



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Susanne Feichtenschlager, Dr. Barbara Postl und Leopold Pichlbauer über die Berufungen der Bw, vom 2. Juli 2007 und vom 18. Oktober 2007 sowie des mit Schriftsatz vom 5. März 2008 gemäß § 248 BAO beigetretenen FXM, beide vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching, vertreten durch HR Dr. Christa Scharf und Günter Simmer, vom 28. September 2006 (zugestellt am 6. Juni 2007) bzw. vom 18. Oktober 2007 betreffend Umsatzsteuer sowie Körperschaftsteuer 2004 und 2005 nach den am 13. Juni 2013, 10. Oktober 2013 und am 22. November 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

1. Den Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 wird im Rahmen des eingeschränkten Berufungsbegehrens Folge gegeben.

2. Die Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 werden als unbegründet abgewiesen, die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den der gegenständlichen Entscheidung angeschlossenen Berechnungsblätter zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Juli 2005 begann die Abgabenbehörde erster Instanz bei der M GmbH (zuvor: A GmbH) eine abgabenrechtliche Prüfung. Am datum war über deren Vermögen das Konkursverfahren eröffnet worden. Berufungswerberin ist der Insolvenzvertreter.

Vor Abschluss der abgabenrechtlichen Prüfung wurden vorläufige Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide erlassen. Die Bescheide ergingen an die nunmehrige Berufungswerberin als Insolvenzverwalter der M GmbH. Die Bescheide enthielten die Begründung, dass die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen worden sei, weil nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Es wurde ausgeführt, dass gegen die M GmbH von der Finanzbehörde derzeit gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Finanzstrafgesetz ermittelt werde. Mehrere noch nicht abgeschlossene Erhebungen bei Kunden, Lieferanten, Gerichte, Behörden und Banken seien der Grund dafür, dass die Bescheide vorläufig erlassen würden.

Mit Schriftsatz vom 2. Juli 2007 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter – soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung – gegen die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 sowie gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2004 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Im Zusammenhang mit den berufsrelevanten Bescheiden wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall seit 19. Juli 2005 ein Außenprüfungsverfahren anhängig sei. Die angefochtenen Sachbescheide kämen jedoch unter Missachtung der Bestimmungen des § 149 Abs. 1 BAO in die Welt, wonach nach Beendigung einer Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung (Schlussbesprechung) abzuhalten sei, zu der der Abgabepflichtige und sein bevollmächtigter Vertreter unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen sei. Dies habe die Behörde unterlassen. Hätte das Finanzamt diese Verfahrensvorschrift nicht verletzt, hätte die Berufungswerberin Einwendungen gegen die Richtigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Erhöhung der Bemessungsgrundlage vorbringen und ergänzende Beweisanträge stellen können, sofern zuvor der Sachverhalt, von dem das Finanzamt ausgehe, vollständig und nachvollziehbar dargelegt worden wäre. Diese Einwendungen und Beweisanträge müssten daher nun der mündlichen Verhandlung vorbehalten bleiben. Ganz abgesehen davon, dass die vom Finanzamt angenommenen Bemessungsgrundlagen unrichtig seien, würden sich die angefochtenen Körperschaftsteuer und Anspruchszinsenbescheide auch hinsichtlich der Angabe der Fälligkeit der Abgaben als rechtswidrig erweisen, weil die Fälligkeit, entgegen der Bestimmung des § 210 Abs. 1 BAO wonach Abgaben unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelung mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides fällig würden, bereits für einen Zeitpunkt angegeben worden seien, der lange vor der Zustellung der Bescheide liege. Auch das Instrument des § 200 Abs. 1 BAO, wonach die Abgabenbehörde, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, die Abgabe vorläufig festsetzen könne, sei im gegenständlichen Fall grob missbraucht worden, weil dieses nicht dazu bestimmt sei, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung

maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen, um sich – vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens, sogleich die Abgabeneinhebung zu verschaffen. Dazu fehle jede Begründung für das Ermessen.

Soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz wurden im Bericht gemäß § 150 BAO vom 20. September 2007 folgende Textziffern festgehalten:

Tz. 51

LB GmbH – nicht erklärter Holzverkauf

Obwohl die LB GmbH lt. BH-Kto 200051 zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung Verbindlichkeiten gegenüber a iHv 11.182,59 € offen hatte, verrechnete sie die ua. Lohnarbeiten nicht.

<i>Daten aus Arbeitsblättern</i>	<i>Pos A</i>	<i>Pos B</i>	<i>Pos C</i>	<i>Pos D</i>	<i>insges. (A-D)</i>
<i>Länge</i>	<i>2,2</i>	<i>2,2</i>	<i>1,5</i>	<i>1,5</i>	
<i>Breite</i>	<i>0,175</i>	<i>0,175</i>	<i>0,15</i>	<i>0,15</i>	
<i>Höhe</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>	
<i>m³ je Stk</i>	<i>0,01155</i>	<i>0,01155</i>	<i>0,00675</i>	<i>0,00675</i>	
<i>Stk/Lamellen</i>	<i>114</i>	<i>119</i>	<i>119</i>	<i>90</i>	<i>442</i>
<i>Pkg</i>	<i>3</i>	<i>11</i>	<i>5</i>	<i>1</i>	<i>20</i>
<i>m³</i>	<i>3,9501</i>	<i>15,11895</i>	<i>4,01625</i>	<i>0,6075</i>	<i>23,6928</i>
<i>m²</i>	<i>131,67</i>	<i>503,965</i>	<i>133,875</i>	<i>20,25</i>	<i>789,76</i>
<i>Schätzung der Lohnarbeit</i>					<i>EUR</i>
<i>verrechneter Preis je m² auf AR 2093</i>					<i>3,25</i>
				<i>netto</i>	<i>2.566,72</i>
				<i>20 % USt</i>	<i>513,34</i>
<i>nicht gegenverrechnete Leistungen v. LB GmbH</i>				<i>brutto</i>	<i>3.080,06</i>

Diese Vorgangsweise ist absolut unglaublich und nur so zu verstehen, dass LB das bearbeitete Holz von a bzw. F.X.M. gekauft hat. Ein weiterer Hinweis ist auch die Kundenbezeichnung "eigen" auf zwei der Arbeitsblätter. Trotz umfangreicher Ermittlungen konnte nicht geklärt werden, wer tatsächlich Eigentümer des Chanfute-Doussie Holzes ist. Es wird unterstellt, dass a der LB GmbH zumindest einen Teil des im Jänner 2005 aus Hamburg angelieferten Holzes bereits verkauft hat. Dies würde auch erklären, warum Karl LB bis zur Zeugeneinvernahme am 07.03.2007 behauptet hat, kein Holz für a oder F.X.M. gelagert zu haben und weshalb EEC keine Konkursforderungen angemeldet hat, obwohl der WEK lt. BH von a noch nicht bezahlt worden ist. In seiner Einvernahme am 07.03.2007 hat Karl LB ausgesagt nicht zu wissen, wer der Eigentümer des bei ihm seit zwei Jahren gelagerten und von ihm teilweise bearbeiteten Holzes ist. Dies kann wohl nur als Schutzbehauptung qualifiziert werden. F.X.M. beantwortete Fragen zu diesem Sachverhalt in Vorhalten bisher gar nicht. Gem. § 184 BAO sind die Besteuerungsgrundlagen dann von der Finanzbehörde zu schätzen, wenn sie nicht anders

ermittelt oder berechnet werden können. Unter Berücksichtigung der hohen Bezugskosten für dieses Holz und auch des Umstandes, dass vielleicht die Qualitätsmängel größer als erwartet sind, wird der Verkaufspreis mit einem Rohaufschlag von 25 % (netto – netto) geschätzt. Weiters wird angenommen, dass die aus dem Holzverkauf erzielten Einnahmen zur Bezahlung des Wareneinkaufes verwendet worden sind.

