

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 22.10.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013, Festsetzung von Umsatzsteuer für 9-12/2013 sowie Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 und 2012 in der Sitzung am 15.11.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 9-12/2013 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012 richtet, als unbegründet abgewiesen. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 wird endgültig erlassen.
2. Der Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 und 2012 richtet, teilweise Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.
Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2011 wird mit 21.414,05 € festgesetzt.
Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2012 wird mit 35.238,15 € festgesetzt.
Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine nach englischem Recht gegründete private limited company (Ltd) mit Sitz in London und Zweigniederlassung in Wien. Sie ermittelt den

Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum 31.8.

Laut Tz 1 des über das Ergebnis einer Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 und 2012 sowie Umsatzsteuer 2013 (Nachschauzeitraum) betreffenden Außenprüfung aufgenommenen Berichts vom 25.9.2015 habe die Geschäftstätigkeit der Bf, an deren inländischen Zweigniederlassung in XXXX Wien, F-Gasse, sich bis Oktober 2014 auch der Wohnsitz des Geschäftsführers, BS, befunden habe, im Prüfungszeitraum hauptsächlich in Schneeräumarbeiten, winterlicher Gehsteigbetreuung, Grünflächenbetreuung und Winterdienst bestanden, daneben habe sie auch - zumeist an Subunternehmen vergebene - Transportleistungen durchgeführt. Die Außenprüfung endete mit der Feststellung, dass von diversen Firmen an die Bf gelegte Rechnungen als bloße Schein- bzw. Deckungsrechnungen zu beurteilen seien.

Gegen die auf Grund der Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide erhob die Bf mit Schreiben vom 22.10.2015 Beschwerde, wobei in der Folge die von der Außenprüfung zu einzelnen Tz des Berichts getroffenen steuerlichen Feststellungen und im Anschluss daran das diesbezügliche Vorbringen in der Beschwerde und in einer Beschwerdeergänzung vom 16.3.2016 sowie die Ausführungen in der dazu erstatteten Stellungnahme der Prüferin vom 26.4.2016 (dem Zustellbevollmächtigten der Bf nachweislich zugestellt am 2.5.2016) wiedergegeben werden.

1.1. Die Bf wendet in ihrer Beschwerde zunächst ganz allgemein ein, dass weder ihr Geschäftsführer noch die steuerliche Vertretung zur Schlussbesprechung geladen worden seien, es habe somit am 22.7.2015 (Datum der Niederschrift) keine Schlussbesprechung stattgefunden. Bei der Besprechung vom 25.6.2015 seien mit dem Geschäftsführer im Beisein der steuerlichen Vertretung die Prüfungsfeststellungen diskutiert worden, der Geschäftsführer habe jedoch mitgeteilt, dass er weitere Unterlagen zu den einzelnen Feststellungen bringen werde. Es liege in der Verantwortung der Prüferin, diese zusätzlichen Unterlagen zu würdigen und dies im Rahmen einer Schlussbesprechung bekannt zu geben. Die mit 22.7.2015 datierte Niederschrift habe der Geschäftsführer ununterschieden retourniert, weil seiner Ansicht nach eine Schlussbesprechung nicht stattgefunden habe. Mangels Schlussbesprechung sei auch das Parteiengehör verletzt. Weiters handle es sich hinsichtlich Umsatzsteuer für 11/2010 bis 2/2011 um eine Wiederholungsprüfung. Ein entsprechender Prüfungsauftrag für eine Wiederholungsprüfung gemäß § 148 Abs. 3 lit. b BAO sei nicht erteilt worden. Der Umsatzsteuerbescheid 2011 verstoße gegen das Mehrfachprüfungsverbot und sei daher rechtswidrig.

Ferner seien die Steuerbescheide dem Geschäftsführer an seine Privatadresse zugestellt worden. Die Bf habe jedoch ihrer steuerlichen Vertretung eine Zustellvollmacht erteilt, weshalb die unrichtige Zustellung gerügt werde. Der Geschäftsführer der Bf habe die Steuerbescheide nicht angenommen. Auch der Prüfungsbericht vom 25.9.2015 sei am 1.10.2015 bei der Bf eingegangen.

Schließlich rügt die Bf, dass kein Grund bestanden habe, den Umsatzsteuerbescheid 2013 vorläufig zu erlassen.

1.2. In ihrer Stellungnahme führt die Prüferin dazu aus, dass die Zustellbevollmächtigte OG mit Datum 24.9.2015 ihre Zustellvollmacht über FinanzOnline storniert habe.

Die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 25.9.2015 seien daher an die Adresse der Bf zugestellt worden, seien aber von der Post mit dem Vermerk „Empfänger bis 15.1.2016 ortsabwesend“ retourniert worden. Nachdem sich OG am 7.10.2015 über FinanzOnline wieder als Zustellbevollmächtigte eingetragen habe, seien ihr die Bescheide am 7.10.2015 zugestellt worden.

Der Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 23.9.2015 sei an die zu diesem Datum noch angemerkte Zustellbevollmächtigte OG ergangen. Der Bericht vom 25.9.2015 sei richtigerweise bei der Bf eingelangt, da es zu diesem Zeitpunkt eben keinen Zustellbevollmächtigten gegeben habe. Die Beschwerde sei rechtzeitig.

Ein Grund für eine Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheides 2013 bestehe nach Ansicht der Prüferin nicht mehr.

Zum Termin für die Schlussbesprechung führt die Prüferin aus, dass die Besprechung vom 25.6.2015 in deren Verlauf als Schlussbesprechung gewertet und dies auch entsprechend kommuniziert worden sei. Dennoch habe die Prüferin dem von OG per E-Mail vom 26.6.2015 angefragten Terminwunsch des Geschäftsführers für 2.7.2015 entsprochen.

Dieser Termin sowie ein weiterer für den 9.7.2015 seien für den Geschäftsführer jedoch nicht möglich gewesen, letztendlich sei der 23.7.2015 vereinbart worden, diesen habe der Geschäftsführer wiederum aufgrund anderer, unaufschiebbarer Termine nicht einhalten können. Seinem Wunsch nach sollte OG alleine diesen Termin wahrnehmen, allerdings ohne weitere Unterlagen zu den einzelnen am 25.6.2015 besprochenen Feststellungen vorlegen zu können. Laut telefonischer Auskunft von OG habe sie dem Geschäftsführer mitgeteilt, dass unter diesen Umständen eine Besprechung keinen Sinn mache. Anlässlich dieses am 22.7.2015 geführten Telefonats sei OG mitgeteilt worden, dass die Prüfung nun endgültig abgeschlossen und ihr die Niederschrift über die Schlussbesprechung übersendet werde. Aus diesem Grund trage die Niederschrift über die am 25.6.2015 abgehaltene Schlussbesprechung das Datum 22.7.2015. Nach Ansicht der Prüferin liege weder ein Verfahrensmangel vor noch sei das Parteiengehör verletzt worden.

Betreffend die Rüge einer Wiederholungsprüfung hinsichtlich des Zeitraums 11/2010 bis 2/2011 führt die Prüferin aus, dass für diesen Zeitraum eine Umsatzsteuersonderprüfung durchgeführt worden sei, es handle sich dabei um ein Drittel des Veranlagungszeitraums.

Die in den Zeitraum der USO-Prüfung fallenden und von der Prüferin im Zuge der nachfolgenden Außenprüfung nicht anerkannten Rechnungen der LR Bau und Handels GmbH sowie der A Holding GmbH (ausgenommen die Rechnung Nr. 20/2010 vom 13.1.11 über netto 11.250,00 €) seien erst im Zuge der Erstellung der Jahreserklärung für das Wirtschaftsjahr 2011 gebucht und geltend gemacht worden, seien also zum Zeitpunkt der Durchführung der USO-Prüfung noch nicht bekannt gewesen. Wenn in der Beschwerde gerügt werde, dass der gesamte Prüfungszeitraum 11/2010—2/2011 nochmals mit geänderten Feststellungen geprüft worden sei, so sei das unrichtig. Diese

Feststellungen hätten zum Zeitpunkt der USO-Prüfung gar nicht getroffen werden können. Eine Wiederholungsprüfung liege aus Sicht der Prüferin daher keineswegs vor. Dem weiteren Vorbringen in der Beschwerde, die Prüferin habe bereits im Rahmen der Prüfung der Umsatzsteuer für 11/2010 bis 2/2011 mitgeteilt, dass sie nach Vorlage berechtigter Rechnungen der A Holding GmbH eine Berichtigung durch Anerkennung der Vorsteuern durchführen werde, sei zu widersprechen. Ursprünglich sei hinsichtlich der Rechnung Nr. 20/2010 vom 13.1.11 über netto 11.250,00 €, auf welcher die UID-Nummer des Leistungsempfängers nicht angeführt gewesen sei, die Vorlage einer berechtigten Rechnung als Voraussetzung für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges gefordert worden. Im Verlauf der Prüfung seien der Prüferin allerdings grundsätzliche Zweifel hinsichtlich der Leistungserbringung gekommen und sei dies der Bf gegenüber auch kommuniziert worden. Die Bf halte fest, dass sie die korrigierten Rechnungen dem Finanzamt vorgelegt habe. Eine berichtigte Rechnung zur Rechnung Nr. 20/2010 v. 13.1.11 sei der Prüferin nicht vorgelegt worden. Welche weiteren korrigierten Rechnungen die Bf meine, sei der Prüferin nicht nachvollziehbar.

2.1. Tz 3 des Berichts "A Holding GmbH"

Die A Holding GmbH habe der Bf im Zeitraum November 2010 bis Jänner 2011 sieben Rechnungen über Schneeräumungen bei diversen Objekten in Wien sowie die Lieferung von Taumitteln gelegt. Zum Zeitpunkt einer USO-Prüfung für den Zeitraum 11/2010-02/2011 seien davon nur drei Rechnungen in der Buchhaltung vorhanden und gebucht gewesen. Die weiteren vier Rechnungen seien laut Auskunft des Geschäftsführers anlässlich einer Durchsuchung seiner Wohnung von der Polizei mitgenommen worden, er habe diese zusammen mit seinen übrigen Unterlagen im September 2012 zurückbekommen. Im Zuge der Bilanzerstellung für das Wirtschaftsjahr 2010/11 seien die Rechnungen nachgebucht worden.

Im Zuge der Prüfung der Erklärungen für das Wirtschaftsjahr 2010/11 habe für die Rechnungen Nr. 353/2010 und 355/2010 vom 31.12.2010 sowie Nr. 20/2010 vom 13.1.2011 im Gesamtbetrag von netto 59.933,70 € kein Zahlungsfluss festgestellt werden können. Der Geschäftsführer sei daher bereits im September 2012 aufgefordert worden, die Zahlung dieser Rechnungen nachzuweisen. Der Geschäftsführer habe sich auf die Wohnungsdurchsuchung im Jänner 2011 berufen, bei welcher die Polizei seine geschäftlichen Unterlagen und seinen PC, wie auch den PC des Geschäftsführers der A Holding GmbH, der von September 2010 bis Februar 2011 bei ihm gewohnt habe, mitgenommen habe. Nach einigen Tagen hätten sie zwar die PC's und teilweise Unterlagen zurückbekommen, die restlichen Unterlagen allerdings erst im September 2012. Aus diesem Grund könne er nun nicht genau sagen, wie die Zahlungen im Detail erfolgt seien, nur dass er alle Rechnungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer der A bezahlt habe, bevor dieser seine Firma im Februar 2011 verkauft habe. Schlussendlich habe der Geschäftsführer seinen damaligen Buchhalter ersucht, die fraglichen Rechnungen auszubuchen. Mit 31.1.2014 sei daher der Betrag von netto 59.933,7 € auf Erträge aus Vorperioden ausgebucht worden.

Schlussfolgerung der Außenprüfung:

Nachdem der Geschäftsführer der A Holding GmbH, DC, während der Dauer der Geschäftsbeziehung beim Geschäftsführer der Bf gewohnt habe, sei davon auszugehen, dass sie Freunde bzw. zumindest gute Bekannte seien. Um so leichter müssten geleistete Zahlungen nachvollzogen und nachgewiesen werden können, es sei denn, es seien tatsächlich keine Zahlungen erfolgt. In diesem Fall müsse davon ausgegangen werden, dass es sich um Scheinrechnungen gehandelt habe und eine Leistung gar nicht erbracht worden sei. Bereits anlässlich der USO-Prüfung für den Zeitraum 11/10-02/11 habe die Außenprüfung Zweifel hinsichtlich der tatsächlichen Leistungserbringung bzw. des Umfanges der Leistungserbringung gehegt, da die A Holding GmbH keine Arbeitnehmer gemeldet gehabt habe und der Geschäftsführer der A Holding GmbH praktisch rund um die Uhr hätte arbeiten müssen, um die in Rechnung gestellten Leistungen alleine zu erbringen. Die mit 31.1.2014 als Erträge aus Vorperioden ausgebuchten Rechnungen seien daher als Scheinrechnungen zu qualifizieren und der Aufwand wie auch die geltend gemachten Vorsteuern bereits im WJ 2010/11 nicht anzuerkennen.

2.2. Die Bf wendet ein, dass sie bereits eine längere Geschäftsbeziehung mit der A Holding GmbH unterhalten habe. Zum Beweis dafür, dass die Zusammenarbeit auf fremdüblicher Grundlage erfolgte und keine Scheinrechnungen vorliegen, werde DC als Zeuge namhaft gemacht.

Die von der Außenprüfung angeführten drei Rechnungen seien bar bezahlt worden, was DC auch bestätige. Die Barzahlungsbelege seien bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmt und nicht mehr rückerstattet worden.

Der Geschäftsführer der Bf habe mehrfach im Büro der A Holding GmbH in YYYY Wien, S-Gasse, Besprechungen mit dem Geschäftsführer C durchgeführt, weshalb kein Scheinunternehmen vorliegen könne. In der Wohnung des Geschäftsführers der Bf habe sich im Zeitpunkt der Hausdurchsuchung auch die Aktentasche des C mit Laptop, diversen Geschäftsunterlagen und Firmenstempel befunden. Nach der Beendigung des Verfahrens sei die Tasche rückerstattet worden. Hinsichtlich der offenen Rechnungen werde auf das beiliegende Konto aus der Buchhaltung der A verwiesen. Da die Bezahlung laut Auskunft des Geschäftsführers der Bf bereits erfolgt sei, habe der Steuerberater der Bf zum 31.1.2014 die noch offenen Rechnungen der A im Nettobetrag von 59.948,70 € ausgebucht. Sogar die Vorsteuer sei rückgerechnet worden, eine nochmalige Kürzung der Vorsteuer führe somit zu einer Doppelbelastung.

