgelt zu erbringen.

Daher müssen Art und Umfang der Leistung konkretisiert sein.

Dies gilt nach Auffassung des erkennenden Senates unzweifelhaft auch für Werkverträge, die im Bereich Gebäudereinigung abgeschlossen werden.

Diesen Anforderungen entspricht weder der Subvertrag mit der Fa. D noch jener mit der E. In keinem der Verträge wird eine bestimmte Leistung vereinbart, es ist nur allgemein von Reinigungs- und Winterdienst die Rede. Weiters ist nicht geregelt, auf welchen Leistungsort oder auf welchen Leistungszeitraum sich diese Tätigkeit beziehen soll und wann die Leistung abgeschlossen sein soll. Auch die Vereinbarung eines Pauschalentgeltes für nicht näher definierte Leistungen ist nicht fremdüblich.

Wenn diese Subverträge, so wie die Bf. vorbringt, als "Rahmenverträge" gedacht waren, so sei dies der Bf. unbenommen. Als ergänzender Nachweis zu den Rechnungen, was deren Bestimmtheit hinsichtlich Art und Umfang der in Rechnung gestellten Leistung betrifft, sind sie jedenfalls nicht tauglich.

In der mündlichen Verhandlung führte die Bf. ergänzend aus, dass die nähere Konkretisierung, welches Objekt, in welchem Umfang und zu welchem Preis gereinigt werde, mit dem Subunternehmer mündlich, bzw. in der Regel telefonisch ausgemacht worden sei. Gerade in diesem Fall hätte es daher eines taggenauen Reinigungsprotokolls bedurft, da im Nachhinein (nämlich hier zwei und drei Jahre später) kaum erinnerlich gewesen sein kann, welche Tätigkeit und in welchem Gebäude mündlich vereinbart worden ist.

Ad Bestätigungen der Geschäftsführer der Fa. D und der E:

1. Firma D:

Die Bestätigung konkretisiert in ihrem Pkt. 2 dem Inhalt des Subvertrages insofern nicht hinreichend, als zwar von Reinigungs- und Winterdienstarbeiten an verschiedenen Objekten die Rede ist, genau diese Objekte aber im Werkvertrag nicht genannt sind.

Lt. Pkt. 3 seien sämtliche Leistungen aus dieser Vereinbarung im Zeitraum 3.12.2007-1.3.2009 erledigt worden. Auf welche Leistungen sich diese Bestätigung beziehen soll, wenn im Werkvertrag keine konkreten Leistungen vereinbart wurden, ist nicht zu erkennen.

2. E:

Auch diese Bestätigung verweist zwar auf den Werkvertrag, konkretisiert aber die dort nicht näher definierten Reinigungs- und Winterdienstarbeiten nicht.

In Pkt. 3 verweist der Geschäftsführer darauf, dass die von ihm ursprünglich gelegten Rechnungen mit Frau K im Jahr 2010 "um die entsprechenden detaillierten Beilagen" erweitert worden seien. Offenbar handelt es sich dabei um die bereits erwähnten Reinigungsprotokolle.

Der Beschwerde wurde ein Protokoll für April 2009 beigelegt, das jedoch aus den bereits oben erwähnten Gründen keine Konkretisierung hinsichtlich Art und Umfang der verrechneten Leistung durch die E bringt.

In sämtlichen in den Entscheidungsgründen dargestellten Rechnungen erfolgt die Verrechnung des Leistungsentgeltes "pauschal". Das Leistungsentgelt wurde daher ohne Bezug zu einer tatsächlich erbrachten Leistung und der erbrachten Arbeitszeit verrechnet, sodass diese Leistungsentgelte hinsichtlich ihrer Höhe als willkürlich erscheinen müssen.

Dieser Bezug fehlt auch, wie bereits dargestellt, in den weiteren Unterlagen, sodass mit diesen Rechnungen Art und Umfang der tatsächlich erbrachten Leistung nicht hinreichend konkretisiert wurden (zu pauschal verrechneten Entgelten vgl. BFG vom 14.2.2017, RV/7103864/2015).

Die von der Betriebsprüfung im Zuge der Stellungnahme zur Beschwerde vorgelegten und in den Entscheidungsgründen dargestellten Rechnungen (die Rechnung Nr. 018/08 der Fa. D vom 25.4.2008 wurde auch von der Bf. vorgelegt) vermitteln, auch im Hinblick

darauf, dass entgegen den Hinweisen in den Rechnungen "Reinigungsprotokoll beigelegt" bzw. "Sonderreinigung lt. Vereinbarung" weder Reinigungsprotokoll noch Vereinbarung haben vorgelegt werden können, zutreffend das Bild, dass Art und Umfang der verrechneten Leistung weder durch die Rechnungen selbst noch durch andere Unterlagen so präzisiert sind, dass diese Rechnungen einen Leistungsaustausch zwischen der Bf. und den Firmen D und E nachweisen würden.