			<u>2005</u>
	Menge/m ³	Preis/m ³	EUR
WEK v. EEC Ltd.	15,5660	2.300,00	35.801,80
(ER 10809 v. 10.10.2004)	25,7190	1.900,00	48.866,10
	41,2850		84.667,90
durchschnittlicher EKPR je m ³		2.050,82	
nachweislich von LB ohne Verrechnung bearbeitet	23,6928	2.050,82	48.589,55
RA 25 %			12.147,39
geschätzter VKPR (netto)			60.736,94
USt 20 %			12.147,39
Gewinnerhöhung (brutto)			72.884,33

Tz 53

EEC Ltd. – nicht geklärte Eigentumsverhältnisse zu Holzeinkauf

Der Finanzbehörde liegt die Rechnung Nr. 10809 der EEC Ltd. vom 10.10.2004 vor, mit der ein Holzeinkauf von a unter ziemlich zweifelhaften Begleitumständen abgerechnet worden ist. Folgende Ungereimtheiten wurden festgestellt:

- Sitz des Unternehmens ist Gibraltar, Irish Town, Suit 5
- von dieser Gesellschaft ist weder Telefon- noch Fax-Nr. bekannt
- EEC Ltd. hat weder eine Homepage noch eine E-Mail Adresse
- als Bankverbindung ist ein Kto. bei der Credit Suisse Zürich ausgewiesen
- es gibt keine Original-Rechnung, nur eine Fax-Kopie mit den Absendern Best Carton u. Attias & Levy
- der Preis je Einheit (m³) ist in EUR ausgewiesen, die Zwischen- und Endsummen sollen USD sein
- in der Buchhaltung von a wurde der Rechnungsbetrag iHv 84.667,90 USD in EUR gebucht
- lt. Buchhaltung von a ist der gesamte Rechnungsbetrag noch nicht bezahlt
- beim MV wurden von EEC Ltd. keinerlei Forderungen angemeldet
- Karl LB, in dessen Betrieb das Holz seit mehr als 2 Jahren lagert gibt an, den tatsächlichen Eigentümer des Holzes nicht zu kennen, obwohl ein Teil davon bereits in seinem Unternehmen verarbeitet worden ist (siehe Tz 51)

Solange der tatsächliche Eigentümer des Holzes nicht preisgegeben wird, schätzt die Finanzbehörde im Sinne des § 184 BAO einen weiteren Holzverkauf zumindest in jener Höhe, der zur vollständigen Bezahlung der Einkaufsrechnung notwendig war.

	<u>2005</u>
	EUR
ER 10809 – Holzeinkauf	84.667,90

<i>bereits unter Tz 51 geschätzter Verkaufserlös</i>	<i>-72.884,33</i>
<i>fehlender Restbetrag zum Ausgleich der ER (brutto)</i>	<i>11.783,57</i>
<i>geschätzter VKPR (netto)</i>	<i>9.819,64</i>
<i>USt 20 %</i>	<i>1.963,93</i>
<i>Gewinnerhöhung (brutto)</i>	<i>11.783,57</i>

Tz 54

EEC Ltd. – nicht erklärter Holzein- und Verkauf

Zwei Rechnungen der SS GmbH aus Hamburg (Re.Nr. 647975 v. 03.02.2005 u. 650707 v. 24.02.2005) dokumentieren Import, Lagerung und Transport von 20,221 to (16,851 m³) Jatoba Schnittholz von Hamburg zur LB GmbH nach Kd. Diese Kosten hat a als Betriebsausgaben geltend gemacht. Ebenso hat a die deutsche EUST (4.684,42 €) für diesen Import an SS GmbH bezahlt und von der deutschen Finanzbehörde erstattet bekommen. Als Bemessungsgrundlage für die EUST wurde ein Warenwert iHv 29.276,25 € herangezogen. Weder der Einkauf noch der Verkauf des Jatoba-Holzes scheinen in der Buchhaltung von a auf! Solange nicht sämtliche Details aus diesem Geschäft offengelegt und mit entsprechenden Dokumenten (Waren- und Geldfluss) belegt werden, wird ein Weiterverkauf des Jatoba-Holzes mit einem Rohaufschlag von 25 % (netto – netto) angenommen. Die Differenz zwischen Ein- und Verkaufspreis wird F.X.M. als verdeckte Ausschüttung zugerechnet.

2005

EUR

<i>WEK v. EEC Ltd. (BM f. EUST)</i>	<i>29.276,25</i>
<i>RA 25 % - verdeckte Ausschüttung an F.X.M. (netto)</i>	<i>7.319,06</i>
<i>nicht erklärter Warenverkauf (netto) – Umsatzerhöhung</i>	<i>36.595,31</i>
<i>USt 20 %</i>	<i>7.319,06</i>
<i>nicht erklärter Warenverkauf (brutto)</i>	<i>43.914,38</i>
<i>Gewinnerhöhung (brutto)</i>	<i>14.638,13</i>

Tz 69

Nicht geklärter Verbleib von zurückgenommenen Maschinen u. Werkzeugen – HI S.A. Von dem unter AB 20045 abgewickelten Maschinenverkauf an HI S.S. sollen lt. Fax des HM vom 29.11.2003 folgende Maschinen bzw. Werkzeuge wieder zurück nach Österreich gebracht worden sein:

Verkaufspreis lt. AB 20045

EUR

<i>Leimwalze</i>	<i>4.000,00</i>
<i>Celaschi-Werkzeug</i>	<i>16.000,00</i>
<i>Breitbandschleifmaschine Bütfering</i>	<i>21.322,00</i>
<i>insgesamt</i>	<i>41.322,00</i>

Nachdem in der Buchhaltung, den Inventuren und der Belegsammlung kein Hinweis gefunden wurden, die über den Verbleib dieser Maschinen und Werkzeuge Auskunft geben, wird angenommen, dass ihr Weiterverkauf von a

nicht erklärt worden ist. Die dabei erzielten Erlöse sind gem. § 184 BAO dann zu schätzen, wenn nicht mit Belegen zweifelsfrei nachgewiesen werden kann, wann, an wen und zu welchem Preis diese Waren verkauft worden sind. Eventuellen technischen Mängel wird bei der Schätzung mit einem Abschlag von 33 % vom ursprünglichen Verkaufspreis Rechnung getragen. F.X.M. wird unterstellt, die Erlöse aus diesen nicht erklärten Verkäufen für sich behalten und somit den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung bewirkt zu haben.

2004

EUR

ursprünglicher Verkaufspreis	41.322,00
Abschlag für div. Mängel ca. 33 %	-13.622,00
geschätzte nicht erklärte Maschinen- u. Werkzeugverkäufe	27.700,00
verdeckte Ausschüttung an F.X.M. (netto)	23.083,33
USt 20 %	4.616,67
Gewinnerhöhung (brutto)	27.700,00

Tz. 83

P d.o.o. – Kürzung Betriebsausgaben

Mit Re.Nr. 035/013/03 v. 2.10.2003 fakturierte P d.o.o. ADR, eine Teilrechnung für das Projekt „4 Stk. HF Generatoren 160 kW – 27 MHz in Barlinek, Polen“ an a. Der Rechnungsbetrag i.H.v. EUR 140.000 wurde unter dem Titel „Sonstige Fremdleistungen“ als Betriebsausgabe geltend gemacht. Es liegt weder eine Schlussrechnung über die restlichen 50% des Gesamtkaufpreises von insgesamt EUR 240.000 vor, noch stehen andere Unterlagen zur Verfügung, die dokumentieren würden, dass a dieses Geschäft abgewickelt hat. Weiters gibt es zu dieser Rechnung keinerlei Zahlungen von a an P. Die auf dem Lieferantenkto. Nr.330054 ausgewiesene Verbindlichkeit i.H.v. EUR 140.000 wurde auch nicht beim laufenden Konkursverfahren angemeldet. Ohne weiteren Nachweis, dass a diesen Betrag tatsächlich noch schuldet, wird davon ausgegangen, dass das Geschäft, das dieser Anzahlungsrechnung zu Grunde liegt, mangels Zahlung nie zu Stande gekommen ist. Die Betriebsausgaben wurden daher zu Unrecht geltend gemacht.

2004

Gewinnerhöhung: EUR

140.000,00

Entsprechend diesen (und zahlreichen weiteren) Feststellungen wurden am 21. September 2007 endgültige Umsatzsteuerbescheide sowie endgültiger Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 erlassen.