Aus dem Umstand, dass C beim Geschäftsführer der Bf gewohnt habe und beide daher "gute Bekannte" gewesen seien, könne keine Scheinrechnung abgeleitet werden. C habe mitgeteilt, dass anlässlich des Konkursverfahrens der A Holding GmbH keine Finanzamtsverbindlichkeiten vorgelegen hätten und natürlich auch die Umsatzsteuer aus den nunmehr als Scheinrechnungen qualifizierten Rechnungen abgeführt worden sei. Es werde daher beantragt, zur Beweissicherung Auszüge aus den Finanzamtskonten der A Holding GmbH zur Verfügung zu stellen, aus denen sich die fristgerechte Bezahlung sämtlicher Abgaben ergeben werde. Es sei auch nicht richtig, dass die A im inkriminierten

Zeitraum keine Dienstnehmer beschäftigt habe, weil in Niederösterreich 20 Mitarbeiter angemeldet gewesen seien.

Schließlich wendet die Bf ein, dass sie dem Finanzamt korrigierte Rechnungen der A GmbH vorgelegt habe, weshalb die Vorsteuern anzuerkennen seien.

2.3. In Ihrer Stellungnahme hält die Prüferin fest, dass sie auf Grund des Antrages in der Beschwerde dem DC an die von der Bf genannte Adresse XXXX Wien, G-Gasse, mittels RSa-Brief eine Vorladung geschickt habe. Das Schreiben sei mit dem Vermerk „Anschrift ungenügend“ retour gekommen. Eine Anfrage beim zentralen Melderegister habe ergeben, dass DC seit 16.12.2010 in Österreich nicht mehr gemeldet sei. Die Prüferin sehe sich daher außerstande, die beantragte Befragung durchzuführen. Soweit die Bf anführe, dass die Rechnungen bar bezahlt worden seien, was C bestätige, bleibe offen, in welcher Form. Wenn es Barzahlungsbelege gäbe, wäre es Angelegenheit der Bf, diese zum Nachweis zu besorgen. Weiters habe die Außenprüfung nicht von einem Scheinunternehmen gesprochen, sondern von Scheinrechnungen. Die Firma A Holding GmbH habe in den Monaten November 2010 bis Jänner 2011 insgesamt sieben Rechnungen an die Bf gelegt. Für vier dieser Rechnungen hätten Zahlungsflüsse festgestellt werden könne, sie seien seitens der Prüferin auch nicht beanstandet worden. Der Grund dafür, dass die Rechnungen mit Datum 31.1.2014 ausgebucht wurden, könne nur darin liegen, dass kein Zahlungsbeleg vorgelegt werden könne. Selbst wenn aus welchen Gründen auch immer Zahlungsbelege nicht vorliegen würden, müssten aber im Normalfall zumindest die Zahlungsausgänge aus der Kassa oder zuordenbare Barabhebungen vom betrieblichen Bankkonto nachweisbar sein. Dies dürfte allerdings nicht der Fall sein. Entgegen dem Beschwerdevorbringen sei der Beschwerde nicht ein Konto aus der Buchhaltung der A Holding beigelegt, sondern ein Konto aus der Buchhaltung der Bf. Was die Feststellung der Außenprüfung, die beiden Geschäftsführer seien gute Bekannte gewesen, betreffe, so sollte dadurch zum Ausdruck gebracht werden, dass es unter guten Bekannten leichter sein müsse, Belege aus der Buchhaltung des Geschäftspartners zu erhalten. Bei der Mitteilung des ehemaligen Geschäftsführers der A Holding GmbH, dass anlässlich des Konkursverfahrens keinerlei Finanzamtsverbindlichkeiten vorgelegen wären und die Umsatzsteuern abgeführt worden seien, handle es sich um eine unwahre Behauptung. Was den Antrag betreffe, einen Auszug bei der Wiener Gebietskrankenkasse und der niederösterreichischen GKK anzufordern, woraus sich ergeben werde, dass entsprechende Dienstnehmer gemeldet gewesen seien, sei die Außenprüfung auf Grund der Nichtmeldung von Lohnzetteln durch die A Holding GmbH für das Jahr 2010 sowie einer Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger, die für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2010 keine Dienstnehmermeldung ergeben habe, davon ausgegangen, dass es auch tatsächlich keine Dienstnehmer gegeben habe. Eine Abfrage bei der Niederösterreichischen GKK habe ergeben, dass ab 1.10. bis 31.12.2010 drei Arbeiter, ab 15.11. bis 31.12.2010 vier Arbeiter bzw. geringfügig Beschäftigte und ein geringfügig Beschäftigter von 23.12. bis 31.12.2010 angemeldet gewesen seien. Lohnzettel zu diesen Beschäftigten habe die A Holding GmbH nicht an die Finanzverwaltung gemeldet,

wodurch die Höhe der Bezüge unbekannt sei. Dies wäre allerdings wissenswert zur Abschätzung des Ausmaßes der tatsächlichen Tätigkeit, da bei Schneeräumungen die Leute meist nur tageweise eingesetzt und entsprechend gering entlohnt werden, obwohl sie laut Lohnzettel über einen Zeitraum bis zu mehreren Monaten angestellt seien. Somit sei auch nicht annähernd kalkulierbar, inwieweit die für den Leistungszeitraum November und Dezember 2010 in Rechnung gestellten Leistungen von rund 83.000,00 € netto mit den gemeldeten Arbeitern bzw. geringfügig Beschäftigten leistbar gewesen wären. Zum Thema wechselseitige Verrechnung der A Holding mit der Bf habe der Geschäftsführer der Bf im Verlauf des Prüfungsverfahrens per Email mitgeteilt, dass es Gegenverrechnungen mit der A Holding nicht gegeben habe, er könne sich aber noch erinnern, dass die A ein paar Rechnungen betreffend den Kauf von Maschinen per Bank bezahlt habe. In der Buchhaltung der Bf fänden sich dazu lediglich eine Rechnung Nr. 023/2010 vom 29.10.2010 über drei Schneeräumungsmaschinen im Gesamtbetrag von brutto 7.200,00 € und der Bankeingang dazu am 8.11.2010.

3.1. Tz 4 des Berichts "LR Bau und Handels GmbH"

Anlässlich der Büro-/Wohnungsdurchsuchung im Jänner 2011 habe die Polizei eine Rechnung der LR Bau und Handels GmbH vom 7.12.2010 über brutto 13.586,52 € sowie die Kopie eines Schecks mit Ausstellungsdatum 10.12.2010 über den gleichen Betrag vorgefunden. Auf der Scheckkopie sei vermerkt gewesen: An LKW Fahrer; Scheck übernommen: Herr J, sowie der Stempel der LR Bau u. Handels GmbH.

Weiters sei bei der Durchsuchung auch ein Firmenstempel der LR Bau und Handels GmbH vorgefunden worden. Das Vorhandensein des Firmenstempels der LR Bau und Handels GmbH in den Räumen der Bf habe der Geschäftsführer damit erklärt, dass sein Geschäftspartner seine Geschäftstasche im Büro der Bf vergessen habe, die Tasche habe sich daher zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung dort befunden. Die obgenannte Rechnung habe er im September 2012 zurückerhalten und sie sei zu diesem Zeitpunkt nachgebucht worden. Zum fehlenden Zahlungsfluss habe der Geschäftsführer der Bf erklärt, dass er seiner Erinnerung nach den Scheck selbst storniert habe und er glaube, dass es sich um eine Rechnung handle, zu der die Lieferung nie stattgefunden habe oder es sei bar bezahlt worden. Er sei sich nicht sicher, glaube aber, dass es sich um eine Lieferung gehandelt habe, die nie passiert sei. Seitens der Außenprüfung werde daher der Gewinn des Wirtschaftsjahres 2010/11 um netto 11.322,10 € erhöht und die geltend gemachten Vorsteuern um 2.264,42 € gekürzt. Des Weiteren liege die Vermutung nahe, dass es sich bei dieser Rechnung um eine Schein- bzw. Deckungsrechnung handle.

3.2. Die Bf wendet ein, dass sich der Firmenstempel der LR Bau und Handels GmbH in der Geschäftstasche des DC befunden habe. Dessen Rechtsanwalt habe sodann die Herausgabe begehrt und seien ihm auch sämtliche Unterlagen ausgehändigt worden. Daraus einen Zusammenhang zu konstruieren, dass die Lieferung der LR Bau und Handels GmbH eine Schein- bzw. Deckungsrechnung sei, sei nicht nachvollziehbar. Festzuhalten sei, dass sich die gegenständliche Rechnung nicht in der Buchhaltung der Bf befinde, deshalb sei natürlich auch kein Zahlungsfluss in der Buchhaltung

ersichtlich. Die belangte Behörde habe hier ohne Einsichtnahme in die Buchhaltung eine Zurechnung samt verdeckter Gewinnausschüttung durchgeführt. Eine Vorsteuer sei nicht in Anspruch genommen worden. Bei der aufgefundenen Rechnung handle es sich um einen Rechnungsentwurf. Der Geschäftsführer der Bf habe mehrfach mitgeteilt, dass er sich an eine Lieferung der LR Bau und Handels GmbH in diesem Ausmaß nicht erinnern könne.

3.3. In ihrer Stellungnahme hält die Prüferin dem Einwand, der Firmenstempel habe sich in der Geschäftstasche des DC befunden, entgegen, dass C der Gesellschafter-Geschäftsführer der A Holding GmbH gewesen sei. An der LR Bau und Handels GmbH sei dieser laut Firmenbuch weder beteiligt noch sei er deren Geschäftsführer gewesen. DC sei in Österreich steuerlich nicht erfasst. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass er auch keine Lohneinkünfte von der LR Bau bezogen habe. Über die LR Bau sei mit Beschluss des Gerichtes vom Datum¹ der Konkurs eröffnet worden. Umso undurchsichtiger erscheine es, dass anlässlich der im Jänner 2011 durchgeführten Hausdurchsuchung ein Firmenstempel der LR Bau und Handels GmbH aufgefunden worden sei. Zum Zahlungsfluss werde in der Beschwerde festgehalten, dass sich die gegenständliche Rechnung nicht in der Buchhaltung der TBSR befinde und deshalb natürlich auch kein Zahlungsfluss in der Buchhaltung ersichtlich sei. Dem sei ausdrücklich zu widersprechen. Die Rechnung vom 7.12.2010 über netto 11.322,10 € sei sehr wohl nach Rückerhalt von der Staatsanwaltschaft vom damaligen Buchhalter auf dem „Konto 5200 Materialeinkauf 20%“ gebucht und auch die Vorsteuer geltend gemacht worden.

4. Tz 5 des Berichts "Materialeinkäufe und Fremdleistungen"

Diese Feststellung betrifft Rechnungen der Firmen LE Bauträger Projektmanagement GmbH, HN Bau GmbH, UR GmbH, SK Bau-Handel-Immobilien-Export-Import-Reinigung & Gastgewerbe KG, QL Handels GmbH und JK KG, auf die in den nachfolgenden Tz des Berichts im Einzelnen eingegangen wird.

Zum Zustandekommen der Geschäftsverbindung zu diesen Firmen habe der Geschäftsführer der Bf Folgendes angegeben:

"Durch Bekannte - alte Arbeitgeber (Fa. XY) / Geschäftspartner A Holding"; die Gesellschafter-Geschäftsführer der genannten Firmen seien in den Vorjahren bei bzw. für die Fa. XY tätig gewesen, ebenso wie er selbst; die Preisabsprachen und Auftragsvergaben seien mündlich oder per Email, die Zahlungen an die Geschäftsführer oder LKW-Fahrer bar, mit Barscheck oder Banküberweisungen erfolgt.

Die Bf habe von den angeführten Firmen das Winterstreumittel Kaliumcarbonat zu sehr günstigen Preisen (zwischen netto 800,00 € und 950,00 € pro Tonne) bezogen. Dies sei laut Geschäftsführer der Grund, dass die Bf immer von den Bauunternehmern kaufe, die im Ausland (Bulgarien, Ukraine, Mazedonien, Rumänien) Zugriff auf billigere Ware hätten, in Österreich koste eine Tonne mindestens netto 1.200,00 € bis 2.000,00 € und die Lieferzeiten betrügen mindestens drei Wochen mit Bezahlung im voraus; bei

den angeführten Baufirmen zahle die Bf bei Lieferung oder mit 45 Tagen Zahlungsziel, das seien Konditionen, die man von österreichischen Lieferanten nie bekommen würde. Hier stelle sich für die Außenprüfung allerdings die Frage, mit welchen Geldmitteln die Geschäftsführer der angeführten Firmen, die vor der Übernahme dieser Firmen bei XY als Schneeräumer tätig gewesen seien, in Vorlage hätten treten können.

5.1. Tz 6 des Berichts "LE Bauträger Projektmanagement GmbH"

In der Buchhaltung der Bf befänden sich folgende Rechnungen der LE Bauträger GmbH:
WJ 2010/11

Rechnung vom 29.7.11 über netto 8.940,00 €

Rechnung vom 31.8.11 über netto 14.280,00 €

WJ 2011/12

Rechnung vom 1.9.11 über netto 15.292,50 €.

Mit diesen Rechnungen seien Transportarbeiten in Zusammenhang mit "BVH: Diverse Objekte in Wien" in Rechnung gestellt worden. Abgerechnet worden seien die Transportarbeiten nach geleisteten Arbeitsstunden. Dazu stelle die Außenprüfung fest, dass aufgrund der geringen Anzahl der bei LE angemeldeten Arbeitnehmer es unmöglich sei, dass die LE die in den einzelnen Monaten verrechneten Arbeitsstunden hätte leisten können. Zudem würden die an die Bf ausgestellten Rechnungen nicht dem Rechnungsbild der Rechnungen, die sich in der Buchhaltung der LE befänden (anderes Layout, andere Bankverbindung), entsprechen. Die Bezahlung der Rechnungsbeträge sei mittels Barscheck erfolgt, die in der Buchhaltung der Bf den Eingangsrechnungen in Kopie beigelegt seien. Eine Übernahmebestätigung der Schecks durch die LE liege in der Belegsammlung der Bf nicht auf. Umfangreiche Ermittlungen der Finanzverwaltung hätten ergeben, dass die LE missbräuchlich verwendet worden sei, u.a. auch für Erstellung und Verkauf von Schein- bzw. Deckungsrechnungen. Aufgrund des angeführten Sachverhaltes handle es sich bei der LE nicht um die tatsächliche Erbringerin der Transportarbeiten. Die Außenprüfung gehe davon aus, dass es sich dabei um Deckungsrechnungen handle. Der Aufwand und die geltend gemachten Vorsteuern würden daher nicht anerkannt. Die für die Leistungserbringung der Bf notwendigen Aufwendungen würden gemäß § 184 BAO ermittelt. Es werde eine Summe von 50% der geltend gemachten Nettoaufwendungen anerkannt.