Ein Indiz für den fehlenden Leistungsaustausch zwischen der Bf. und der D und der E sind die im Zuge von Betriebsprüfungen bei der D und der E getroffenen und unbekämpft gebliebenen Feststellungen, wonach diese Firmen u.a. auch an die Bf. Scheinrechnungen ausstellten.

Alle Rechnungen der D und der E, aus denen der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, wurden im Hinblick auf diese Indizien von der Betriebsprüfung auf das Vorliegen der formellen und materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug überprüft. Der Versagung des Vorsteuerabzuges wurden von der Bf. nur exemplarisch zwei Rechnungen entgegengehalten, die ebenfalls aus diesem Rechnungskonvolut stammen und für die dargelegt werden konnte, dass diese nicht geeignet sind, einen Leistungsaustausch zwischen der Bf. und der Fa. D bzw. E ausreichend zu präzisieren.

Allen streitgegenständlichen Rechnungen an die Bf. ist somit gemeinsam, dass sie keine hinreichend präzisen Angaben über die Art der erbrachten Leistung und überhaupt keine Angaben über den Umfang der erbrachten Leistung enthalten. Gerade letzteres Rechnungserfordernis ist ein wesentliches und typisches Merkmal bei der Abrechnung von Dienstleistungen. Von der Bf. wurde auch nicht auf andere Weise der Nachweis über die von der Fa. D und der E konkret erbrachten Dienstleistungen und ihren Umfang, insbesondere durch die verkehrsübliche Angabe der geleisteten Arbeitszeit, erbracht.

Durch diesen schwerwiegenden Verstoß gegen die formellen Anforderungen an die Rechnungslegung und Nachweisführung des Steuerpflichtigen, fehlt somit auch die materielle Voraussetzung für das Vorsteuerabzugsrecht der Bf. Es war der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht auf Grund dieser Rechnungsmängel nicht möglich festzustellen, ob überhaupt eine Leistung oder welche Dienstleistung für die verrechneten Entgelte tatsächlich an die Bf. erbracht wurde (vgl. Aigner, Kofler, Tumpel, Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter Rechnung, SWK 30/2016, S. 1298f.).

Wenn den gegenständlichen Rechnungen kein Leistungsaustausch zu Grunde liegt, so schuldet der Rechnungsaussteller gem. § 11 Abs. 14 UStG die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung.

Zum Vorsteuerabzug berechtigen derartige Rechnungen nie, selbst wenn die ausgewiesene Umsatzsteuer bezahlt wird (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 11 Tz. 140 ff.).

Wenn die Bf. vorbringt, dass die Rechnungsaussteller über UID-Nummern und Steuernummern verfügen, so ist diese Aussage zwar zutreffend, sagt aber nichts darüber aus, ob sie tatsächlich die verrechnete Leistung erbracht haben.

Das wiederholte Vorbringen der Bf. in der mündlichen Verhandlung, nämlich dass die Leistungen erbracht worden seien, ist insoweit zu korrigieren, als zwar Leistungen an die Bf. erbracht wurden, aber nicht nachgewiesen werden konnte, dass diesen eine Leistungserbringung durch die Firmen D und E zu Grunde liegt.

2. Betriebsausgaben:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Einhebung der Abgaben wesentlich sind.

Liegen ungewöhnliche Verhältnisse vor, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann oder stehen die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch, so besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Rz 13 mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Wahrscheinlichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die alle anderen Möglichkeiten zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 8 mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach Abs. 2 insbesondere dann, 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.

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (zB VwGH 27.01.2016, 2012/13/0068).

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat, soweit dies möglich und zumutbar ist, durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände

durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größere Wahrscheinlichkeit für sich haben (Doralt, EStG¹⁹, § 4 Tz 269f). Die Abgabenbehörde muss unzweifelhaft angefallene Ausgaben im Rahmen der Schätzung berücksichtigen (VwGH 15.05.1997, 95/15/0093).

In seinem Erkenntnis VwGH 29.11.2000, 95/13/0029, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ein Unternehmer, der sich bei Durchführung eines ihm erteilten Auftrages eines Subunternehmers bedient, auch über Unterlagen verfügt, die den Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Subunternehmer dokumentieren können, während bei gänzlichem Fehlen derartiger Unterlagen die Schlussfolgerung zulässig ist, dass ein diesbezüglich behaupteter Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat.