Am 18. Oktober 2007 wurde dagegen vom ausgewiesenen Vertreter das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Die von der Berufungswerberin am 21. August 2007 anlässlich der Schlussbesprechung vorgebrachten Beweisanträge seien vom Finanzamt im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen worden, dass nach dem bisherigen Verhalten des ehemaligen Geschäftsführers ein positives Mitwirken am Verfahren nicht zu erwarten sei und neue Sachverhaltselemente auch noch im zu erwartenden Berufungsverfahren vorgebracht werden

könnten. Aus diesem Grund würden diese Anträge nunmehr ausdrücklich nochmals gestellt. Nach der ergänzenden Beweisaufnahme im Berufungsverfahren werde sich dann ergeben, dass der Prüfer die Bemessungsgrundlagen unrichtig ermittelt habe, sodass die angefochtenen Bescheide wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben seien. Wie bereits in der Berufung vom 2. Juli 2007 dargetan worden sei, sei im gegenständlichen Fall das Instrument des § 200 BAO, wonach die Abgabenbehörde, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, die Abgabe vorläufig festsetzen könne, grob missbraucht worden sei, weil dieses nicht dazu bestimmt sei, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabefestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen, um sich – vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens – sogleich die Abgabeneinhebung zu verschaffen. Für den Fall, dass die Rechtsmittelbehörde dieser Rechtsansicht folge und die Spruchbestandteile "Vorläufigkeit" bei ihrer Sachentscheidung beseitige, ergebe sich, dass das Finanzamt in derselben Sache nunmehr zweimal entschieden habe und damit die angefochtenen endgültigen Bescheide auch mit der Rechtswidrigkeit seiner Unzuständigkeit belastet habe.

Mit Bericht vom 24. Jänner 2008 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Rahmen einer Besprechung am 8. November 2012 wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin und des ehemaligen Geschäftsführers der Gemeinschuldnerin ausgeführt, dass die Textziffern 20.2, 20.10, 20.27, 20.29, 30, 33, 36, 37, 44, 49, 51, 53, 54, 69, 73 und 94 des Betriebsprüfungsberichtes berufsrelevant seien. Die Berufungspunkte – soweit nunmehr von rechtlicher Relevanz - wurden wie folgt begründet:

„51, 53 und 54: Das Holz wurde vom Masseverwalter verkauft. Die Rechnung wird vorgelegt.

69: Die Maschine steht immer noch in Spanien. Herr GF wird die Kontaktdaten des spanischen Kunden bekannt geben.“

Mit Mail vom 2. Dezember 2012 wurden seitens der berufungswerbenden Partei folgende Ergänzungen/Änderungen bekanntgegeben:

Zu 51, 53 und 54: Siehe Anlage Vertrag Gr Holz.

Zu 69: Die Kontaktdaten des spanischen Kunden würden bekannt gegeben: Sr. Javier Z sowie der Inhalt einer E-Mail des Herrn Z aus der hervorgeht, dass ihm zwei Maschinen der Berufungswerberin geschickt worden seien und diese immer noch in seinem Warenbestand seien. Es sei nicht möglich gewesen diese zu verwenden. Sie würden zur Disposition der Berufungswerberin zur Verfügung stehen.

Mit Schriftsatz vom 7. Dezember 2012 wurden die Ergebnisse des durchgeführten Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz mit der Bitte um Stellungnahme übermittelt.

Am 11. Jänner 2013 und am 12. Februar 2013 nahm der Betriebsprüfer wie folgt Stellung:

Tz 51, 53 und 54: Der Vertragsinhalt des vorgelegten Kaufvertrages vom 09.10.2008 sei so gestaltet, dass weder die Eigentumsverhältnisse noch die Art und Menge des verkauften Holzes für die Gültigkeit dieses Vertrages eine Bedeutung hätten. Nicht nur dass der Verkaufspreis mit 5.000,00 € plus 20 % Umsatzsteuer in keinem Verhältnis zum Einkaufspreis von 84.687,90 € zuzüglich den Transportkosten von 9.328,95 € für dieses Tropenholz stehen würde, würden auch sämtliche unter Tz 53 des Prüfungsberichtes aufgezählten Ungereimtheiten dafür sprechen, dass bei diesem Geschäft sowohl Herkunft und Eigentümer als auch Verarbeitung und Verkauf des Holzes verschleiert werden hätten sollen. Eine Aufklärung mit entsprechender Dokumentation über den tatsächlichen Einkaufswert des von der EEC Ltd. bezogenen Tropenholzes (Tz 54) sowie dessen Verkauf mit allen damit verbundenen Geldflüssen sei nicht erfolgt.

Auf einer Beilage wurde dargestellt, dass die Bw. im Jahr 2004 von der Firma EEC Ltd. insgesamt 58,136 m³ Holz erworben habe. Der Nettopreis habe 123.273,10 € betragen. Von den 58,136 m³ seien im Zuge von drei Erhebungen nur mehr 20 m³ bei Günther F vorgefunden worden.

Aus der Niederschrift mit Günther F vom 8. Februar 2013 geht hervor, dass bei ihm ca. 20 m³ Jatoba-Holz lagern würden, das 2009 oder 2010 von Hermann Ha angeliefert worden sei. Die Firma U GmbH sowie der Name Bt seien ihm unbekannt. Das Holz sei für Versuche mit Terrassenböden vorgesehen. Nach dem Holz habe sich seit einer „Ewigkeit“ niemand mehr erkundigt. Der Zeuge schätze den Wert auf 500,-- bis 900,-- € pro m³. Abgesehen von ein paar Proben (ca. 10 Bretter) sei von diesem Holz nichts verwendet worden.

Hermann und Margit Ha gaben am 11. Februar 2013 übereinstimmend bekannt, dass am 6.9.2011 das von FXM zwischengelagerte Holz abtransportiert worden sei. Die Anlieferung sei im Jahr 2008 gewesen. Wer den Transport durchgeführt habe, sei nicht bekannt. Einen Lieferschein für die Warenübernahme würde es nicht geben. Belege über die Herkunft des Holzes habe das Ehepaar nie gesehen. Lagergebühren würden keine verrechnet. Die ca. 15 m³ würden im Freien gelagert. Etwa eine Palette sei gehobelt und mit dem übrigen Holz abtransportiert worden. Für Terrassenbretter sei das Holz viel zu feucht gewesen. Für die Versuche hätten die Zeugen kein Entgelt bekommen. Die U GmbH sei den beiden Zeugen nicht bekannt, Dr. Bt habe 2009 versucht, in einer finanziell angespannten Situation zu unterstützen.

In Zusammenhang mit dem vorgelegten Kaufvertrag zwischen dem Masseverwalter und der

Firma U GmbH weist der Betriebsprüfer im Wesentlichen auf die Bestimmungen betreffend Gewährleistungs- und Anfechtungsverzicht hin. Es gäbe für die beiden Holzeinkäufe an die EEC Ltd. keine aktenkundigen Zahlungen, beim Masseverwalter seien keine offenen Forderungen angemeldet worden. Es gäbe kein Sachverständigengutachten für das Holzlager. Aus einem Schreiben des Masseverwalters an die Firma U GmbH vom 4. Jänner 2008 gehe hervor, dass das Tropenholz bis zu diesem Zeitpunkt bei der Firma LB GmbH noch nicht gefunden worden sei.

Anlässlich einer Erhebung bei der Firma U GmbH sei am 7. Februar 2013 festgestellt worden, dass die Gemeinschuldnerin seit 2/2004 Klient der U GmbH gewesen sei. Aufgrund von Streitigkeiten zwischen der Gemeinschuldnerin und einem Klienten sei die Gemeinschuldnerin im Zuge eines Gerichtsverfahrens zur Zahlung von 250.000,-- € verurteilt worden. Dazu sei eine Regressforderung des VW-Werkes Wolfsburg in Höhe von rund 200.000,-- € gekommen. Dann habe die nunmehrige Gemeinschuldnerin Konkurs anmelden müssen. Da der Masseverwalter im Zuge der Insolvenz das Vermögen verwerten musste, habe die Firma U GmbH bereits im Februar 2008 versucht, Maschinen, Kleinteile und auch Holz in Bausch und Bogen zu verkaufen. Damals habe Dr. Bt einen Kaufpreis von netto 25.000,-- € angeboten. Er konnte das Holz bei der Firma LB besichtigen. Es seien aber dann zu diesem Zeitpunkt vom Masseverwalter nur Maschinen und Kleinteile an die U GmbH verkauft worden, da der Masseverwalter der Meinung gewesen sei, dass für das Holz ein höherer Preis erzielt werden könne. Laut Inventarliste sei das Holz mit 80.000,-- € bewertet worden. Maschinen und Kleinteile seien schließlich um 20.000,-- € verkauft worden. Letztendlich sei auch das Holz vom Masseverwalter an die U GmbH zu einem Preis von 5.000,-- € netto verkauft worden. Ob es tatsächlich 44 m³ gewesen seien, könne nicht gesagt werden, da das Holz in Bausch und Bogen gekauft worden sei. Mittlerweile sei das Holz von der Firma LB zur Firma F transportiert worden. Dort soll das Holz veredelt und als Parkett weiterverkauft werden. Darüber gäbe es eine Transportrechnung vom 21. Oktober 2011. Die Firma U GmbH beabsichtige die Verwertung des Tropenholzes über die Gemeinschuldnerin abzuwickeln, da diese über das nötige know how verfüge. Daher sei es nicht möglich, über den derzeitigen Istzustand des Holzes eine Aussage zu treffen, da dies in den Verantwortungsbereich des FXM fallen würde. Das Holz würde im Freien lagern, sodass die außen liegenden Teile für eine weitere Verwertung wahrscheinlich ungeeignet seien. Es sei bereits festgestellt worden, dass das Tropenholz für die Errichtung eines Steges ungeeignet sei.