5.2. Die Bf wendet in der Beschwerde ein, dass die LE zum Zeitpunkt der Geschäftstätigkeiten mit der Bf in der HFU-Liste gewesen sei. Es seien daher Mitarbeiter bei der LE gemeldet gewesen, welche die Leistungen erbracht hätten. Die Rüge der belangten Behörde, dass eine zu geringe Anzahl von Arbeitnehmern bei der LE beschäftigt gewesen sei, widerspreche den Darstellungen der Erfassung in der HFU-Liste. Es werde beantragt, Akteneinsicht betreffend die Auftraggeberhaftung der LE bei der Wiener Gebietskrankenkasse durchzuführen, um festzustellen, welche Mitarbeiter in welchem Ausmaß beschäftigt worden seien. Auch die Umsatzsteuervoranmeldung der LE würden zur Einsichtnahme beantragt, aus diesen sei ersichtlich, dass die Umsätze der LE erklärt und erfasst worden seien.

In der Beschwerdeergänzung führt die Bf aus, dass sich die Zusammenarbeit zwischen dem Geschäftsführer der Bf und der LE durch C ergeben habe. Der Geschäftsführer der Bf sei Dienstnehmer der A Holding GmbH gewesen. Verwiesen werde erneut darauf, dass die LE in der HFU-Liste erfasst gewesen sei, somit bereits eine behördliche Überprüfung stattgefunden hätte und es sich somit um keine Scheinfirma handle. Was die Schätzung betreffe, so habe die belangte Behörde weder Anlass noch Methode der Schätzung dargelegt, der Bf sei kein Parteiengehör vor Durchführung der Schätzung gewährt worden, auch sei das Schätzungsergebnis nicht begründet worden.

5.3. Die Prüferin hält dem in ihrer Stellungnahme entgegen, bereits im Verlauf der Prüfung beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger mit der Dienstgebernummer der LE nach den bei der WGKK angemeldeten Dienstnehmern abgefragt zu haben, daraus resultiere auch die Feststellung im Bericht, dass aufgrund der geringen Anzahl der bei LE angemeldeten Arbeitnehmer für diese unmöglich gewesen sei, die in den einzelnen Monaten verrechneten Arbeitsstunden zu leisten. So seien z.B. im Juni und Juli 2011, das sei der Leistungszeitraum aus den Rechnungen vom 29.7. und 31.8.2011, nur ein Arbeiter und eine geringfügig beschäftigte Arbeiterin bei der WGKK angemeldet gewesen. Im Leistungszeitraum August 2011 (=Rechnung vom 1.9.2011) seien zwei Arbeiter für acht Arbeitstage und 1 Arbeiter für 12 Arbeitstage angemeldet gewesen.

Bezüglich der Umsatzsteuervoranmeldungen der LE habe die Prüferin bereits im Verlauf der Prüfung Erhebungen angestellt.

Es sei noch einmal erwähnt, dass seitens des für die LE zuständigen Finanzamtes wie auch der Finanzpolizei festgestellt worden sei, dass die LE weder als Dienstgeber noch als Leistungserbringer in Frage komme, weil diese Firma missbräuchlich für Scheinanmeldungen und Produktion von Scheinrechnungen verwendet worden sei. Die UID der LE sei mit Wirksamkeit vom 31.8.2011 begrenzt worden. Die Vorsteuer aus den Rechnungen vom 31.8.2011 und 1.9.2011 sei daher schon aufgrund der ungültigen UID-Nummer des angeführten Leistungserbringers nicht abzugsfähig.

6.1. Tz 7 des Berichts "HN Bau GmbH"

In der Buchhaltung der Bf befänden sich eine Reihe von Rechnungen der HN Bau GmbH betreffend Lieferung von Kaliumcarbonat und Salz, Transporte, Reinigungen, Schneeräumung, Lieferung von Streugutboxen, Entsorgung von Abfall, Lieferung von Streusplit über insgesamt netto 188.425,50 € (Vorsteuer: 37.685,10 €) im Wirtschaftsjahr 2011/12 und netto 105.581,85 € (Vorsteuer: 21.116,37 €) im Wirtschaftsjahr 2012/13.

Als Nachweis, dass er sich von der Unternehmereigenschaft der HN Bau GmbH überzeugt habe, habe der Geschäftsführer der Bf u.a. Dienstgeberabfragen in der HFU-Gesamtliste, die Bestätigung der gültigen UID der HN Bau GmbH, eine Abfrage beim zentralen Melderegister vom 17.10.2011 nach dem Gesellschafter-Geschäftsführer der HN Bau GmbH, HKW, der am 17.10.2011 an der Firmenadresse ZZZZ Wien, J-Gasse, seinen Hauptwohnsitz angemeldet habe, sowie ein Foto, das den Geschäftsführer der Bf mit H zeige, vorgelegt.

Erhebungen zur HN Bau GmbH hätten zu folgenden Erkenntnissen geführt:
Im Zeitraum der angeführten Rechnungslegungen (4.11.2011 bis 12.10.2012) hätten sich in der Buchhaltung der HN Bau GmbH keinerlei Belege über die Lieferung von Kaliumcarbonat oder Transportleistungen gefunden. Die an die Bf ausgestellten Rechnungen würden nicht dem Rechnungsbild der Rechnungen entsprechen, die sich in der Buchhaltung der HN Bau GmbH befänden (anderes Layout, andere Bankverbindung). Auch die Rechnungsnummern der sich in der Buchhaltung der Bf befindlichen Rechnungen würden von der Chronologie her nicht zu den Ausgangsrechnungen in der Buchhaltung der HN Bau GmbH passen. Es existierten noch weitere Rechnungen unter der Bezeichnung "HN Bau GmbH" mit unterschiedlichen Layouts und Bankverbindungen. Es hätten keine entsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerbe oder EUST-Vorschreibungen in Zusammenhang mit Kaliumcarbonat-Lieferungen festgestellt werden können. Auffällig sei, dass Unregelmäßigkeiten bei der HN Bau GmbH zum Zeitpunkt des Gessellschafter-Geschäftsführer-Wechsels im Juli 2011 begonnen hätten. Die Außenprüfung gehe daher davon aus, dass die HN Bau GmbH von unbekannten Hintermännern zu malversiven Zwecken benutzt worden sei und sich die Bf dieser Dienste bedient habe, speziell hinsichtlich der Einkäufe von Kaliumcarbonat, dessen tatsächliche Herkunft nicht wirklich geklärt sei. Auffällig sei weiters, dass diversen Barzahlungen ein Darlehenseingang von der Mutter des Geschäftsführers in die Kassa vorangehe. Nach Ansicht der BP handle es sich bei den gegenständlichen Rechnungen um Deckungsrechnungen. Die geltend gemachten Vorsteuern würden daher nicht anerkannt. Die für die Leistungserbringung der Bf notwendigen Aufwendungen würden gem. § 184 BAO ermittelt; es werde eine Summe von 50% der geltend gemachten Nettoaufwendungen anerkannt.

6.2. Die Bf wendet ein, dass die angeführten Gründe nicht ausreichend seien, die Rechnungen der HN GmbH als Deckungsrechnungen anzusehen. Darüber hinaus müsse eine Schätzung den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, da die Einkaufsmengen auf der jeweiligen Rechnung ersichtlich seien und die Einkaufspreise ebenfalls aus dem Internet für die belangte Behörde ermittelbar seien. Die belangte Behörde anerkenne, dass die maßgeblichen verrechneten Mengen auch geliefert worden seien. Dies ergebe sich aus den Kalkulationen betreffend die der Behörde vorgelegten Flächenaufstellungen. Es sei somit unnachvollziehbar, warum die belangte Behörde nur einen Bruchteil des effektiven Marktpreises anerkenne. Die Bf habe mit der HN GmbH, vertreten durch deren Geschäftsführer H, einen Vertrag über die Lieferung von Streumittel für die Winterbetreuung von Verkehrsflächen am 2.9.2013 abgeschlossen. Dieser den Zeitraum 15.9.2013 bis 30.4.2014 umfassende Vertrag liege bei der Behörde auf. Die belangte Behörde habe nicht ausgeführt, warum dieser Vertrag, den die HN Bau im Zeitraum 15.9.2013 bis 30.4.2014 erfüllt habe, nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen habe. Die gegenständliche Gesellschaft sei in der HFU-Liste enthalten und müsse damit entsprechende Dienstnehmer beschäftigt haben. Dazu sei auszuführen, dass Unternehmen erst nach drei Jahren in die HFU-Liste aufgenommen würden, wobei erforderlich sei, dass diese innerhalb dieser drei Jahre

Bauleistungen erbringen und darüber hinausgehend Dienstnehmer beschäftigen und deren Sozialversicherungsbeiträge fristgerecht entrichten. Die Erfassung in der HFU-Liste spreche gegen ein Scheinunternehmen.

In der Beschwerdeergänzung bringt die Bf vor, dass die Kontaktaufnahme mit der HN Bau GmbH durch deren Geschäftsführer H erfolgt sei. Am 18.9.2012 habe es eine Besprechung im Büro der HN gegeben, anlässlich eines weiteren Treffens in einem Cafe sei auch ein Foto ihrer Besprechung aufgenommen worden, welches als Beweis vorgelegt werde. Vorgelegt werde weiters eine eidesstattliche Erklärung des H vom 9.12.2015, in welcher dieser die Abwicklung der Geschäftsbeziehungen detailliert bestätige, er führe sämtliche Rechnungen an, bestätige den Inhalt der Lieferungen und Leistungen, den Zahlungsmodus sowie den Erhalt der Zahlungen, und gebe an, dass er in seinen UVA's die diesbezüglichen Umsätze gemeldet und die Umsatzsteuer auch abgeführt habe. Die Abrechnungen seien monatlich dem bevollmächtigten Steuerberater übergeben worden, der die UVA's erstellt habe. Die Abstimmung der wechselseitigen Buchhaltungen habe keine Abweichungen ergeben. Der Materialeinkauf sei bei der Firma TDS in BezirkX Wien erfolgt, diese Eingangsrechnungen seien in der Buchhaltung der HN Bau GmbH enthalten. Wegen Übergabe der Unterlagen an den neuen Gesellschafter seien diese nicht mehr greifbar, es werde beantragt, die Unterlagen bei der Masseverwalterin auszuheben, die Masseverwalterin werde als Zeugin dafür beantragt, dass in den Buchhaltungsunterlagen der HN sowohl die Ausgangsrechnungen an die Bf als auch die Eingangsrechnungen der Firma TDS enthalten seien. Erklärungen über innergemeinschaftliche Erwerbe habe es nicht geben können, weil solche bei Lieferungen innerhalb Österreichs nicht erforderlich seien. Die unterschiedlichen Layouts und Bankverbindungen der Rechnungsformulare der HN Bau GmbH seien darauf zurückzuführen, dass der neue Gesellschafter-Geschäftsführer eine Neugestaltung vorgenommen habe. Weiters sei zu betonen, dass auch die Bf Leistungen und Lieferungen an die HN Bau GmbH durchgeführt und verrechnet habe.

6.3. In ihrer Stellungnahme widerspricht die Prüferin der Darstellung in der Beschwerde, die belangte Behörde habe anerkannt, dass die maßgeblichen verrechneten Mengen auch geliefert worden seien. Welche tatsächliche Mengen zur Durchführung der Arbeiten nötig seien, hänge aus Sicht der Prüferin von Faktoren wie z.B. Anzahl der Schnee- und Eistage und der tatsächlich verwendeten Mengen pro Streuung ab, weshalb der Prüferin eine aussagekräftige Kalkulation nicht durchführbar erschienen sei. Ebenfalls zu widersprechen sei der Behauptung, bei der belangten Behörde liege ein Vertrag der Bf mit der HN GmbH vom 2.9.2013 über die Lieferung von Streumitteln auf; ein solcher Vertrag sei nicht vorgelegt worden und habe daher auch nicht gewürdigt werden können. Der Prüferin seien lediglich die Rechnungen aus der Buchhaltung der Bf über den Zeitraum 4.11.2011 bis 12.10.2012 bekannt. Nach diesem Zeitraum würden keinerlei Rechnungen der HN Bau GmbH in der Buchhaltung der Bf mehr aufscheinen. Des Weiteren sei die UID der HN Bau GmbH mit 10.10.2012 begrenzt worden. Erwähnenswert sei aus Sicht der Prüferin auch, dass über die HN Bau GmbH am Datum der Konkurs eröffnet worden sei.

Was die Aufnahme der HN Bau in die HFU-Gesamtliste betreffe, habe die Prüferin nie unterstellt, dass es sich bei der HN Bau in den Vorzeiträumen um ein Scheinunternehmen gehandelt habe. Wie bereits im Bericht angeführt, hätten die Unregelmäßigkeiten bei der HN Bau zum Zeitpunkt des Gesellschafter-Geschäftsführer-Wechsels im Juli 2011 begonnen, wobei es sich hierbei um eine Feststellung des für die HN Bau zuständigen Finanzamtes handle.