Aufgrund der unter Sachverhalt und Beweiswürdigung dargestellten Umstände gelangte das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die streitgegenständlichen Rechnungen keine tauglichen Beweismittel dafür sind, dass eine Leistungserbringung durch die Fa. D und die E erfolgte. Die Leistungserbringung erscheint im Hinblick auf das Fehlen jeglicher auftragsbezogener Dokumente unglaubwürdig.

Darüberhinaus räumt die Bf. ein, dass es durchaus zulässig sei, die Leistungserbringung durch "Schwarzarbeiter" anzunehmen.

Wenn man aber zu dem Schluss kommt, dass die gegenständlichen Rechnungen kein ausreichender Nachweis für einen Leistungsaustausch sind, können diese einen Betriebsausgabenabzug in Höhe der Rechnungsbeträge nicht rechtfertigen.

Richtig ist das Vorbringen der Bf., dass diese nicht wissen musste, **welche Personen** tatsächlich geputzt haben.

Unter der Annahme, dass grundsätzlich Reinigungsleistungen erbracht worden sind, sind auch dementsprechende Ausgaben entstanden. Da es dazu jedoch keine gesicherten Unterlagen gibt, kommt nur eine Schätzung der Betriebsausgaben in Frage (vgl. auch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6.2.2018, RV/6100539/2007).

Unter diesem Gesichtspunkt ist auch die Feststellung der Betriebsprüfung zu betrachten, nämlich Betriebsausgaben nur in Höhe von 50% des Bruttoaufwandes für 2007 bzw. der Banküberweisungen an die Fa. D und E für 2008 mit der Begründung anzuerkennen, dass nicht feststellbar sei, wer die Leistung erbracht habe.

Da es im Gegensatz zu dem o.a. Erkenntnis im Beschwerdefall nicht einmal ergänzende Unterlagen gibt, die als Schätzungsgrundlage herangezogen werden könnten, erscheint für 2007 eine Schätzung mit 50 % der Bruttorechnungsbeträge gerechtfertigt.

Für das Jahr 2008 hat die Betriebsprüfung Fremdleistungen in Höhe der Banküberweisungen geschätzt, die Barzahlungen jedoch unberücksichtigt gelassen.

Nach Auffassung des erkennenden Senates sind jedoch konsequenterweise auch für 2008 50 % der Barzahlungen als Betriebsausgaben zu schätzen. Diese erhöhen sich daher

um 50% der Bruttozahlungen in Höhe von € 37.200.- (€ 18.600.-) und betragen somit € 88.860.- statt € 70.260.-.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher für das Jahr 2008 -statt bisher € 52.258,72- € 33.658,72.

Die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 33.658,72 €

Von den Einkünften wurden einbehalten:

Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen 1,14 €

In den Einkünften sind enthalten:

endbesteuerungsfähige Kapitalerträge 4,55 €

Im Sinne der unbeanstandet gebliebenen Feststellung betreffend "Personalaufwand" in der Tz. 2 des Betriebsprüfungsberichtes verteilen sich diese auf die Beteiligten wie folgt:

K1 757,78 €

Von den Einkünften wurden einbehalten:

Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen 1,14 €

In den Einkünften sind enthalten:

endbesteuerungsfähige Kapitalerträge 4,55 €

K2 32.900,94 €

Von den Einkünften wurden einbehalten:

Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen 0,00 €

In den Einkünften sind enthalten:

endbesteuerungsfähige Kapitalerträge 0,00 €

Zur Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheides 2009:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung) kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist.

Die Ungewissheit iSd § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist (vgl. Ritz, BAO⁵, § 200 Tz 3f).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis VwGH 28.2.2012, 2010/15/0164) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat.

Die Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 2009 vom 21.6.2010 wurde weder in diesem Bescheid noch im Bericht, auf den in der Begründung verwiesen wird, im Hinblick auf § 200 BAO begründet.

Da somit auch kein Grund ersichtlich ist, worin die Ungewissheit bestehen soll, die eine vorläufige Veranlagung rechtfertigen könnte, wird der Bescheid für endgültig erklärt.

Es war daher insgesamt wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Das Erkenntnis weicht von der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Europäischen Gerichtshofes nicht ab, sodass eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt. Die Beurteilung von Tatfragen durch das Verwaltungsgericht kommt als Grund einer ordentlichen Revision nicht in Betracht.

Wien, am 20. Juni 2018