Der Betriebsprüfer fasste die Ergebnisse der Erhebungen wie folgt zusammen: Es gäbe keinen Nachweis über die Bezahlung des Wareneinkaufes von 58,136 m³ Tropenholz von einer Briefkastenfirma in Gibraltar. Es liege kein Sachverständigengutachten für ein Holzlager mit Anschaffungskosten von 123.273,10 € im Konkursverfahren vor. Sollte der Wareneinkauf

tatsächlich in diesem Ausmaß erfolgt sei, sei zumindest der Verbleib von 38 m³ Tropenholz ungeklärt. Die Aussage von Herrn Bt (Fa. U GmbH) vom 7. Februar 2013, wonach das Tropenholz von der Firma LB GmbH direkt zur Firma F transportiert worden sei, sei nachweislich falsch. Die persönliche Vorsprache des FXM am 11. Jänner 2013 bei der Firma Ha verbunden mit der Aufforderung an den Unternehmer und dessen Gattin, diesen Transport von der LB GmbH zu bestätigen, sei ein zusätzliches Indiz für offensichtliche Falschaussagen im anhängigen Rechtsmittelverfahren. Es existiere kein Nachweis, dass das am 6. September 2011 von der Firma Ha zur Firma F transportierte Holz vorher bei der Firma LB GmbH gelagert worden wäre. FXM verfüge über den Restbestand (max. 20 m³) des Tropenholzes zwar wie ein Eigentümer, sei es aber nicht.

Tz 69: Als Beweis für den Verbleib der beiden Maschinen und des Werkzeuges bei der Firma HM S.A. in Spanien wird die (Teil)Kopie einer E-Mail (ohne Zeitangabe) von JH vorgelegt, in der dieser bestätigen würde, dass sich zwei Maschinen und Leitz-Werkzeuge in seinem Lager befinden würden und F.X. GF jederzeit darüber verfügen könne. Auf einem Fax vom 29.11.2003 des JH an F.X. GF sei vermerkt, dass die Leimwalze, die Breitbandschleifmaschine Bütfering und die Celaschi-Werkzeuge "back to Austria" gegangen seien. Diese Wirtschaftsgüter seien weder in den folgenden Inventuren ausgewiesen noch vom Masseverwalter verwertet worden.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2013 wurde der Masseverwalter seitens des Unabhängigen Finanzsenates um folgende Ergänzungen ersucht:

„In den Textziffern 51, 53 und 54 des BP-Berichtes werden verschiedene Holzein- und – verkäufe festgehalten. Aus der Rechnung Nr. 10809 der Firma EEC Ltd. vom 10. Oktober 2004 geht hervor, dass die Berufungswerberin 41,2850 m³ Holz zu einem Preis von insgesamt 84.667,90 € gekauft hat. Außerdem dokumentieren zwei Rechnungen der SS GmbH den Import, die Lagerung und den Transport von 16,851 m³ Jatoba Schnittholz von Hamburg zur LB GmbH. Diese Aufwendungen hat die Berufungswerberin als Betriebskosten geltend gemacht. Der Verkauf bzw. Verbleib dieser Holzmenen konnte im Prüfungsverfahren nicht geklärt werden. Im Berufungsverfahren legte der ehemalige Geschäftsführer der Berufungswerberin einen Kaufvertrag zwischen dem Masseverwalter und der Firma U GmbH vom 9. Oktober 2008 über den Verkauf von rund 44 m³ Holz der Holzart „Mahagoni Bosse“ zum Preis von 6.000,-- € inkl. USt vor. Können Sie bestätigen, dass es sich dabei um die eingangs beschriebenen Holzeinkäufe handelt?“

Aus einem fax vom 29. November 2003 von Jh geht hervor, dass die Bw. eine Leimwalze, Celaschi-Werkzeug und eine Breitbandschleifmaschine der Marke Bütfering im Gesamtwert von 41.322,-- € zurücknehmen soll. Da der weitere Verbleib im Prüfungsverfahren nicht aufgeklärt werden konnte, wurde angenommen, dass die Waren verkauft und der Erlös nicht erklärt worden ist. Im Berufungsverfahren behauptet der ehemalige Geschäftsführer der Bw, die Waren würden immer noch in Spanien stehen. Zum Beweis dafür wurde der Auszug einer e-mail ohne Zeitangabe vorgelegt, in der Jh bestätigt, dass zwei Maschinen und Werkzeug in seinem Lager wären und die Bw. darüber verfügen könne. Können Sie bestätigen, dass die angeführte Ware noch in Spanien ist bzw. wurden Schritte hinsichtlich einer Verwertung dieser Ware unternommen?“

Mit Schriftsatz vom 12. März 2013 gab der Masseverwalter bekannt: Das im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bei der Firma LB GmbH gelagerte Holz sei vor Ort von einem Experten besichtigt worden. Das vorhandene Holz sei schließlich an die Firma U GmbH veräußert worden. Ob es sich bei dem veräußerten Holz um das bei der Firma EEC Ltd. eingekaufte Holz handelt, könne weder bestätigt noch widerlegt werden. Allerdings könne die angegebene Menge durchaus im Einklang mit der veräußerten Menge sei.

Ein Jh aus Spanien sei dem Masseverwalter nicht bekannt, bekannt sei lediglich eine Firma HM S.A. Diesbezüglich sei 2006 eine Forderungsbetreibung über 28.192,00 € vorgenommen worden. Die Betreibung dieser Forderung in Spanien sei aber nicht weiter verfolgt worden. Von der Firma seien Mängel geltend gemacht und darauf verwiesen worden, dass seit Jahren die Gemeinschuldnerin mehrfach versucht habe, die Mängel zu beheben. Es sei von HM S.A. auch das Angebot gemacht worden, unter der Voraussetzung der Anzahlung von 46.350,-- € die Maschine zurück zu nehmen. Laut Angaben des ehemaligen Geschäftsführers der Gemeinschuldnerin seien für eine ordnungsgemäße Mängelbehebung Investitionen bzw. Aufwendungen iHv rund 28.000,00 € zu veranschlagen gewesen. Daher sei die betriebene Forderung in Spanien dann nicht mehr weiter verfolgt worden. Außerdem seien sämtliche Kundenforderungen an die Oberbank AG zediert, die auch keine weiteren Betreibungsschritte vorgenommen habe. Sonstige Hinweise, dass im Eigentum der Gemeinschuldnerin stehende Anlagen bzw. Anlagenteile wie die Leimwalze, Celaschi-Werkzeug und/oder eine Breitbandschleifmaschine der Marke Büftering in Spanien seien, würden nicht vorliegen. Beiliegend wurden ein Telefaxschreiben der Firma HM S.A. von 2.5.2006 mit den entsprechenden Kundendaten übermittelt.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 13. März 2013 wies der Betriebsprüfer drauf hin, dass im Schätzungsgutachten des DI Franz S das Holzlager mit keinem Wort bzw. Wert erwähnt werde. Mit der Briefkastenfirma EEC Ltd. hätte der Masseverwalter keinen Kontakt gehabt, obwohl es keine Hinweise auf die Bezahlung der Holzlieferungen iHv ca. 123.000,-- geben würde. Außerdem würden im vorgelegten Gutachten die Positionen 6 und 45 der Aufstellung „Maschinen“ und die Positionen 457 bis 461 der Aufstellung „Kleinteile“ fehlen.