Zu der mit der Beschwerdeergänzung vorgelegten eidesstattlichen Erklärung des H weist die Prüferin darauf hin, dass die Unterschrift auf dieser eidesstattlichen Erklärung komplett anders aussehe als die Unterschrift auf der Kopie des Reisepasses und der Musterzeichnung des H beim Firmenbuch. Laut eidesstattlicher Erklärung seien die darin angeführten Rechnungen mit Barscheck beglichen worden; bei den Rechnungen Nr. 71 und 93 aus 2011 und Nr. 3 aus 2012 dürfte dies allerdings nicht der Fall sein, zu diesen Rechnungen sei kein Bankausgang ersichtlich, dazu gebe es Kassaausgangsbuchungen. Die in der eidesstattlichen Erklärung weiters enthaltene Behauptung des H, in seiner Buchhaltung seien alle diese Rechnungen zu finden, sogar das Finanzamt habe bei einer Betriebsprüfung alle Rechnungen an die Bf geprüft und mit den Rechnungen in der Buchhaltung der Bf verglichen worden und diese hätten 1:1 gestimmt, entspreche nicht den Tatsachen. Dazu gebe es einen der Prüferin bekannten Bericht des Finanzamtes. Auch die Darstellung, H könne nicht sagen, ob der seit 1.3.2013 eingetragene Geschäftsführer Radurückwirkend etwas bei der Buchhaltung geändert und manipulative Geschäfte ausgeübt habe, gehe ins Leere; die vorgenannte Betriebsprüfung sei zu einer Zeit durchgeführt worden, zu der H Geschäftsführer gewesen sei. Auch habe er das Unternehmen nicht an UN verkauft, dieser sei Geschäftsführer geworden, Gesellschafter zu 100% aber H geblieben.

Auf Grund der Behauptung in der Beschwerdeergänzung, das Material sei nicht im Ausland, sondern bei der Fa. TDS in Wien gekauft worden, habe die Prüferin Erhebungen bei der Fa. TDS durchgeführt und die Auskunft erhalten, dass die HN Bau Gmb zwar eine Kundennummer bei der Fa. TDS gehabt habe, aber im fraglichen Zeitraum November 2011 bis Oktober 2012 auf dieser Nummer keine Umsätze zu sehen seien. Dies hätte aber aus Sicht der Prüferin bei einem Einkauf von 22 Tonnen pro Einkauf der Fall sein müssen. Dem Vorbringen der Bf zu den unterschiedlichen Layouts und unterschiedlichen Bankverbindungen auf den Rechnungsformularen der HN Bau sei entgegenzuhalten, dass diese unterschiedlichen Rechnungen im ersten Halbjahr 2012 ausgestellt worden seien, also zu einer Zeit, zu der es weder einen Geschäftsführer- noch einen Gesellschafterwechsel gegeben habe.

7.1. Tz 8 des Berichts "UR GmbH"

In der Buchhaltung der Bf befänden sich eine Reihe von Rechnungen der UR GmbH betreffend Transporte Schneeräumung, Grünschnittentsorgung, Lieferung von 24 Tonnen Kaliumcarbonat über insgesamt netto 80.755,75 € (Vorsteuer: 14.651,15 €) im Wirtschaftsjahr 2012/13 und netto 54.263,20 € (Vorsteuer: 10.852,64 €) im Wirtschaftsjahr 2013/14.

Als Nachweis, dass er sich von der Unternehmereigenschaft der UR GmbH überzeugt habe, habe der Geschäftsführer der Bf u.a. einen Auszug aus dem Firmenbuch und dem Gewerberegister, eine Beitragsvorschreibung der Wiener Gebietskrankenkasse für den Beitragszeitraum April 2013, einen Ausdruck der Daten des Steuerkontos der UR GmbH mit Buchungen vom 1.1.2012-20.2.2013 vorgelegt.

Zur Fa. UR GmbH durchgeführte Erhebungen hätten zu folgenden Ergebnissen geführt: Von 28.11.2012 bis 17.5.2013 habe die Firma die Geschäftsanschrift YYYY Wien, Mn-Gasse abc, gehabt, Gesellschafter-Geschäftsführer sei während dieser Zeit Q O gewesen. Mit 17.5.2013 seien die Geschäftsanschrift auf YYYY Wien, JL-Gasse 0, geändert und ein neuer Gesellschafter-Geschäftsführer, I P (der Halbbruder von O), eingetragen worden. Laut Auskunft der Hausverwaltung des Hauses YYYY Wien, Mn-Gasse ab, vom 16.6.2014 habe mit der UR GmbH kein Mietverhältnis bestanden, eine UR GmbH sei der Hausverwaltung auch nicht bekannt. Der Hausinhabung des Hauses YYYY Wien, JL-Gasse 0, vom November 2013 sei weder die UR noch der Geschäftsführer P bekannt und bestehe mit keinem von beiden Genannten ein Mietverhältnis. Beide obgenannten Gesellschafter-Geschäftsführer seien in Österreich laut ZMR nicht gemeldet. Ein von der Finanzverwaltung an die Adresse JL-Gasse 0 gerichtetes Schreiben sei mit dem Vermerk "unbekannt" zurückgekommen.

Laut Rechnungen führe die UR GmbH Transportarbeiten durch. Abfragen beim Verkehrsamt hätten allerdings ergeben, dass weder auf die UR GmbH noch auf die beiden Geschäftsführer ein Transportfahrzeug in Österreich zugelassen gewesen sei. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung habe der Geschäftsführer der Bf eine E-Mail des P vorgelegt, in dem dieser angebe, dass er schon seit 3 Jahren einen LKW mit Kran mit rumänischem Kennzeichen habe, mit dem er wie auch sein Halbbruder O für die Bf gefahren seien.

Auffällig bei den von der UR GmbH gelegten Rechnungen sei - abgesehen von dem unterschiedlichen Schriftbild und den unterschiedlichen Bankkontodaten vor und nach dem Mai 2013, was möglicherweise mit dem Wechsel des Gesellschafter-Geschäftsführers erklärt werden könnte - die Nummerierung. Die Rechnung Nr. 16 sei am 21.6.2013 gelegt worden, die Rechnung vom 5.7.2013 trage allerdings die Rechnungsnummer 138. Die UR GmbH habe in diesem Zeitraum keinen einzigen Arbeitnehmer beschäftigt. Dass eine Ein-Mann- GmbH in diesem kurzen Zeitraum eine derartige Fülle von Leistungen erbringe, die ein derartiges Ansteigen der Rechnungsnummern zur Folge habe, sei sehr zweifelhaft.

Weiters hätten sich in der Belegsammlung der Bf folgende Rechnungen der UR GmbH befunden:

zwei Rechnungen mit Datum 14.6.2013 über jeweils netto 10.521,00 €; eine Rechnung mit dem alten Schriftbild und der Rechnungs-Nr. 14, die zweite mit dem neuen Schriftbild und der Rechnungs-Nr. 105.

zwei Rechnungen mit Datum 21.6.2013 über jeweils netto 9.258,25 €; eine Rechnung mit dem alten Schriftbild und der Rechnungs-Nr. 16, die zweite mit dem neuen Schriftbild und der Rechnungs-Nr. 119.

In einer E-Mail an den Geschäftsführer der Bf erkläre P, dass diese Rechnungen doppelt geschrieben worden seien, einmal auf seinem Geschäftspapier und einmal auf dem seines Halbbruders O. Es handle sich allerdings um diesselben Leistungen. Seinen Angaben nach habe er die Rechnungen auf Empfehlung seines Steuerberaters umgeschrieben, damit es nicht zu Verwechslungen komme.

Dass es sich um diesselben Leistungen handle, sei allerdings unrichtig. Auf der Rechnung Nr. 14 vom 14.6.2013 sei die Art der Leistung angeführt mit "Transportarbeiten XXXX MM-Gasse, Leistungszeitraum: Mai 2013", auf der Rechnung Nr. 105 vom 14.6.2013 sei angeführt "Grünschnittentsorgung, Abholung und fachmännische Entsorgung von Wildwuchs, Leistungszeitraum: Juni 2013". Auf der Rechnung Nr. 16 vom 21.6.2013 sei die Art der Leistung angeführt mit "Transportarbeiten XXXX MM-Gasse, Leistungszeitraum: Mai Juni 2013", auf der Rechnung Nr. 119 vom 21.6.2013 sein angeführt "Grünschnittentsorgung, Abholung und fächmännische Entsorgung von Wildwuchs, Leistungszeitraum: Juni 2013". Mittlerweile seien die Rechnungen Nr. 105 und 119 in der Buchhaltung der Bf nicht mehr erfasst.

Eine weitere Auffälligkeit ergebe sich bei Rechnung Nr. 5 vom 15.10.2012, die sich in Layout und Bankverbindung von den Rechnungen Nr. 4 und 6 aus der Buchhaltung der UR GmbH unterscheide. Des Weiteren habe zur Lieferung von Kaliumcarbonat im Oktober 2013 kein entsprechender innergemeinschaftlicher Erwerb oder eine EUSt-Vorschreibung auf dem Abgabekonto festgestellt werden können.

Nach Ansicht der Außenprüfung liege die Vermutung nahe, dass es sich bei den Rechnungen der Fa. UR GmbH um Schein- oder Deckungsrechnungen handle. Zudem seien Geschäftsanschriften auf den Rechnungen ausgewiesen, an denen die UR GmbH nicht bekannt gewesen sei. Scheine auf einer Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter dieser Adresse nicht existiere, so fehle es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es lägen daher bereits aus diesem Grund keine Rechnungen vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

7.2. In ihrer Beschwerde bestreitet die Bf, dass es sich um Schein- oder Deckungsrechnungen handle und dass die UR GmbH an den auf den Rechnungen ausgewiesenen Geschäftsanschriften nicht bekannt gewesen sei. Die Bf habe für die UR GmbH auch Leistungen erbracht, die im Gegenverrechnungswege mit offenen Rechnungen beglichen werden sollten. Die UR habe ihre offenen Rechnungen gegenüber der Bf nicht bezahlt, weshalb der Geschäftsführer der Bf Klage gegen die UR eingebracht habe, diese Klage sei mit Beschluss vom 19.8.2015 mangels Zuständigkeit des Handelsgerichts zurückgewiesen worden, zuständig sei das Bezirksgericht für Handelssachen, bei welchem nunmehr die Klage eingebracht worden sei. An der Anschrift YYYY Wien, JL-Gasse 0, hätte sich der Geschäftsführer der Bf mehrmals mit P getroffen, solche Treffen seien deshalb regelmäßig möglich gewesen, weil die Bf den Winterdienst in der JL-Gasse übernommen habe. Der Geschäftsführer sei daher seiner Sorgfaltspflicht zur Überprüfung der Unternehmereigenschaft der UR nachgekommen. Der Geschäftsführer der UR habe seine Wohnsitzadresse YYYY Wien, Mn-Gasse ab,

mehrfach als Firmenanschrift angegeben, der Hausverwaltung sei der Mieter Q O bekannt. Die Feststellungen der belangten Behörde seien unrichtig. Warum sich die Geschäftsführer nicht in Österreich angemeldet haben, entziehe sich der Kenntnis der Bf. Die Bf mache P, YYYY Wien, JL-Gasse 0, als Zeuge zum Beweis dafür namhaft, dass die UR ordnungsgemäß Lieferungen an die Bf durchgeführt habe und auch die Bezahlung ordnungsgemäß erfolgt sei.

Die UR GmbH sei zwar gelöscht, der KSV betreibe aber weiterhin Forderungen für diese (auch gegenüber der Bf), was beweise, dass Geschäftstätigkeiten stattgefunden hätten, welche nicht zu Qualifizierung als Scheinrechnungen führen könnten. Zum Nachweis werde ein informierter Vertreter des KSV als Zeuge beantragt.

Festzuhalten sei, dass die Bf mit der UR GmbH auch entsprechende Gegenleistungen vereinbart und erbracht habe. Die UR habe mit Werkvertrag diverse Leistungen als Subunternehmer übernommen. Bereits daraus sei ersichtlich, dass wechselseitige Geschäftsverbindungen vorhanden gewesen seien, die niemals in Scheinrechnungen enden könnten.

Der Geschäftsführer P habe der Abgabenbehörde in einer E-Mail geschildert, wie er die Transporte durchgeführt habe. Er schildere auch, warum es ein unterschiedliches Briefpapier bzw. unterschiedliche Rechnungsformulare gegeben habe. Dieser habe weiters mitgeteilt, dass die Finanzpolizei bei ihm zuhause und im Büro in YYYY Wien, JL-Gasse 0, Erhebungen durchgeführt und hiebei keine Beanstandungen getroffen habe. P bestätige, die Lieferungen und Leistungen ordnungsgemäß durchgeführt und die Bezahlungen erhalten zu haben.

Mit der Beschwerdeergänzung legte die Bf einen E-Mailverkehr mit der Geschäftsführung vor, der dokumentiere, welche Probleme in der Geschäftsbeziehung bestanden hätten, was der Annahme einer Scheinfirma widerspreche. Die Vertragspartner erläuterten u.a. Transportwege und Transportmöglichkeiten, auch der genau Inhalt des Unternehmens werde erklärt.

7.3. Die Prüferin hält in ihrer Stellungnahme betreffend die in der Beschwerde ins Treffen geführte Klage der Bf fest, dass laut vorgelegtem Gerichtsbeschluss die Bf wegen 14.000,00 € Werklohn/Honorar geklagt hätte. Im gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum (der Außenprüfung sei die Buchhaltung bis 31.12.2013 vorgelegen) seien nur zwei Ausgangsrechnungen an die UR GmbH gebucht worden, und zwar die AR-Nr. 471 und 472 jeweils vom 30.11.2013 über gesamt netto 1.780,00 €. Andererseits habe laut Buchhaltung die Bf zum 31.12.2013 eine Verbindlichkeit an die UR GmbH von 26.863,70 € gehabt. Nachdem der Geschäftsführer der UR GmbH der Finanzverwaltung per E-Mail bekanntgegeben habe, dass er seinen Betrieb im Mai 2014 stillgelegt habe, könnten diese Forderungen nur in der Zeit zwischen 1.1. und 31.5.2014 entstanden sein. Der von der UR GmbH mit XY abgeschlossene Werkvertrag zeige von seinem Umfang her, dass die Leistung durchaus von einer Person erbracht werden konnte. Auch sei dieser Werkvertrag aus Sicht der Prüferin kein geeigneter Nachweis zum Ausschluss eines

möglichen malversiven Verhaltens der Firma in den Folgemonaten. Weiters würde die Prüferin interessieren, wie die Bf in den Besitz dieses Werkvertrages gekommen sei. Zur Behauptung der Bf, der Hausverwaltung des Hauses YYYY Wien, Mn-Gasse ab, sei der Mieter O bekannt, habe die Prüferin - obwohl die Hausverwaltung bereits im Juni 2014 die gegenteilige Auskunft gegeben habe - am 4.4.2016 ein weiteres Mal die Hausverwaltung kontaktiert und ausdrücklich nach einem Mieter Q O im Zeitraum 2012/2013 gefragt. Die Antwort der Hausverwaltung habe glautet: „Dieser Name findet sich nicht im System der Hausverwaltung.“ Ebenso verhalte es sich mit der Adresse JL-Gasse 0; auch hier habe die Hausverwaltung die Auskunft erteilt, dass sowohl die Firma wie auch der Geschäftsführer an dieser Adresse unbekannt seien.

Auf Grund des Antrags der Bf, P, YYYY Wien, JL-Gasse 0, als Zeugen für die ordnungsgemäßen Lieferungen und Zahlungen zu befragen, habe die Prüferin dem P an die genannte Adresse mittels RSa-Brief eine Vorladung geschickt. Dieses Schreiben sei mit dem Vermerk „Nicht behoben zurück“ retourniert worden.

Zu der Mahnung des KSV vom 20.7.2015 über eine Rechnung von 288,00 € mit der Nummer 14062013-106 verweist die Prüferin darauf, dass eine Rechnung mit dieser Rechnungsnummer und diesem Betrag in der Buchhaltung der Bf nicht gebucht sei.

Auf dem vorgelegten Werkvertrag vom 24.8.2014, der zu einer rechtlichen Auseinandersetzung geführt haben solle, weil die UR für von der Bf erbrachte Leistungen nicht bezahlt habe, scheine nur die Unterschrift der Bf auf. Eine Unterfertigung durch einen Vertreter der UR sei nicht ersichtlich. Dieser Werkvertrag sei auch deshalb zu hinterfragen, weil der Geschäftsführer der UR mit E-Mail vom 25.10.2014 bekanntgegeben habe, dass er seine Gewerbe im Mai 2014 zurückgelegt und den kompletten Betrieb stillgelegt habe. Im Übrigen sei die UID-Nummer der Fa. UR GmbH seit 24.10.2013 nicht mehr gültig. Im Hinblick auf die Behauptung des P, die Finanzpolizei sei bei ihm zu Haus und im Büro gewesen und habe nichts beanstandet, habe die Prüferin bei der Finanzpolizei nachgefragt. Dort lägen aber keinerlei Daten zur UR GmbH oder zu den Geschäftsführern P oder O auf, was aber der Fall sein müsste, wäre die Finanzpolizei diesbezüglich tätig geworden.

Der mit der Beschwerdeergänzung vorgelegte E-Mailverkehr sei der Prüferin bereits bekannt. Die Bf habe den an sie gerichteten Fragenvorhalt der Außenprüfung, u.a. das Zustandekommen der Geschäftsbeziehungen, Angebotslegung, Rechnungsübergabe, etc. betreffend, dem Geschäftsführer der UR weitergeleitet und dessen Antwort der Prüferin vorgelegt.

8.1. Tz 9 des Berichts "SK Bau-Handel-Immobilien-Export-Import-Reinigung & Gastgewerbe KG"

In der Buchhaltung der Bf befänden sich im Zeitraum Februar bis Mai 2013 datierte Rechnungen der SK KG betreffend die Lieferung von sechs mal 22 Tonnen Kaliumcarbonat sowie Entsorgungen über insgesamt netto 149.231,00 € (Vorsteuer: 29.846,20 €).

Komplementär der SK KG sei seit 9.3.2012 IV Ut, Kommanditist sei seit 9.3.2012 Li Jn gewesen. Am Datum2 sei über die SK KG der Konkurs eröffnet und am 27.5.2014 mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Zur SK KG durchgeführte Erhebungen hätten zu folgenden Ergebnissen geführt:

Laut Auskunft der Masseverwalterin sei das Unternehmen bis Ende 2012 unauffällig gewesen. Nach den Angaben der vormaligen steuerlichen Vertretung sei ein Wettbüro geführt worden, seit Ende 2012 sei die Firma jedoch nur noch in der Baubranche tätig gewesen. Ab diesem Zeitpunkt seien unterschiedliche Rechnungsformulare aufgetaucht. Ein Vergleich der an die Bf gelegten Rechnungen mit Rechnungen aus der Buchhaltung der SK KG zeige, dass sich diese Rechnungen im Layout und in der Bankkontonummer unterschieden, ebenso sei die Firmenbuchnummer falsch geschrieben. Auch sei der gegenüber der Bf verwendete Firmenstempel laut Auskunft der Masseverwalterin nicht der richtige Firmenstempel der SK KG.

Den Rechnungen der SK KG seien Kassa-Ausgangsbestätigungen beigelegt. Die darauf befindlichen Unterschriften seien nicht ident mit den Unterschriften des Komplementars oder Kommanditisten. Weiters hätten keine entsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerbe oder EUST-Vorschreibungen in Zusammenhang mit Kaliumcarbonat-Lieferungen festgestellt werden können. Ab dem Frühjahr 2013 seien die Firmeninhaber nicht mehr erreichbar gewesen.

Die Außenprüfung gehe davon aus, dass die SK zu malversiven Zwecken benutzt worden sei und sich die Bf dieser Dienste für die Einkäufe von Kaliumcarbonat, dessen tatsächliche Herkunft im Dunkeln liege, bedient habe.

Nach Ansicht der BP handelt es sich bei den Rechnungen der SK KG um Deckungsrechnungen. Die geltend gemachten Vorsteuern seien daher nicht anzuerkennen.

8.2. Die Bf bringt in der Beschwerde zur Geschäftstätigkeit der SK KG vor, deren Geschäftsführer bestätige, dass die von der SK KG erbrachten Lieferungen den Rechnungsinhalten entsprochen hätten und ordnungsgemäß von der Bf bezahlt worden seien. Es werde daher beantragt, den Geschäftsführer IV Ut, BezirkY, Wn-Gasse 1, als Zeugen einzuvernehmen.

Zur Aufklärung der Behauptungen der Masseverwalterin werde deren zeugenschaftliche Vernehmung beantragt, weiters werde beantragt, jene Aktenbestandteile zu übermitteln, welche diese Behauptungen belegen. Laut E-Mail der Masseverwalterin vom 26.7.2015 habe diese keine Unterlagen und könne daher auch keine Vergleiche bezüglich der Behauptungen herbeiführen.

Die Verwendung unterschiedlicher Rechnungsformulare usw. erkläre sich dadurch, dass sich sowohl Firmensitz als auch Geschäftsführer mehrfach geändert hätten.

Der Geschäftsführer der Bf habe mit Ut zu tun gehabt, habe sich zu diesem Zweck mit ihm getroffen und diesen persönlich kennengelernt. Bei der Wohnsitzadresse handle es sich auch um das Büro der Gesellschaft. Die steuerlichen Agenden der SK KG seien der Bf nicht bekannt, weshalb sie auch keine Angaben dazu machen könne, dass diese keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt habe. Eine Unterschriftenprüfung auf den

Rechnungen sei nicht durchgeführt worden, das UStG sehe auch keine Unterfertigung einer Rechnung vor.

Mit der Beschwerdeergänzung legte die Bf eine eidesstattliche Erklärung des Ut vom 28.12.2015 vor. Darin bestätige dieser, dass es sich bei der SK KG um keine Scheinfirma gehandelt habe. Ut führe genau aus, welche Tätigkeiten er entsprechend durchgeführt habe und welche Leistungsbeziehungen sich zwischen der Bf und der SK ergeben hätten. Weiters beantrage die Bf, in sämtliche Finanzamtsakten Einsicht nehmen zu dürfen und ersuche um Terminvereinbarung.

8.3. In ihrer Stellungnahme führt die Prüferin aus, dass sie auf Grund des in der Beschwerde gestellten Antrags den IV Ut am 16.11.2015 an der genannten Adresse BezirkY, Wn-Gasse 42/4, mittels RSa-Brief vorgeladen habe. Dieses Schreiben sei mit dem Vermerk „Empfänger unbekannt“ retourniert worden. Eine Abfrage beim zentralen Melderegister habe ergeben, dass Ut an der obgenannten Adresse bis zum 12.2.2014 gemeldet gewesen sei, ab diesem Zeitpunkt liege keine aufrechte Meldung eines Wohnsitzes in Österreich vor. Auch die Prüferin hätte Ut gerne dazu befragt, weshalb das Rechnungsbild der an die Bf gelegten Rechnungen komplett anders aussehe, wie eine der Prüferin vorliegende Rechnung aus der Buchhaltung der SK KG und vor allem, wo das Kaliumcarbonat eingekauft worden sei.

Die Textierung im Bericht betreffend die Erhebungen bei der Masseverwalterin habe die Bf missverstanden. Die Masseverwalterin habe der Prüferin mitgeteilt, keine Unterlagen zu haben, habe allerdings zu einer ihr von der Prüferin vorgelegten Kassaausgangsbestätigung die Auskunft geben können, dass der auf dieser Bestätigung aufscheinende Firmenstempel nicht der ihr bekannte Firmenstempel der SK sei. Die Feststellung des unterschiedlichen Layouts und der falschen Firmenbuchnummer habe die Prüferin getroffen. Dass ab Ende 2012 unterschiedliche Rechnungsformulare aufgetaucht seien, sei z.B. auch aus dem 2. Bericht der Masseverwalterin an das Handelsgericht Wien zu entnehmen, in dem die Masseverwalterin die Auskunft der vormaligen steuerlichen Vertretung der SK KG wiedergebe, wie z.B. dass Ende 2012 im Zuge einer Umsatzsteuerprüfung immer mehr Rechnungen hervorgekommen seien, zu welchen die SK gegenüber dem Finanzamt und dem Steuerberater angegeben habe, dass diese Rechnungen nicht von der Schuldnerin gelegt worden seien. Weiters habe der Kommanditist und Prokurist, Jn, der auch Ansprechpartner der steuerlichen Vertretung gewesen sei, gegenüber der steuerlichen Vertretung angegeben, dass ihm die im Zuge der Prüfung hervorgekommenen Rechnungen vollkommen unbekannt seien und sei aufgefallen, dass das Briefpapier der fraglichen Rechnungen Abweichungen vom Briefpapier der SK und Schreibfehler aufgewiesen habe. Zudem seien ab Anfang 2013 Dienstnehmer im Unternehmen der SK angemeldet gewesen, die dieser unbekannt gewesen seien. Weder der steuerlichen Vertretung noch der SK sei bekannt, wer diese Anmeldungen vorgenommen habe. Ab dem Frühjahr 2013 sei die Firma für die Steuerberatungskanzlei nicht mehr erreichbar gewesen. Sämtliche das schuldnerische Unternehmen betreffenden Informationen habe die Masseverwalterin ausschließlich

von der steuerlichen Vertretung bezogen. Die Erklärung der Bf, es sei bereits aus dem historischen Firmenbuchauszug ersichtlich, dass sowohl der Firmensitz als auch die Geschäftsführer sich mehrfach geändert und diese daher auch eine Änderung des Geschäftspapiers und der Firmenstempel durchgeführt hätten, gehe ins Leere, weil es im fraglichen Zeitraum Änderungen nicht gegeben habe.

Was den Beschwerdeeinwand hinsichtlich des Erfordernisses von Unterschriften auf Rechnung betreffe, sei von Unterschriften auf Rechnungen nicht die Rede gewesen, der Prüferin sei es darum gegangen, festzuhalten, dass die für die SK KG geleisteten Unterschriften auf den Kassaausgangsbestätigungen nicht mit den Unterschriften des Komplementärs oder Kommanditisten ident seien.

Zu der in der vorgelegten eidesstattlichen Erklärung des Ut vom 28.12.2015 enthaltenen Bestätigung, die Rechnungsbeträge seien mit Barscheck beglichen worden, sei festzuhalten, dass mit Stand März 2014 eine Rechnung mit dem Bruttobetrag von 25.588,20 € in der Buchhaltung der Bf noch als offen ausgewiesen sei. Zur Erläuterung in der eidesstattlichen Erklärung hinsichtlich der unterschiedlichen Rechnungslayouts sei festzuhalten, dass Ut seit März 2012 Komplementär und Jn ebenfalls seit März 2012 Komanditist der Firma gewesen sei. Wenn sie ab diesem Zeitpunkt eigene Rechnungsformulare verwendet hätten, die sich von den vorhergehenden unterschieden, sei dies auch nicht zu beanstanden. Allerdings tauchten unterschiedliche Rechnungsformulare seit Ende 2012 auf, also während der Zeit, in der die Vorgenannten die Machthaber der Firma gewesen seien. Ebenso gehe das Argument der Adressänderung ins Leere, weil die im Firmenbuch angeführte Adresse BezirkY, Wn-Gasse 42/3, unverändert seit Juni 2009 bestanden habe. Des Weiteren wäre von Interesse zu erfahren, wann Ut Kontakt mit der Masseverwalterin gehabt habe, weil sowohl aus deren 1. Bericht vom 5.11.2013 als auch aus deren 2. Bericht vom 2.1.2014 hervorgehe, dass die das schuldnerische Unternehmen vertretenden Personen für sie nicht erreichbar gewesen seien.

Dem unter Hinweis auf eine Rechnung 072/2012 vom 31.12.2012 erstatteten Vorbringen in der eidesstattlichen Erklärung, die Bf sei auch für die SK KG tätig gewesen, sei entgegenzuhalten, dass die letzte Rechnungsnummer zum 31.12.2012 laut Buchhaltung der Bf die Rechnungsnummer 070 aufweise. Zur Rechnung Nr. 072/2012 (Beilage 15 der Beschwerdeergänzung) über 1.000,00 € finde sich keine Erlösbuchung in der Buchhaltung der Bf. Weiters entspreche es nicht den Tatsachen, dass Ut die Rechnungen persönlich zur (Ex)Steuerberatung gebracht habe und diese mit den Umsatzsteuervoranmeldungen gebucht und an das Finanzamt gemeldet worden seien.

9.1. Tz 10 des Berichts "QL Handels GmbH"

In der Buchhaltung der Bf befänden sich im Zeitraum September bis Dezember 2013 datierte Rechnungen der QL Handels GmbH über insgesamt netto 225.396,20 € (Vorsteuer: 45.079,24 €), darunter über die Lieferung von neun mal 24 Tonnen Kaliumcarbonat.

Zum Nachweis dafür, dass er sich von der Unternehmereigenschaft überzeugt habe, habe der Geschäftsführer der Bf u.a. Firmenbuchauszüge, eine Reisepasskopie des Gesellschafter-Geschäftsführers Jv Dx sowie dessen Hauptwohnsitzanmeldung vom 21.3.2013 vorgelegt.