In der am 6. Juni 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

TZ 69: Herr GF legt vier Bilder vor, die beweisen sollen, dass die gegenständlichen Maschinen noch in Spanien sind.

TZ 51,53 und 54: Zu diesen Textziffern könne der Zeuge Dr. Bt Auskunft geben. Er könne über den Verbleib des Holzes Auskunft geben. Der Betriebsprüfer ergänzt, dass Dr. Bt bzw. sein Unternehmen die Maschinen und das Holz aus der Konkursmasse heraus gekauft und es an Unternehmen des Herrn GF mit einem Minimalaufschlag weiterverkauft haben.

Am 20. August 2013 gab der Zeuge Dr. Helmut Bt vor dem Unabhängigen Finanzsenat Folgendes bekannt:

zu Tz. 83: Die deutsche Firma Kr habe die Gemeinschuldnerin mit der Planung und Fertigung einer Anlage beauftragt. Die Gemeinschuldnerin sollte den Kernbereich der Leistung erbringen, die vor- und nachgelagerten Teile sollten von einem Subunternehmer (Fa. P d.o.o.) geliefert werden. Die Firma Kr habe an die Gemeinschuldnerin eine Anzahlung iHv 240.000,-- oder 250.000,-- € geleistet, die Gemeinschuldnerin habe eine Anzahlung an die Firma P d.o.o. iHv wahrscheinlich 140.000,-- geleistet. In der Folge habe die Firma Kr direkt Kontakt mit der Firma P d.o.o. aufgenommen und die Gemeinschuldnerin auf Rückzahlung der Anzahlung geklagt. Die Gemeinschuldnerin sei gerichtlich verpflichtet worden die Anzahlung zurückzuzahlen, der Versuch, die Anzahlung von der slowenischen Firma zurückzubekommen, sei gescheitert.

zu Tz. 51, 53 und 54: Im Rahmen des Insolvenzverfahrens habe der Zeuge vom Masseverwalter mit Kaufvertrag vom 9. Oktober 2008 44 m³ Holz um 5.000,-- € netto erworben. Die genaue Menge habe er nicht überprüft. Es seien 40 bis 45 Paletten gewesen, die im Freien bei der Firma LB gelagert gewesen wären. Mittlerweile sei das Holz zur Firma F gebracht worden und ein Teil, nämlich ca. 0,8 m³. seien um 980,00 € netto verkauft worden. Auf Vorhalt, dass das Holz nach den Feststellungen der Betriebsprüfung einen weit höheren Wert gehabt hätte, gab der Zeuge an, dass erstens im Insolvenzverfahren Waren häufig um einen Bruchteil des tatsächlichen Wertes gekauft werden könnten und außerdem das Holz ja jahrelang der Witterung ausgesetzt gewesen sei. Ergänzend bringt der Zeuge vor, dass seines Wissens das Holz im Zeitpunkt der Lieferung – also Ende 2004 – von der Gemeinschuldnerin nicht bezahlt worden sei. Es sei mit der Firma EEC Ltd. vereinbart gewesen, dass die Ware erst nach dem Verkauf bezahlt werden sollte. Es sei also eine Art Kommissionsgeschäft gewesen. Ob die Firma EEC Ltd. jemals Forderungen gestellt hätte, wisse der Zeuge nicht.

Am 20. August 2013 richtete die Referentin folgendes Schreiben an die berufungswerbende Partei:

„Beiliegend wird im Sinne der Wahrung des Parteiengehörs eine Kopie der Niederschrift über die Befragung des Herrn Dr. Bt übermittelt.

Sie werden höflich eingeladen, sämtliche Unterlagen (inkl. Entscheidung des Bezirksgerichtes und des Landesgerichtes) in Zusammenhang mit dem von Dr. Bt angesprochenen Rechtsstreit mit der Firma Kr vorzulegen.

Können Unterlagen vorgelegt werden, aus denen hervorgeht, dass die Firma EEC Ltd. jemals auf Bezahlung des gelieferten Holzes gedrängt hätte. Wenn ja, mögen diese Unterlagen vorgelegt werden.“

Mit Schreiben vom 29. August 2013 gab der Insolvenzverwalter dazu bekannt, dass die Firma Gerhard Kr im gegenständlichen Insolvenzverfahren unter Berufung auf das rechtskräftige und vollstreckbare Urteil des LG vom 12. Mai 2005, Cg und auf das rechtskräftige und

vollstreckbare Urteil des OLG vom 28. November 2005, Rk, sowie unter Berufung auf einen Exekutionstitel und das zum Zeitpunkt des Insolvenzverfahrens bereits anhängig gemachte Exekutionsverfahren Ex des BG eine Kapitalforderung von 262.800,31 € zuzüglich Zinsen und Kosten, gesamt eine unbedingte Konkursforderung von 347.763,63 € zur Anmeldung gebracht. Gemäß den vorliegenden Urteilen wurde von den Gerichten festgestellt, dass in Bezug auf das gegenständliche Projekt „a“ trotz lang andauernder Vertragsverhandlungen schlussendlich keine Einigung erzielt werden konnte, zumal noch ein – wenn auch nebensächlicher Punkt – offen geblieben sei. Das Zustandekommen eines Vertrages zwischen der Firma Gerhard Kr Maschinenbau GmbH und der a sei von den Gerichten somit verneint worden. Die a sei verpflichtet worden, die von der klagenden Partei Gerhard Kr Maschinenbau GmbH geleistete Anzahlung zurückzuzahlen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 10. Oktober 2013 wurden sämtliche Berufungspunkte mit Ausnahme der drei „großen“ Punkte zurück genommen.

Berufungsrelevant sind daher nunmehr die Textziffern 51, 53 und 54 (Holzverkäufe), 69 (Maschinen und Werkzeug in Spanien) und 83 (Anzahlung). Der steuerliche Vertreter der Bw. legte das Urteil des LG vom 12. Mai 2005 vor. Daraus gehe hervor, dass die Bw. zur Zahlung von 262.800,31 € samt Zinsen und Prozesskosten verurteilt worden sei. Es werde daher beantragt, dass bereits zum Bilanzstichtag 30.4.2004 eine entsprechende Rückstellung, und zwar eine Prozessrückstellung iHv 250.000,-- €, zu bilden sei. Herr GF bringt in diesem Zusammenhang vor, dass man Anfang 2004 die Beschlagnahme der angezahlten bzw. gelieferten Waren erreichen wollte. Das sei schwierig gewesen, dann sei irgendwann die Klage eingereicht worden. Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass die Wurzel des Streites in der Krisensitzung November/Dezember 2003 stattgefunden habe (Seite 4 des Urteils).

In Zusammenhang mit den Holzverkäufen wurde neuerlich betont, dass keine Schwarzverkäufe getätigt worden seien und das Holz vorhanden sei. Das Holz sei teilweise verarbeitet, teilweise verkauft worden und teilweise sei es noch vorhanden. Zivilrechtlich sei das Holz im Eigentum der ausländischen Firma. Es handle sich praktisch um ein Kommissionsgeschäft. Es habe eine Lieferung aus Mosambique und eine Lieferung aus Brasilien gegeben. Mit der Firma in Gibraltar habe es eine Vereinbarung gegeben, dass der Gewinn 50:50 aufgeteilt werde. Es wurden diverse Unterlagen vorgelegt.

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde vorgebracht, dass bei der Firma LB auf den Arbeitszetteln der Vermerk „eigen“ angebracht worden sei. Der Masseverwalter habe 22 Monate nach Eröffnung des Konkursverfahrens nicht gewusst, wo das Holz lagere. Neu sei der Aspekt, dass es sich um Kommissionsware handeln würde. Es sei dokumentiert, dass 16,851 m³ von der Verschiffung in Hamburg auf den SS GmbH Lader gekommen und gelagert worden seien. Für dieses Holz gäbe es keine Rechnung. Eine Rechnung gäbe es für 41,285

m³, dafür aber keine Fracht- und Lagerpapiere. Der Vertrag mit dem Masseverwalter sei sehr ungenau formuliert. Es würde dort lauten „ca. 44 m³ mehr oder weniger Holz“, bei der Firma F seien es 18 m³ gewesen und Herr Ha habe ausgesagt, es seien maximal 20 m³ gewesen.