Jv habe seit August 2013 90% der Anteile an der QL GmbH gehalten sei und ab diesem Zeitpunkt alleiniger Geschäftsführer gewesen. 10% der Anteile seien beim vormaligen Alleingesellschafter und Geschäftsführer NT CV geblieben.

Laut Auskunft des Jv gegenüber dem zuständigen Finanzamt am 30.9.2013 sei Gegenstand der Firma der Großhandel mit Lebensmitteln und der Betrieb einer Pizzeria. Den Rechnungen der QL GmbH über die Lieferungen von Kaliumcarbonat sei jeweils ein internationaler Frachtbrief (CMR) beigelegt, auf denen als Frachtführer die rumänische Firma "RQ Logistik srl" und als Absender die QL GmbH, 1150 Wien, IE-Gasse 2, angeführt seien. In der Fußzeile eines jeden dieser Frachtbriefe sei die XI GmbH, Deutschland, mit Telefon- und Faxnummer angeführt. Bei dieser Firma handle es sich um eine internationale Spedition, die auf ihrer Homepage als Service den Vordruck eines internationalen CMR-Frachtbriefes anbiete. Dieser Vordruck sei vollkommen ident mit den in der Buchhaltung der Bf befindlichen CMR-Frachtbriefen. Auch die rumänische RQ Logistik sei eine große, europaweit tätige Spedition. Es sei absolut auszuschließen, dass sich diese Firma die Frachtbriefe für ihre Kunden von der Homepage einer anderen Spedition ausdrücke. Der auf der Homepage der RQ Logistik unter "Unterlagen und Links" angebotene Frachtbrief sei in Französisch und Englisch ausgefertigt. Ebenso sei der auf den Frachtbriefen angebrachte Firmenstempel der RQ Logistik von einfachster Machart, wie ihn eine renommierte Firma nicht benutzen würde. Die Außenprüfung gehe daher davon aus, dass es sich bei den den Rechnungen der QL Handels GmbH beigelegten Frachtbriefen um Fälschungen handle. Des Weiteren hätten zu den Kaliumcarbonat-Lieferungen kein entsprechender innergemeinschaftlicher Erwerb oder eine EUST-Vorschreibung auf dem Abgabekonto festgestellt werden können. Auffällig sei weiters, dass für die ersten vier gelegten Rechnungen ein Zahlungsziel bis 31.12.2013 gewährt worden sei, auf den Rechnungen aber mit Datum der Rechnungsausstellung der Erhalt eines Barschecks vom Geschäftsführer der QL GmbH bestätigt werde. Nachdem bei den Eingangsrechnungen die Barschecks nicht in Kopie beigelegt seien, könne der Zahlungsfluss zu den einzelnen Rechnungen nicht konkret nachvollzogen werden. Auf der Rechnung Nr. 23-11/13 vom 23.11.2013 werde der Barerhalt mit diesem Datum bestätigt. An diesem Tag sei allerdings weder ein Kassa- noch ein Bankausgang ersichtlich. Laut Vorhaltsbeantwortung sei die Scheckabbuchung für die erste Rechnung am 31.12.2013, die Scheckabbuchung der übrigen Rechnungen (auch Nr. 23-11/13) am 28.2.2014 erfolgt. Die ab Dezember 2013 gelegten Rechnungen seien zeitnahe - bar oder mit Scheck - bezahlt worden. Somit wäre die QL GmbH für die ersten vier Lieferungen im Zeitraum September bis November 2013 gleich für mehrere Monate in Vorlage getreten. Laut Auskunft des Masseverwalters der QL GmbH sei es ihm nicht möglich gewesen, mit den für die QL handelnden Personen in Kontakt zu treten. Seinen Erkenntnissen nach hätten Malversationen bei dieser Firma jedoch im September 2013 begonnen.

Die an die Bf gelegten Rechnungen würden von der Außenprüfung als Deckungsrechnungen gewertet mit der Begründung, dass die tatsächliche Herkunft der Winterstreumittel wie auch der tatsächliche Lieferant im Dunkeln lägen. Die geltend gemachten Vorsteuern würden daher nicht anerkannt.

9.2. In ihrer Beschwerde hält die Bf fest, die Außenprüfung sei vom Vorliegen von Deckungsrechnungen ausgegangen, weil kein ausreichender Nachweis der Unternehmereigenschaft der QL GmbH gegeben sei. Dies sei unrichtig, es sei eine Vielzahl von Unterlagen vorgelegt worden, die über die Sorgfaltspflicht des Geschäftsführers hinausgingen. Auch wechselseitige Geschäftsverbindungen würden gegen das Vorliegen einer Scheinfirma sprechen.

Die Bf habe mit der QL GmbH einen detaillierten Vertrag über die Lieferung von Streumitteln für den Zeitraum 15.9.2013 bis 30.4.2014 abgeschlossen. Inwiefern aus einem Leistungsvertrag ableitbar sei, dass die im Gegenverrechnungsweg durchgeführten Lieferungen von Streumitteln sowie diversen Dienstleistungen als Scheinrechnungen zu qualifizieren seien, sei nicht nachvollziehbar. Die belangte Behörde habe sich mit diesem Vertrag nicht auseinandergesetzt und dem Geschäftsführer der Bf mangels Schlussbesprechung auch keine Möglichkeit gegeben, dies im Sinne des Parteiengehörs vorzutragen. Aus den Gegebenheiten des täglichen Lebens sei abzuleiten, dass keine wechselseitigen Verrechnungen erfolgen würden, wenn es sich um Scheinrechnungen handle.

Der Geschäftsführer der QL GmbH, CV, habe am 25.9.2015 beim Notar eine eidesstattliche Erklärung abgegeben, wonach alle von der QL GmbH gestellten Rechnungen von dieser geliefert und von der Bf bezahlt worden seien. Des Weiteren bestätige der Geschäftsführer, dass er sämtliche Ausgangsrechnungen mit Umsatzsteuer ordnungsgemäß in seine Steuererklärungen aufgenommen habe und die daraus resultierende Umsatzsteuer bezahlt worden sei. Darüber hinaus werde der genaue Ablauf der Lieferungen dargestellt.

Die beiden Geschäftsführer seien der Bf persönlich bekannt, die Bf habe auch Unterlagen zur QL GmbH vorgelegt. Der Geschäftsführer der Bf habe sich auf einem Lagergelände mit dem Geschäftsführer CV getroffen, wobei auch Gegenbesuche im Zeitraum 9/2013 bis 12/2013 stattgefunden hätten.

Dass die QL GmbH einen Musterfrachtbrief der XI GmbH, den diese auf ihrer Homepage als Service angeboten habe, verwendet habe, sei nicht unlogisch, auch wenn sie sich einer großen rumänischen Spedition bedient habe. Die RQ Logistik werde den gegenständlichen Frachtbrief nicht ausgestellt haben. Die Verwendung des deutschen Frachtbriefs sei auch darauf zurückzuführen, dass die RQ Logistik nur Frachtbriefe in Französisch und Englisch anfertige, die Verwendung der deutschen Version eines Mitbewerbers sei daher nicht unlogisch. Inwiefern der Firmenstempel der RQ Logistik einfachster Machart sei, sei ebenfalls nicht nachvollziehbar, weil dies für die Lieferung von Kaliumcarbonat unerheblich sei.

Bei der, der Bf nicht vorliegenden, behaupteten Auskunft des Masseverwalters, die Malversationen hätten im September 2013 begonnen, könne es sich nur um eine Behauptung und unkonkrete Begründung handeln. Einen Beweis stelle diese nicht dar. Eine Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer CV sei auch heute noch möglich, da dieser sowohl telefonisch als auch an der Adresse 1170 Wien, Vr-Gasse 3, erreichbar sei. Dessen zeugenschaftliche Einvernahme zum Beweis dafür, dass die Lieferungen von der QL GmbH ordnungsgemäß erbracht worden seien und die Bf diese ordnungsgemäß bezahlt habe, werde beantragt.

Mit der Beschwerdeergänzung legte die Bf eine Mitteilung des zuständigen Finanzamtes betreffend Steuernummer der QL GmbH, eine Kopie der Daten des Steuerkontos der QL GmbH vom 21.8.2015, woraus ersichtlich sei, dass die Löschung der Steuernummer erst am 3.7.2015, somit wesentlich nach Beendigung der Geschäftsbeziehung zwischen der Bf und der QL erfolgt sei, weiters einen Auszug aus dem Steuerkonto vom 21.8.2015, aus dem ersichtlich sei, dass im Jahr 2014 Meldungen an die belangte Behörde betreffend diverser Lohnabgaben erfolgt und diese mit Verrechnungsverweisen bezahlt worden seien.

9.3. In ihrer Stellungnahme weist die Prüferin darauf hin, dass im Nachschauzeitraum 09-12/2013 aus der Buchhaltung der Bf nur Lieferungen und Leistungen der QL GmbH an die Bf ersichtlich seien; von der Bf an die QL in Rechnung gestellte Lieferungen oder Leistungen seien der Buchhaltung nicht zu entnehmen.

Zu dem mit der Beschwerde vorgelegten Vertrag hält die Prüferin fest, dass ihr im Zuge der Prüfung trotz diesbezüglichen Vorhalts ein schriftlicher Vertrag nicht vorgelegt worden sei. Der Geschäftsführer der Bf habe mitgeteilt, dass Aufträge mündlich und per E-Mail zustande kämen, Schriftliches finde die Prüferin in der Buchhaltung, die Vorarbeiter träfen sich auch mit potentiellen Auftraggebern und Auftragnehmern und machten die Vereinbarungen mündlich. In der Buchhaltung habe die Prüferin ebenfalls nichts Schriftliches gefunden. Der im nunmehr vorgelegten Vertrag vorgesehene Preis von 863,20 € pro Tonne Kaliumcarbonat sei äußerst günstig. Laut Auskunft des Geschäftsführers der Bf koste die Tonne in Österreich in der Regel zwischen 1.200,00 € und 2.000,00 €, die Lieferzeiten betrügen mindestens drei Wochen mit Zahlung im Voraus. Bei den Baufirmen, so der Geschäftsführer der Bf weiter, wäre bei Lieferung oder mit 45 Tagen Zahlungsziel bezahlt worden, die in Österreich nie im Leben zu bekommen gewesen wären, deshalb habe die Bf immer von Bauunternehmern gekauft, die Zugriff auf billigere Ware im Ausland - Bulgarien, Ukraine, Mazedonien, Rumänien - gehabt hätten. Aus der vorgelegten eidesstattlichen Erklärung des Geschäftsführers der QL GmbH, CV, vom 25.9.2015 gehe hervor, dass das Material nicht im Ausland, sondern in Österreich gekauft worden sei, weshalb es keine innergemeinschaftlichen Erwerbe in Österreich gebe. Abgesehen von diesem widersprüchlichen Vorbringen stelle sich die Frage, von welcher Firma in Österreich die QL GmbH das Kaliumcarbonat derart günstig hätte erwerben können und wie sie zudem auch noch in der Lage gewesen wäre, mit den Zahlungen für die Bf in Vorlage zu treten.

Auf Grund des Antrags in der Beschwerde habe die Prüferin CV an der angegebenen Adresse mit Rsa-Brief vom 16.11.2015 vorgeladen. Dieses Schreiben sei mit dem Vermerk „verzogen“ zurückgekommen. Eine Abfrage beim zentralen Melderegister habe ergeben, dass CV an der angegebenen Adresse seit 15.11.2013 nicht mehr gemeldet sei und seitdem auch keine aufrecht gemeldete Wohnadresse in Österreich aufscheine. Im Übrigen müsste es doch konkrete Nachweise aus der Buchhaltung der QL GmbH geben, z.B. wo und bei welcher Firma das Kaliumcarbonat tatsächlich eingekauft worden sei; diese Überprüfung sei mangels Greifbarkeit der handelnden Personen der QL GmbH für die Finanzverwaltung leider nicht möglich. Auch der Masseverwalter habe mit den Geschäftsführern Jv und CV nicht in Kontakt treten können.

Für die Prüferin handle es sich bei den Ausführungen in der eidesstattlichen Erklärung daher um reine Schutzbehauptungen.

Weiters entspreche es nicht den Tatsachen, dass die QL GmbH, wie in der eidesstattlichen Erklärung behauptet, die auf die angeführten Rechnungen entfallende Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt habe.

Da dem Geschäftsführer der Bf offensichtlich eine Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer CV noch möglich sei, wäre es aus Sicht der Prüferin an ihm gelegen, eindeutige Beweise zu seiner Entlastung beizubringen.

10.1. Tz 11 des Berichts "JK KG"

In der Buchhaltung der Bf befänden sich drei Rechnungen der JK KG vom Jänner und Februar 2013 über die Lieferung von zweimal 22 Tonnen und einmal 20 Tonnen Kaliumcarbonat über insgesamt netto 53.129,00 € (Vorsteuer: 10.625,80 €).

Die Bf habe dazu lediglich Kopien von zwei Barschecks vorgelegt sowie - nach dem Vorhalt, dass laut Vermerk auf den Rechnungen Nr. 56 und 68 diese mit Barscheck bezahlt worden seien, eine unterschriftliche Übernahmebestätigung aber nicht beigelegt gewesen sei - die Kopie eines Reisepasses als Übernahmebestätigung. Auf einer der vorgelegten Scheckkopien seien weder Kontonummer, Bankleitzahl noch Schecknummer ersichtlich und damit nicht nachvollziehbar.

Laut Vorhaltsbeantwortung sei die Rechnung Nr. 56 am 22.2.2013 mittels Barbehebung vom Bankkonto bezahlt worden. Am 21.2.2013 sei exakt dieser Betrag auf das Bankkonto mit der Beschreibung "Darlehen für Material - ImD (Mutter des Geschäftsführers der Bf) - 22.2.2013" einbezahlt worden.

Die Rechnung Nr. 68 sei laut Vorhaltsbeantwortung am 7.3.2013 durch Scheckabbuchung bezahlt worden. Dabei falle allerdings auf, dass der der Rechnung Nr. 68 zugehörige Scheck die Nummer 320000374417 und der abgebuchte Scheck die Nummer 320000804311 habe. Die zweimalige Reisepasskopie als Übernahmebestätigung für die Schecks - allerdings ohne Unterschrift - zeige den kroatischen Staatsbürger Ro Da.