In einem ergänzenden Schriftsatz wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz Folgendes vorgebracht:

Tz. 83: Nach dem kein Nachweis vorgelegt worden sei, dass a Zahlungen an die P d.o.o. geleistet habe, sei die Streichung der 140.000,-- € als Betriebsausgabe erfolgt. Dem vorgelegten Urteil sei zu entnehmen, dass a die von der Firma KI Kr Maschinenbau GmbH im November 2003 erhaltenen Anzahlungen in Höhe von 309.000,-- € zu einem großen Teil zurückzahlen musste. Exakt 29.824,-- € seien als Gegenforderung anerkannt worden. Die verbleibenden 279.176,-- € habe a zu Unrecht einbehalten. Eine erhaltene Anzahlung für noch nicht gelieferte Waren sei eine Verbindlichkeit, die in der Bilanz zum 30. April 2004 mit 279.176,-- € passiviert hätte werden müssen. Die Bilanz zum 30.4.2004 wäre dahingehend zu prüfen, mit welchem Betrag diese Verbindlichkeit gegenüber der KI Kr Maschinenbau GmbH tatsächlich in der Vermögensübersicht enthalten sei. In den Bilanzen der Folgejahre eingestellte Rückstellungen dafür wären diesen Erkenntnissen entsprechend zu korrigieren.

Tz. 51,53 und 54: Je mehr Aussagen von den am Tropenholzhandel beteiligten Personen zu diesem Sachverhalt gemacht würden, umso offensichtlicher sei, dass sie einander widersprechen würden. Nach Auswertung der am 10.10.2013 vorgelegten Unterlagen sei eine Neuberechnung des bisher angenommenen Sachverhaltes vorzunehmen. Um nicht weiter auf Spekulationen angewiesen zu sein, wie viel von dem im Oktober 2004 und Jänner 2005 eingekauften 69,76620 m³ Tropenhölzern wann, zu welchem Preis an wen verkauft worden seien, würden folgende Schlüsse gezogen. Tatsache sei, dass in der Buchhaltung von a keine Bezahlung des Tropenholzeinkaufes iHv 97.510,11 € aufscheine. Die Eingangsrechnung der EEC Ltd. aus Gibraltar über 41,2850 m³ Chanfute Planks in zwei verschiedenen Qualitäten weise nicht die tatsächlich gelieferte Menge von 52,911 m³ aus. Internationale Frachtpapiere und Rechnungen würden eindeutig das Ausmaß der in drei Containern erfolgten Lieferungen von Mocambique über Hamburg nach Köstendorf belegen. Für den Einkauf von 16,851 m³ Jatoba Holz würde die Eingangsrechnung in der Buchhaltung fehlen. Zollpapiere sowie Lager- und Frachtrechnungen würden zweifelsfrei die Menge und den Preis dieses Tropenholzes dokumentieren, sowie dessen Transport bis Hamburg und weiter nach Köstendorf. Im Konkursverfahren seien von den Holzlieferanten keinerlei Forderungen angemeldet worden. Es werde daher unterstellt, dass der Wareneinkauf zur Gänze bis zum 30.4.2004 aus nicht erklärten Verkaufserlösen dieses Tropenholzes bezahlt worden ist. In der Beilage B würde im Detail dargestellt, welche steuerlichen Konsequenzen mit dieser Neu beurteilung des Sachverhaltes verbunden seien. Die Beilage A, mit der bisherigen steuerlichen Würdigung,

sowie die Beilage C dieser Stellungnahme mit der Gegenüberstellung der Veränderungen würden der Übersichtlichkeit dienen.

Die Stellungnahme des Betriebsprüfers wurde per mail am 5. November 2013 an den steuerlichen Vertreter der Bw. sowie an den ehemaligen Geschäftsführer der Bw. weitergeleitet.

In der mündlichen Verhandlung am 22. November 2013 wurde von beiden Parteien das bisherige Vorbringen wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die vorläufigen Bescheide vom 28. September 2006 wurden am 6. Juni 2007 rechtskräftig zugestellt. Dagegen richtet sich die Berufung vom 2. Juli 2007. Gegen die endgültigen Bescheide vom 21. September 2007 richtet sich die Berufung vom 18. Oktober 2007. Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin weist darauf hin, dass das Instrument des § 200 BAO grob missbraucht worden sei, weil dieses nicht dazu bestimmt sei, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabensatzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen, um sich – vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens – sogleich die Abgabeneinhebung zu verschaffen. Würde der Spruchbestandteil "Vorläufigkeit" bei der Sachentscheidung beseitigt, ergebe sich, dass das Finanzamt in derselben Sache nunmehr zweimal entschieden habe und damit die angefochtenen endgültigen Bescheide auch mit der Rechtswidrigkeit der Unzuständigkeit der Behörde belastet seien.

In seinem Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2008/15/0328, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen, dass ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen kann, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob die ursprünglichen Bescheide zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurden.

Ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO kann dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Für den in der Beschwerde unter anderem auch vertretenen Standpunkt, im Fall einer ohne Ungewissheit erfolgten Erlassung eines vorläufigen Bescheides wäre dieser fiktiv wie ein endgültiger und somit grundsätzlich nur bei Vorliegen von Wiederaufnahmegründen im Sinne des § 303 BAO abänderbarer Bescheid zu beurteilen, fehlt gesetzlich jeder Anhaltspunkt. (Vgl. VwGH vom 28.3.2001, 98/13/0032). Im gleichen Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis vom 28.5.2009, 2007/15/0299 entschieden: "Zu beachten ist, dass die Rechtskraft eines

gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Abgabenbescheides der Endgültigerklärung des Bescheides insofern nicht entgegen steht, als, wenn keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 und 2 BAO mehr besteht, jedenfalls ein endgültiger Bescheid erlassen werden darf. Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem ebenfalls einen Antrag auf Endgültigkeitserklärung eines Einkommensteuerbescheides betreffenden Erkenntnis vom 12.12.2007, 2006/15/0075, zu Recht erkannt, selbst wenn bei Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides – objektiv gesehen – keine Ungewissheit bestanden haben sollte, dürfte auf die vorläufige Abgabenfestsetzung jedenfalls eine endgültige Abgabenfestsetzung folgen."

Im Sinne der zitierten Verwaltungsgerichtshof-Judikatur ist es für den Unabhängigen Finanzsenat entbehrlich die Frage zu klären, ob die Bescheide vom 28. September 2006 (zugestellt am 6. Juni 2007) vorläufig im Sinne des § 200 BAO ergehen hätten dürfen oder nicht. Die Abgabenbehörde erster Instanz war jedenfalls befugt, in der Folge endgültige Bescheide zu erlassen und dabei die vorläufigen Bescheide in jede Richtung abzuändern. Dem Berufungsbegehren kann daher in diesem Punkt nicht Folge geleistet werden.

Zu den nach der Einschränkung am 10. Oktober 2013 relevanten inhaltlichen Einwendungen:

TZ 51, 53 und 54: Bei diesen Textziffern handelt es sich um verschiedene Holzein- und -verkäufe. Aus der Rechnung Nr. 10809 der Firma EEC Ltd. vom 10. Oktober 2004 geht hervor, dass die Bw. 41,2850 m³ Holz (15,56 und 25,72 m³) zu einem Preis von insgesamt 84.667,90 € gekauft hat. Die Bezahlung wurde nicht verbucht, allerdings wurden diesbezüglich auch keine Konkursforderungen geltend gemacht. Die im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 10. Oktober 2013 vorgelegten Unterlagen dokumentieren, dass 16 m³ Jatoba Schnittholz verschifft, transportiert, ausgeladen, verzollt und gelagert wurden und Einfuhrumsatzsteuer iHv 4.684,42 € anfiel. Die übrigen Kosten beliefen sich auf 4.808,80 € (vgl. BelegNr. 647975 vom 3.2.2005 und BelegNr. 650707 vom 24.2.2005 jeweils der Firma SS GmbH). In der Buchhaltung der Bw. scheint das diesbezügliche Lagergeld iHv 730,80 € auf. Weiters wurden eine Anordnung zur Einschiffung von 52,911 m³ Chanfuta, Jambire und Umbila Holz (Beleg der Republik Mosambique vom 21. Oktober 2004), ein Ursprungszeugnis für 52,911 m³ Schnittholz der Republik Mosambique vom 22. Oktober 2004, eine Bestätigung über den Warenverkehr von 41,434 m³ Schnittholz der Republik Mosambique vom 27. Oktober 2004, ein Beleg betreffend Verschiffung, Transport, Verladung, Lagerung und Einfuhrumsatzsteuer der Firma SS GmbH vorgelegt. In der Buchhaltung der Bw. ist ersichtlich, dass für 41,29 m³ Tropenholz der Betrag von 84.667,90 angefallen ist und das Lagergeld für den Zeitraum von 11.2. bis 24.2.2005 730,80 € betrug.

Der Zeuge Ha bestätigte, dass im Jahr 2008 Tropenholz (15 m³) angeliefert worden war und bei ihm bis September 2011 zwischengelagert wurde. Der Zeuge Fg legte dar, dass 2009 oder

2010 der Zeuge Ha ca. 20 m³ Holz geliefert habe, das FXM (bzw. der Gemeinschuldnerin) gehört. Im Berufungsverfahren legte der ehemalige Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin einen Kaufvertrag zwischen dem Masseverwalter und der Firma U GmbH vom 9. Oktober 2008 über den Verkauf von rund 44 m³ Holz der Holzart „Mahagoni Bosse“ zum Preis von 6.000,-- € inkl. USt vor. Der Masseverwalter bestätigte, dass im Rahmen des Insolvenzverfahrens Holz veräußert wurde. Er konnte jedoch nicht bestätigen, dass es sich dabei um das bei der Firma EEC Ltd. erworbene Holz handelt. Die Einkaufs- und Transportkosten stehen in keinem Verhältnis zum Verkaufspreis von 6.000,-- € auch unter der Berücksichtigung, dass im Insolvenzverfahren häufig nicht der volle Preis erzielbar ist. Der Zeuge Dr. Helmut Bt bestätigte, dass die Firma U GmbH im Rahmen des Insolvenzverfahrens mit Kaufvertrag vom 9. Oktober 2008 44 m³ Holz um 5.000,-- € netto gekauft hat. Seines Wissens wurde das Holz im Zeitpunkt der Lieferung – also Ende 2004 – von der Firma a nicht bezahlt. Das Holz sollte erst nach dem Verkauf bezahlt werden.

Es konnte im gegenständlichen Verfahren nicht dargelegt werden, wo die strittigen Holzmengen jeweils gelagert wurden, warum die Bezahlung der EEC Ltd. einerseits im Rechenwerk nicht aufscheint und andererseits diesbezüglich keine Konkursforderungen gestellt wurden, warum Lager- und Transportkosten geltend gemacht wurden, aber weder ein Einkauf noch ein Verkauf dokumentiert wurde, warum die LB GmbH trotz offener Verbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin gegenüber Lohnarbeiten nicht in Rechnung stellte. Im Rahmen der zweiten mündlichen Verhandlung am 10. Oktober 2013 wurde erstmals behauptet, es würde sich um ein Kommissionsgeschäft handeln. Der Einwand, dass es geradezu undenkbar sei, dass ein Unternehmer hochwertige Ware liefert, darüber keine schriftlichen Vereinbarungen existieren und neun Jahre lang kommentarlos auf sein Geld wartet, konnte nicht entkräftet werden. Vor allem in Hinblick darauf, dass erst nach einigen umfangreichen Verhandlungen plötzlich von einem Kommissionsgeschäft die Rede ist, legt den Schluss nahe, dass es sich um eine Schutzbehauptung handelt. Die Lieferung des Holzes erfolgte Ende des Jahres 2004. Mittlerweile sind fast neun Jahre vergangen, in denen der Lieferant kein einziges Mal die Bezahlung seiner Ware verlangt haben soll. Dem Senat erscheint die Vorstellung, dass ein Geschäftsmann neun Jahre lang keine Erkundigungen darüber anstellt, ob seine Ware veräußert worden ist, geradezu absurd. Wenn es sich – wie der Zeuge Dr. Bt behauptet – tatsächlich um ein Kommissionsgeschäft gehandelt hätte und die Ware tatsächlich das Holz laut Kaufvertrag vom 9. Oktober 2008 war, hätte der Insolvenzverwalter den vereinnahmten Betrag der EEC zukommen lassen müssen.

Gemäß § 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 oder nicht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt.

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen ist davon auszugehen, dass die Bw. 52,9110 m³ bzw. 41,29 m³ (diesbezüglich variieren die vorgelegten Belege) und 16,851 m³ Tropenholz aus Mocambique erworben hat. Die in der Buchhaltung als Eurobetrag aufscheinenden 84.667,90 (für 41,29 m³) sind tatsächlich US Dollar (dies geht aus einem handschriftlichen Vermerk auf dem Ausdruck einer mail vom 13. Februar 2006 des ehemaligen Geschäftsführers an die Bw. hervor) und entsprechen 68.233,86 € (Kurs: 1 US\$ = 0,8959 €). Für die 16,851 m³ wurde der Preis belegmäßig nicht nachgewiesen. Die Ermittlung ist jedoch anhand der Einfuhrumsatzsteuer (4.684,42 €) möglich. Davon ausgehend dass die Einfuhrumsatzsteuer korrekt berechnet wurde, liegt der Nettopreis für die 16,851 m³ bei 29.276,25 €. Insgesamt musste daher die Bw. 97.510,-- € für den Einkauf der Ware aufwenden, zuzüglich der Lager, Fracht- und Umschlagskosten von insgesamt 19.707,95 € ergibt dies Gesamtkosten von 117.218,06 €. 104.375,85 € (19.707,95 € sowie die 84.667,90 US \$, welche nicht in Euro umgerechnet worden waren) wurden von der Bw. buchhalterisch berücksichtigt. Das bedeutet, dass der Gewinn grundsätzlich um den Betrag von 12.842,21 € zu kürzen wäre.

Der Senat schließt sich in weiterer Folge den Ausführungen des Betriebsprüfers in seiner Stellungnahme vom 4. November 2013, wonach für den Einkauf des Tropenholzes, das heißt für die 97.510,11 €, kein Zahlungsbeleg vorgelegt werden konnte. Der Behauptung des ehemaligen Geschäftsführers, es handle sich um Kommissionsware, wurde - wie bereits oben dargelegt – kein Glauben geschenkt. Das bedeutet, dass die Bw. den Betrag von 97.510,11 € mit Geld bezahlt hat, das bislang keinen Eingang in die Bücher gefunden hat. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass der Bw. im Laufe des Jahres 2005 Bruttoeinnahmen zumindest in Höhe von 97.510,-- € zugeflossen sind. Nicht auszuschließen ist, dass diese Einnahmen durch Holzverkäufe auch aus Brasilien erzielt worden sind, zumal der ehemalige Geschäftsführer in der mündlichen Verhandlung am 10. Oktober 2013 ausdrücklich betonte, er habe Holz aus Brasilien und Mocambique bezogen. Unterlagen wurden jedoch nur über Import von Holz aus Mocambique vorgelegt. Unter Berücksichtigung einer 20%igen Umsatzsteuer geht der Senat von einer Umsatzserhöhung von netto 81.258,43 € aus. Im Rahmen der Gewinnermittlung war von den Bruttoeinnahmen die oben angeführte Gewinnkürzung iHv 12.842,21 € zu berücksichtigen, sodass sich eine Bruttogewinnerhöhung von 84.667,90 € ergibt, die einem Nettobetrag von 68.416,21 € entspricht.

Aufgrund der Beweislage sieht sich der Senat veranlasst zugunsten der Bw. davon auszugehen, dass es sich bei dem im Konkursverfahren um 6.000,-- € verkauften Holz um jenes handelt, das beim Einkauf einen Wert von fast 115.000,-- € (84.667,90 € und 29.276,25

€) ohne Berücksichtigung der Lager- und Transportkosten hatte. Die angeführten Ungereimtheiten konnten zwar auch im Rahmen der mündlichen Verhandlungen nicht beseitigt werden, für weitere Zurechnungen (etwa auch, ob möglicherweise 52,911 m³ **und** 41,29 m³ importiert worden waren) war jedoch die Beweislage nicht ausreichend.