Festzuhalten sei, dass dieser bei der JK KG nicht als Dienstnehmer angemeldet gewesen sei. Laut ZMR habe Ro erstmalig am 25.1.2013 einen Wohnsitz in Österreich angemeldet. Im Firmenbuch sei als Geschäftszweig der JK KG "Reinigungs- und Sanierungs-Räumungsarbeiten" ausgewiesen, laut den vorliegenden Rechnungen handle es sich um einen Baumeisterbetrieb. Am Datum3 sei über die Firma der Konkurs eröffnet worden, der am 8.1.2014 mangels Kostendeckung aufgehoben worden sei. Mittlerweile sei die Firma amtswegig gelöscht.

Am 24.9.2015 sei der Außenprüfung eine schriftliche Aussage des Kommanditisten der JK KG, Li Rj, übermittelt worden, in der dieser u.a. angebe: "Diese Rechnungen und Lieferung sind steuerlich abgeführt, MwSt. für diese Rechnungen ist bezahlt." Diese Angaben deckten sich nicht mit den aus den Erhebungen der Außenprüfung zu dieser Firma gewonnenen Informationen.

Nach Ansicht der Außenprüfung sei die JK KG nicht als die wahre Lieferantin der Winterstreumittel anzusehen.

Die vorliegenden Rechnungen berechtigten daher nicht zum Vorsteuerabzug.

10.2. In ihrer Beschwerde führt die Bf zu den rechtlichen Verhältnissen der JK KG u.a. aus, diese sei in 1160 Wien, Ba-Gasse 4, tätig gewesen. Der Geschäftsführer der Bf habe den Geschäftsführer der JK KG, Bi Ki, beim Treffen von Subunternehmern der Firma XY kennengelernt. Dieser habe mitgeteilt, günstige Quellen für den Einkauf von Kaliumcarbonat zu haben. Probeweise seien dann drei Lieferungen gemacht worden. Die gelieferte Ware habe aber nicht den Qualitätserfordernissen der Firma XY entsprochen, weshalb die Geschäftsverbindung im Februar 2013, somit fünf Monate vor Konkurseröffnung, wieder beendet worden sei. Eine darüber hinausgehende Dokumentation habe der Geschäftsführer der Bf nicht angelegt, da er den Geschäftsführer der JK KG bereits längere Zeit gekannt habe.

Auch die Rüge, dass der Übernehmer der Barschecks der kroatische Staatsbürger Da Ro gewesen sei, gehe ins Leere, da es nicht im Verantwortungsbereich des Geschäftsführers der Bf liege, zu überprüfen, in welcher Rechtsbeziehung der jeweilige Abholer des Schecks nach telefonischer Ankündigung stehe.

Die Lieferungen seien mittels Barschecks bezahlt worden, bei der Übergabe sei eine Kopie des Reisepasses der betreffenden Person übernommen worden. Vorher sei telefonisch mit dem Geschäftsführers der JK KG abgeklärt worden, ob die Übergabe des Schecks an den Beauftragten durchgeführt werden könne.

Hinsichtlich der Rüge der belangten Behörde, dass auf einer der vorgelegten Scheckkopien weder Kontonummer, Bankleitzahl noch Schecknummer ersichtlich seien, sei festzuhalten, dass dies im Verantwortungsbereich der jeweiligen Bank liege. Der Geschäftsführer der Bf habe angenommen, dass die Bezahlung ordnungsgemäß erfolgt sei, da ansonsten der Geschäftsführer der JK mit ihm Kontakt aufgenommen hätte.

Warum es ungewöhnlich sei, dass die Mutter des Geschäftsführers der Bf auf dessen Verlangen am Vortag der Zahlung die Einzahlung des Rechnungsbetrages durchgeführt habe, sei nicht nachvollziehbar. Dass die Mutter den Sohn bei finanziellen Engpässen unterstütze, sei nicht ungewöhnlich.

Der Kommanditist der JK KG, Li Rj, habe seine Aussage, dass die Rechnungen der JK von der Bf ordnungsgemäß bezahlt worden seien, in einer beiliegenden eidesstattlichen Erklärung vom 22.9.2015 bestätigt. Li Rj erkläre darin, dass er die Lieferung mit der Rechnungsnummer 56 vom 18.1.2013 durchgeführt und den Scheck vom Fahrer persönlich entgegen genommen habe. Er habe diesen Scheck zur Bezahlung seiner eigenen Lieferanten verwendet. Auch hinsichtlich der Rechnungen mit den Nummern 68 und 201 bestätige er die Entgegennahme der Schecks bzw. dass die damit in Verbindung stehende Mehrwertsteuer bezahlt worden sei. Die ladungsfähige Adresse dieses Zeugen sei bekannt.

Die Vorsteuerbeträge beruhten auf ordnungsgemäßen Rechnungen, die Nichtanerkennung der Vorsteuern habe die Behörde nicht begründet.

In der Beschwerdeergänzung bringt die Bf in Bezug auf die Einzahlung durch Dx Ci vor, dass es sich jeweils um Überweisungen von deren österreichischem Bankkonto gehandelt habe. Sie habe der Bf jeweils ein Darlehen gewährt, welches ordnungsgemäß in die Buchhaltung aufgenommen worden sei. Auch die Herkunft der Geldmittel der Dx Ci sei nachgewiesen, diese habe in Serbien ein Haus um ca. 350.000,00 € verkauft, wobei sich der originale Kaufvertrag samt beglaubigter Übersetzung bereits in den Prüfungsunterlagen befinde. Die Bf stellt hiermit den Antrag, ihr sämtliche Originalunterlagen rückzuerstatten.

10.3. In ihrer Stellungnahme weist die Prüferin zur Würdigung der eidesstattlichen Erklärung des Li Rj auf Folgendes hin:

In der Beschwerde werde ausgeführt, dass bei der Übernahme der Barschecks eine Kopie des Reisepasses der "übernehmenden Person (Ro Da) entgegengenommen und dies vorher mit dem Geschäftsführer der JK KG abgeklärt worden sei. In der eidesstattlichen Erklärung gebe Rj dazu an, dass er die Barschecks persönlich entgegengenommen habe. Daraus lasse sich nicht herauslesen, dass er die Schecks persönlich vom Fahrer entgegengenommen habe, wie dies in der Beschwerde angeführt werde.

Weiters lasse sich ein vorsichtiger Unternehmer im Normalfall zum Nachweis einer tatsächlich erfolgten Scheckübergabe dies sehr wohl schriftlich bestätigen.

Die Behauptung des Rj, die Mehrwertsteuer aus den Rechnungen sei bezahlt worden, entspreche, wie bereits im Bericht festgehalten, nicht den Tatsachen.

Die Prüferin habe auf Grund des Antrags in der Beschwerde sowohl den Kommanditisten Li Rj als auch den Komplementär Bi Ki mit Rsa-Brief vorgeladen. Rj habe die Vorladung in Empfang genommen, habe aber der Vorladung nicht Folge geleistet, Ki habe den Rsa-Brief gar nicht behoben.

Dass sich der originale Kaufvertrag betreffend den Hausverkauf in Serbien samt beglaubigter Übersetzung bereits bei den Prüfungsunterlagen befinde, treffe nicht zu. Die Prüferin habe zu keiner Zeit Originalunterlagen in ihren Arbeitsbogen übernommen.

11.1. Tz 13 des Berichts "Verdeckte Ausschüttungen"

Bei den zu Tz 3 (A Holding GmbH), 4 (LR Bau und Handels GmbH), 6 (LE Bauträger Projektmanagement GmbH) und 7 (HN Bau GmbH) nicht anerkannten Aufwendungen und Vorsteuern handle es sich um verdeckte Ausschüttungen. Da seitens der Außenprüfung Zweifel an der Einbringlichkeit beim Gesellschafter bestünden (geringes Einkommen, kein Vermögen), werde die Kapitalertragsteuer der Bf vorgeschrieben.

11.2. In ihrer Beschwerde rügt die Bf u.a., dass die Einbringlichkeit beim Gesellschafter bezweifelt werde, wo dieser doch über ein ausreichendes Einkommen verfüge. Weiters finde sich im Bericht keine Feststellung, dass der Geschäftsführer der Bf eine nahe stehende Person darstelle. Es finde sich auch keine Feststellung, in welchem Zusammenhang die angeblichen Zuflüsse mit dem Geschäftsführer stünden.

11.3. Die Prüferin verweist in ihrer Stellungnahme darauf, dass aus dem Einkommensteuerakt des Geschäftsführers der Bf in den Jahren 2010 bis 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zwischen rd. 1.200,00 € und rd. 4.100,00 € ersichtlich seien. Weitere Einkünfte seien nicht deklariert worden. Die Mittel zur Deckung seiner Lebenshaltungskosten habe der Geschäftsführer daher aus der Bf entnommen. Aus Sicht der Außenprüfung lägen in den betroffenen Fällen Schein- und Deckungsrechnungen vor. Erfahrungswerte der Finanzverwaltung in einer Vielzahl von Fällen hätten gezeigt, dass eine Schätzung von 50% der in den Rechnungen der Subunternehmer ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Betriebsausgabe angemessen sei. Die restliche 50% stellten eine verdeckte Ausschüttung an den wahren Machthaber der Bf, bei dem es sich nach Ansicht der Außenprüfung um den Geschäftsführer BS handle, dar.

11.4. Das erkennende Gericht stellte auf Grund einer Abfrage aus dem beim "Companies House" geführten Handelsregister des Vereinigten Königreichs fest, dass Ing. BS dort als zu mindestens 75% Anteilseigner der Bf eingetragen ist. Diese Abfrage wurde der Bf gemeinsam mit der Aufforderung, eine Kopie des Gesellschaftsvertrages und des Vertrages über seine Geschäftsführerbestellung vorzulegen, mit Schreiben vom 25.8.2017 zur Stellungnahme vorgehalten. Dieses Schreiben blieb unbeantwortet, eine Stellungnahme erfolgte nicht.

12.4. Am 2.11.2017 reichte die Bf eine mit 31.8.2017 datierte zweite Ergänzung der Beschwerde ein. Darin stellt die Bf folgende Beweisanträge:

- SG, einen ihrer Angestellten, einzuvernehmen, und zwar im Zusammenhang mit ihrem Vorbringen, dass die Gesprächspartner des Geschäftsführers der Bf zum Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit berechtigt gewesen seien, Verträge mit der Bf abzuschließen
- den Masseverwalter der QL GmbH bezüglich der Herkunft des bei einer Nachtragsverteilung im September 2016 verteilten Guthabens von 1.750,87 € sowie zum Beweis dazu zu befragen, dass in den Buchhaltungsunterlagen der QL GmbH sowohl

die an die Bf gelegten Ausgangsrechnungen als auch die Eingangsrechnungen der österreichischen "Herstellungsunternehmen" enthalten seien,

- die Masseverwalterin der JK KG "als Zeugin namhaft zu machen",
- Unterlagen beim Masseverwalter der UR GmbH auszuheben, aus diesen seien Gegenverrechnungen (wechselseitiger Kontokorrent) ersichtlich, der Masseverwalter werde als Zeuge dafür beantragt, dass in den Buchhaltungsunterlagen der UR GmbH die Ausgangsrechnungen an die Bf enthalten seien,
- zum Beweis dafür, dass die UR auch für die Firma XY tätig gewesen sei, deren Geschäftsführer als Zeugen einzuvernehmen.

In der am 15.11.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung verwies die steuerliche Vertreterin der Bf erneut auf den wegen des Unterbleibens einer Schlussbesprechung bewirkten Verfahrensmangel. Auch habe die Bf Akteneinsicht beantragt, ein Termin sei ihrem Geschäftsführer aber nicht gewährt worden. Weiters meine der Geschäftsführer der Bf, dass die Zeugenladungen an die falsche Adresse zugestellt worden seien. Bezüglich SK KG sei Akteneinsicht beantragt worden, es sei fraglich, wie hier eine Feststellung getroffen werden konnte, obwohl die Masseverwalterin keine Unterlagen gehabt habe. Hinsichtlich der QL GmbH beantrage der Geschäftsführer eine schriftliche Stellungnahme. Weiters werde auf die aktenkundigen Beweisanträge verwiesen.

Die Amtsvertreterin hielt diesem Vorbringen entgegen, dass die Zeugen an den in der Beschwerde genannten Adressen geladen wurden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.1. Zum behaupteten Zustellmangel:

Wie sich aus der Stellungnahme der Prüferin ergibt, war OG bis 24.9.2015 und dann wiederum ab 7.10.2015 als Zustellbevollmächtigte in FinanzOnline angemerkt. Bedient sich der Parteienvertreter bei der Vertretungsanzeige des elektronischen Verfahrens FinanzOnline, teilt er dem Finanzamt durch Anklicken oder Nichtanklicken der entsprechenden Felder mit, in welchem Umfang ihm Vollmacht erteilt wurde (VwGH 24.10.2013, 2010/15/0090). Da auch kein anderes Vollmachtsverhältnis aktenkundig ist, kann daher davon ausgegangen werden, dass für die Bf von 25.9.2015 bis 6.10.2015 kein Zustellbevollmächtigter bestellt war.

Die an die Adresse der Bf gerichteten Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2011 und 2012 sowie der Außenprüfungsbericht wurden laut Rückschein am 30.9.2015 durch Hinterlegung zugestellt (wie einem von der Prüferin angefertigten Aktenvermerk über ein am 6.10.2015 mit dem Geschäftsführer der Bf geführtes Telefonat zu entnehmen ist, hat dieser den Bericht und die Bescheide auch erhalten). Diese Zustellung ist daher wirksam erfolgt.

Die an die Adresse des Geschäftsführers der Bf gerichteten Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012 sowie der Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 9-12/2013 vom 24. bzw. 25.9.2015 sind dem Finanzamt mit

dem Vermerk "ortsabwesend" retourniert worden. Das Finanzamt hat daraufhin diese Bescheide am 7.10.2015 an die in FinanzOnline mittlerweile wiederum als Zustellbevollmächtigte angemerkte OG gerichtet. Der Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 23.9.2015 wurde im Hinblick auf die zu diesem Zeitpunkt noch angemerkte Zustellvollmacht ebenfalls an die Zustellbevollmächtigte OG adressiert. Dass diese Bescheide auch zugegangen sind, stellt die Beschwerde nicht in Abrede.

Der Bf gelingt es daher mit dem Einwand, die Steuerbescheide seien an die Privatadresse des Geschäftsführers zugestellt worden, nicht, einen Zustellmangel aufzuzeigen.