TZ 69: Aus einem Fax vom 29. November 2003 von Jh geht hervor, dass die Gemeinschuldnerin eine Leimwalze, Celaschi-Werkzeug und eine Breitbandschleifmaschine der Marke Büftering im Gesamtwert von 41.322,-- € zurücknehmen soll. Da der weitere Verbleib im Prüfungsverfahren nicht aufgeklärt werden konnte, wurde angenommen, dass die Waren verkauft und der Erlös nicht erklärt worden ist. Im Berufungsverfahren behauptet der ehemalige Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin, die Waren würden immer noch in Spanien stehen. Zum Beweis dafür wurde der Auszug einer e-mail ohne Zeitangabe vorgelegt, in der Jh bestätigt, dass zwei Maschinen und Werkzeug in seinem Lager wären und die Gemeinschuldnerin darüber verfügen könne. In diesem Zusammenhang bestätigte der Masseverwalter mit Schreiben vom 12. März 2013, dass gegenüber der Firma HM S.A. im Jahr 2006 eine Forderungsbetreibung über 28.192,00 € betrieben worden sei. Der Masseverwalter habe die Betreibung dieser Forderung in Spanien nicht weiter verfolgt. Die Gemeinschuldnerin hatte seit Mai 2006 erfolglos versucht geltend gemachte Mängel zu beheben. Hätte die Gemeinschuldnerin die Maschinen tatsächlich zurückgenommen (und verkauft), würde gegenüber der spanischen Firma keine Forderung bestehen. Außerdem bestätigt auch Jh, dass zwei Maschinen und Werkzeug noch bei ihm lagern würden.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangte daher vor allem aufgrund der Zeugenaussage und der Sachverhaltsdarstellung des Masseverwalters zur Ansicht, dass die Gemeinschuldnerin die gegenständlichen Maschinen und Werkzeuge nicht weiterverkauft hat. Von einer Gewinnerhöhung von 27.700,-- € und einer Umsatzerhöhung von 23.083,33 € im Jahr 2004 ist daher abzusehen. In diesem Punkt war dem Berufungsbegehren stattzugeben.

TZ 83: Mit Rechnung Nr. 035/013/03 vom 2. Oktober 2003 wurde der Firma a der Betrag von 140.000,-- € für das Projekt „4 Stk. HF Generatoren 160 kW – 27 MHz in Barlinek, Polen“ in Rechnung gestellt. Eine Schlussrechnung über den restlichen Kaufpreis wurde nicht gelegt. Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass die Firma a den Betrag von 140.000,-- € tatsächlich nicht schuldet, weil das Geschäft mangels Zahlung nie zu Stande gekommen sei und verminderte die Betriebsausgaben im Jahr 2004 um 140.000,-- €.

Vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde der Zeuge Dr. Helmut Bt befragt. Er legte dar, dass die Firma Kr die berufungswerbende Partei mit der Planung und Fertigung einer Anlage beauftragt hatte. a beauftragte als Subunternehmer die Firma P d.o.o. und leistete eine Anzahlung von 140.000,-- €. Auch die Firma Kr leistete bereits eine Anzahlung. Schließlich nahm die Firma Kr direkt mit der Firma P d.o.o. Kontakt auf und klagte a auf Rückzahlung der

Anzahlung.

Der Insolvenzverwalter bestätigte mit Schreiben vom 29. August 2013, dass die Firma Gerhard Kr unter Berufung auf ein Urteil des LG und des OLG sowie auf einen Exekutionstitel und ein anhängiges Exekutionsverfahren im gegenständlichen Insolvenzverfahren eine Kapitalforderung von 262.800,31 € zuzüglich Zinsen und Kosten, gesamt daher 347.763,63 € angemeldet hat. Der Insolvenzverwalter führte weiters aus, dass die Gerichte das Zustandekommen eines Vertrages zwischen der Firma Gerhard Kr Maschinenbau GmbH und der a Technology und Service GmbH verneint haben. Die a wurde verpflichtet, die von der Firma Gerhard Kr Maschinenbau GmbH geleistete Anzahlung zurückzuzahlen.

Die Ausführungen des Zeugen Dr. Helmut Bt und des Insolvenzverwalters bestätigen im Prinzip die Feststellung der Betriebsprüfung: Das gegenständliche Geschäft ist nicht zu Stande gekommen. Aus den der Betriebsprüfung vorliegenden Unterlagen geht nicht hervor, dass die Firma a die Anzahlung iHv 140.000,-- € tatsächlich bezahlt hat. Auf dem Lieferantenkonto ist diese Verbindlichkeit ausgewiesen, wurde jedoch im Konkursverfahren nicht angemeldet. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die Anzahlung iHv 140.000,-- € keine Betriebsausgabe darstellt, da das zugrunde liegende Geschäft nicht zustande gekommen ist.

Aus dem vorgelegten Urteil des LG geht jedoch hervor, dass KI Kr Maschinenbau GmbH im November 2003 der Bw. gegenüber zwei Anzahlungen in Höhe von 256.500,-- € und 52.500,-- € geleistet hat und eine Gegenforderung iHv 29.824,-- € anerkannt wurde. Richtigerweise hätte daher in der Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2004 (1.5.2003 bis 30.4.2004) eine Rückstellung für erhaltene Anzahlungen iHv 279.176,-- € gebildet werden müssen. Da in der Bilanz eine derartige Rückstellung nicht aufscheint, ist dies im gegenständlichen Verfahren nachzuholen. Im Wirtschaftsjahr 2005 ist diese Rückstellung gewinnerhöhend wieder aufzulösen und somit der Bescheid insoweit abzuändern.

In Zusammenhang mit dem nunmehr eingeschränkten Berufungsbegehren verweist der steuerliche Vertreter der Bw. auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Juli 2001, 2000/13/0175, und meint, die Behörde sei gezwungen, von sich aus jene – mittlerweile zurückgenommenen – Berufungspunkte aufzugreifen, hinsichtlich derer dem Berufungsbegehren stattzugeben wäre. Diesem Erkenntnis lag jedoch insofern ein anderer Sachverhalt zugrunde, als es um eine Änderung iSd § 295 BAO ging. § 289 Abs. 2 BAO sieht jedoch einen Ermessensspielraum der Behörde vor. In Hinblick auf die überaus lange Verfahrensdauer würde es jeglicher Verfahrensökonomie widersprechen, wenn über Berufungspunkte, welche seitens eines erfahrenen steuerlichen Vertreters nach Durchführung von einem Erörterungsgespräch und zwei mündlichen Verhandlungen zurückgenommen wurden, dennoch abgesprochen würde. Der Unabhängige Finanzsenat ist verpflichtet, das im

§ 289 Abs. 2 BAO eingeräumte Ermessen innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu üben. Ein neuerliches Aufrollen der zurückgezogenen Berufungspunkte würde einem eindeutigen Ermessensmissbrauch entsprechen, zumal es sich dabei weitgehend um Bagatellbeträge (VSt iHv 17,74 € bzw. 39.60 €) handelt.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass es im Abgabenverfahren keine verfahrensförmliche subjektive Beweisregel gibt. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt jedoch, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Abgabenanspruch aufheben oder einschränken. Die von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht in kontradiktorischen Rechtsmittelverfahren vor dem UFS fort. In Hinblick auf die Funktion des UFS als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan ist es deshalb primäre Pflicht der Amtspartei, den Abgabenanspruch darzutun, und des Abgabepflichtigen, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehens des Abgabenanspruches darzulegen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist sohin die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde daraufhin zu prüfen, ob der Denkvorgang zu einem den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechenden Ergebnis geführt hat, bzw. daraufhin, ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist. Die Abgabenbehörde trägt dabei die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht davon, ihrerseits zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offenzulegen. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Der vorliegende Fall ist hinsichtlich amtswegiger Ermittlungen und Mitwirkung der Bw. von einer auffallenden Schieflage gekennzeichnet. Während die Abgabenbehörde erster Instanz akribisch bemüht war, der amtwegig gebotenen Wahrheitsfindung Rechnung zu tragen, war die Mitwirkung der Bw. als minimal einzustufen. Es wurden zwar teilweise die Feststellungen der Betriebsprüfung als unrichtig bezeichnet, doch wurden praktisch keine Unterlagen vorgelegt, die das eigene Vorbringen stützen würden. Während der von der Amtspartei festgestellte Sachverhalt anhand der vorliegenden Unterlagen belegt ist und die abgeleiteten Folgewirkungen logisch nachvollziehbar sind, beschränkt sich das Berufungsvorbringen größtenteils auf fadenscheinige, unbelegte Schutzbehauptungen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Dezember 2013

Beilagen: 3 Berechnungsblätter