1.2. Zur Rüge der Nichtdurchführung einer Schlussbesprechung:

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Die Schlussbesprechung dient (auch) dem Grundsatz des Parteiengehörs (Ritz, BAO Kommentar⁵, § 149 Tz 2).

Der Einwand der Bf, es sei keine Schlussbesprechung durchgeführt worden, ist schon deshalb unerheblich, weil selbst die völlige Unterlassung einer solchen Besprechung keinen zur Aufhebung des Bescheides führenden Verfahrensmangel darstellt, wenn dem Abgabepflichtigen auf andere Weise die erforderlichen Auskünfte über die Feststellungen des Prüfers gegeben wurden und damit dem Grundsatz des Parteiengehörs materiell Rechnung getragen ist (VwGH 8.6.1971, 1924/70). Die Prüfungsfeststellungen wurden der Bf aber jedenfalls in Form des über das Ergebnis der Prüfung erstellten Berichts zur Kenntnis gebracht; dass der Bf dieser Bericht tatsächlich zugegangen ist, ergibt sich schon aus ihren in der Beschwerde enthaltenen Bezugnahmen auf die einzelnen Feststellungen des Berichts. Im Übrigen lässt sich dem Vorbringen der Bf auch nicht entnehmen, welche weiteren Unterlagen sie im Rahmen einer Schlussbesprechung noch zu präsentieren gedachte. Zudem hat die Prüferin, wie sie in ihrer Stellungnahme ausführt, dem Geschäftsführer der Bf bzw. ihrer steuerlichen Vertreterin, OG, mehrfach Termine für eine Schlussbesprechung angeboten und hat OG selbst erklärt, keine weiteren Unterlagen an dem letztendlich vereinbarten Termin 23.7.2015 vorlegen zu können.

Die Rüge der Bf erweist sich daher als unbegründet.

1.3. Zum behaupteten Verstoß gegen das Mehrfachprüfungsverbot:

Die Monate 11/2010 bis 2/2011 waren bereits Gegenstand der mit Bericht vom 15.7.2011 abgeschlossenen Außenprüfung, mit Datum 20.7.2011 ergingen daran anschließend Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für diese Monate. Da die mit Prüfungsauftrag vom 20.2.2013 hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2011 angeordnete (gegenständliche) Außenprüfung den Zeitraum 9/2010 bis 8/2011 umfasste, wurden die Monate 11/2010 bis 2/2011 einer neuerlichen Außenprüfung unterzogen.

Der Bestimmung des § 148 Abs. 3 BAO kommt aber schon deshalb keine Bedeutung zu, weil eine Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos ist (VwGH 19.10.2006, 2002/14/0101). Eine solche Verletzung könnte lediglich

bei der Ermessensübung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁵, § 148 Tz 13). Da die USO-Prüfung nur die Monate 11/2010 bis 2/2011, somit nur einen Teil des Wirtschaftsjahres 2011 betraf, und erst nach Abschluss der gegenständlichen Prüfung erstmalig ein Umsatzsteuerjahresbescheid für 2011 erging, war hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2011 (und so auch nicht hinsichtlich der von der USO-Prüfung umfassten Zeiträume) eine Wiederaufnahme nicht erforderlich, weshalb keine Ermessensüberlegungen anzustellen waren.

1.4. Da die Voraussetzungen für die Erlassung eines vorläufigen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2013 nicht (mehr) vorliegen, war dieser endgültig zu erlassen.

2. Zu Tz 3 des Berichts "A Holding GmbH"

Die A Holding GmbH hat der Bf mit der Rechnung Nr. 353/2010 vom 31.12.2010 für den Leistungszeitraum Dezember 2010 für Schneeräumung netto 21.311,70 €, mit der Schlussrechnung Nr. 20/2010 vom 13.1.2011 für Schneeräumung November 2010/Dezember 2011 (gemeint wohl: 2010) netto 11.250,00 € und mit der Rechnung 355/2010 vom 31.12.2010 für die Lieferung von 15 Paletten Taumittel im Zeitraum 10.-18.12.2010 netto 27.372,00 € verrechnet, das sind insgesamt rund 72.000,00 € brutto.

Die Außenprüfung stellte dazu fest, dass die Bf hinsichtlich dieser Rechnungen keinen Zahlungsfluss nachgewiesen habe. Für die vom Geschäftsführer der Bf behauptete Barzahlung gebe es keine Belege; die Bf habe auch keine Zahlungsausgänge aus der Kassa oder Barabhebungen vom betrieblichen Bankkonto nachweisen können. Im Jahr 2014 habe die Bf diesen Betrag selbst ausgebucht.

Bei der Beurteilung der Frage, ob Geschäfte und Handlungen nur zum Schein vorgenommen wurden, um dem Rechnungsempfänger einerseits den Vorsteuerabzug, andererseits einen entsprechenden Betriebsausgabenabzug zu ermöglichen, kommt der Frage der Erweisbarkeit der Zahlungsflüsse eine wesentliche Bedeutung zu. Anhaltspunkte für einen Zahlungsfluss wären gegenständlich um so eher zu erwarten gewesen, als es sich um einen Betrag in Höhe von rund 72.000,00 € gehandelt hat. Insbesondere hätte sich eine Zahlung in dieser Höhe im Rechenwerk der Bf niederschlagen und folglich aus der betrieblichen Kassa bzw. dem betrieblichen Bankkonto nachvollziehen lassen müssen. Gegenverrechnungen haben ebenfalls nicht stattgefunden (siehe schon die diesbezügliche Auskunft des Geschäftsführers der Bf in der E-Mail vom 28.9.2012: "Gegenverrechnungen mit der A Holding haben wir nicht gehabt"). Dass eine Verbindlichkeit von rd. 72.000,00 € jahrelang weiterhin in der Buchhaltung aufscheinen sollte, obwohl diese schon beglichen worden wäre, ist auch nicht plausibel. Die Bf hat jegliche Nachweisführung hinsichtlich der behaupteten Barzahlungen unterlassen.

Die Prüferin hat erfolglos versucht, den von der Bf als Zeugen namhaft gemachten Geschäftsführer der A, C, an der von der Bf genannten Adresse zu laden. Wie die Prüferin

in ihrer Stellungnahme festhält, ist dieser nicht mehr auffindbar bzw. schon seit 16.12.2010 nicht mehr in Österreich gemeldet.

Die Außenprüfung hat weiters festgestellt, dass die von der A GmbH verrechneten Schneeräumarbeiten mit der Anzahl der von dieser laut Meldungen bei der Krankenkasse beschäftigten Arbeiter nicht zu leisten gewesen wären. Die Bf hat auch dieser Feststellung nichts entgegengesetzt. Sie hat nichts unternommen, um die tatsächliche Leistungserbringung durch die A GmbH erweislich zu machen. Auch hier ist darauf zu verweisen, dass es an der Bf gelegen gewesen wäre, von dem ihrem Geschäftsführer bekannten C aussagekräftige Arbeitsnachweise zu beschaffen und zu präsentieren.

Schließlich trifft auch die Behauptung der Bf, die A GmbH habe die Umsatzsteuerbeträge aus den in Rede stehenden Rechnungen an das Finanzamt abgeführt und es hätten anlässlich des Konkursverfahrens keine Finanzamtsverbindlichkeiten vorgelegen, nicht zu, wie die Prüferin in ihrer Stellungnahme ausdrücklich festhält. Ein Insolvenzverfahren wurde laut Beschluss vom 15.6.2011 mangels Kostendeckung nicht eröffnet. Für Dezember 2010, der Zeitraum, den die gegenständlichen Rechnungen im Wesentlichen betreffen, wurde keine UVA eingereicht bzw. keine Vorauszahlung geleistet. Anlässlich einer im September 2011 durchgeführten Außenprüfung war die A an ihrer Firmenschrift nicht mehr auffindbar, die Umsätze des Jahres 2010 mussten mangels Vorlage von Unterlagen im Schätzungswege ermittelt werden, die daraus resultierende Abgabeforderung musste in der Folge mangels Einbringlichkeit abgeschrieben werden.

Die Außenprüfung hat angesichts der vorliegenden Verhältnisse, insbesondere weil weder ein Zahlungsfluss noch eine tatsächliche Leistungserbringung durch die A nachvollzogen werden können, zu Recht darauf geschlossen, dass den Rechnungen keine tatsächlichen Leistungen zu Grunde liegen. Den in Rechnung gestellten Beträgen fehlt es daher an einer betrieblichen Veranlassung, weshalb sie keine Betriebsausgaben darstellen. Fehlt es an einer Leistung, so kann eine Vorsteuer nicht abgezogen werden (Achatz/Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar⁴, § 12 Tz 36). Zudem kann die Bf, da ihr bei der gegebenen Sachlage bewusst gewesen sein muss, dass den Rechnungen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zu Grunde lagen und eine Abfuhr der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern nicht erfolgen wird, auch nicht als gutgläubig angesehen werden. Die Außenprüfung hat daher auch die Vorsteuern zu Recht nicht zum Abzug zugelassen.

In den angefochtenen Haftungsbescheiden wurden die nicht anerkannten Rechnungsbeträge als verdeckte Ausschüttung behandelt (Tz 13 des Berichts) und der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Eine verdeckte Ausschüttung setzt definitionsgemäß die Zuwendung eines Vermögensvorteils durch die Gesellschaft an einen Gesellschafter bzw. einen dem Gesellschafter Nahestehenden voraus. Dafür, dass eine solche Zuwendung im vorliegenden Zusammenhang erfolgt wäre, gibt es aber keine Anhaltspunkte. Die Annahme, dass es sich bei den in Rede stehenden drei Rechnungen um

Scheinrechnungen handelt, gründet sich ja im Wesentlichen darauf, dass ein Zahlungsfluss nicht nachvollziehbar ist, Kassaausgänge oder Barabhebungen vom betrieblichen Bankkonto der Bf nicht festgestellt werden können. Da hinsichtlich dieser Rechnungen somit kein bei der Bf eingetretener Vermögensabgang ersichtlich ist, kann auch keine als verdeckte Ausschüttung zu beurteilende Vorteilszuwendung durch die Bf unterstellt werden. Die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer ist daher insoweit zu Unrecht erfolgt.

3. Zu Tz 4 des Berichts "LR Bau Handels GmbH"

Anlässlich einer bei der Bf bzw. ihrem Geschäftsführer durchgeführten Hausdurchsuchung wurden eine Rechnung der LR Bau Handels GmbH vom 7.12.2010 über brutto 13.586,52 € sowie ein mit dem Firmenstempel der LR Bau versehener Scheck vorgefunden.

Dass dieser Rechnung keine tatsächliche Leistung zu Grunde liegt, folgt schon aus dem Vorbringen in der Beschwerde, der Geschäftsführer der Bf habe bereits mehrfach mitgeteilt, sich an eine Lieferung der LR Bau in diesem Ausmaß nicht erinnern zu können, es handle sich bei der vorgefundenen Rechnung bloß um einen Entwurf. Weiters wusste der Geschäftsführer der Bf bereits im Zuge der Prüfung zu dieser Rechnung nicht mehr zu sagen, als dass er glaube, dass zu dieser Rechnung nie eine Lieferung stattgefunden habe. Auch zum Zahlungsfluss machte der Geschäftsführer nur vage Angaben; er habe den Scheck, von welchem bei der Hausdurchsuchung eine Kopie vorgefunden worden war, seiner Erinnerung nach selbst storniert, er glaube, es sei bar bezahlt worden. Von einem Nachweis oder auch nur einer Glaubhaftmachung einer tatsächlichen Leistungserbringung durch die LR Bau Handels GmbH kann angesichts eines solchen Vorbringens nicht die Rede sein.

Dass anlässlich der bei der Bf bzw. ihrem Geschäftsführer durchgeführten Hausdurchsuchung ein Firmenstempel der LR Bau gefunden wurde, lässt vor diesem Hintergrund zusätzlich vermuten, dass die Bf den Stempel verwendet hat, um eine Bezahlung der Rechnung vorzutäuschen. Der - im Übrigen unbewiesene - Einwand der Bf, der Firmenstempel habe sich in der Tasche des C befunden, ändert daran nichts, dieser hatte mit der LR Bau GmbH nichts zu tun bzw. in dieser Gesellschaft auch keine Funktion inne. Auch der Umstand, dass über die LR Bau GmbH nur wenige Tage nach Ausstellung der gegenständlichen Rechnung und mit Finanzamtsverbindlichkeiten von rd. 1,5 Mio Euro der Konkurs eröffnet wurde, sowie ihr Geschäftsführer, wie einem Polizeibericht vom 21.3.2011 zu entnehmen ist, schon kurz darauf nicht mehr greifbar war, erhärtet den Verdacht, dass die LR Bau GmbH nur dazu verwendet wurde, Leistungen zu fingieren.

Die weitere Behauptung der Bf, sie habe die Rechnung nicht verbucht und keine Vorsteuer in Anspruch genommen, trifft, wie die Prüferin sowohl im Bericht als auch in ihrer Stellungnahme von der Bf unwiderlegt bzw. unwidersprochen feststellt, nicht zu.

Der aktenkundige Ausdruck aus dem Konto "Materialeinkauf 20%", auf welchem die Verbuchung erfolgte, belegt diese Feststellung.

Da der Rechnung der LR Bau GmbH keine tatsächliche Leistung zu Grunde liegt, hat die Außenprüfung Aufwand und Vorsteuer zu Recht nicht zum Abzug zugelassen. Zudem kann die Bf, da ihr bei der gegebenen Sachlage bewusst gewesen sein muss, dass den Rechnungen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zu Grunde lagen und eine Abfuhr der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern nicht erfolgen wird, auch nicht als gutgläubig angesehen werden.

Der in der LR Bau-Rechnung ausgewiesene Betrag wurde ebenfalls als verdeckte Ausschüttung behandelt und der Kapitalertragsteuer unterzogen. Zu dieser Rechnung fehlt aber, wie zu den Rechnungen der A GmbH, ein Zahlungsfluss. Damit kann es auch hier nicht zu einer als verdeckte Ausschüttung zu beurteilenden Vorteilszuwendung durch die Bf bzw. zum Zufluss eines Vorteils an den Gesellschafter bzw. einen dem Gesellschafter Nahestehenden gekommen sein. Auch in diesem Punkt wurde daher zu Unrecht Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

4. Die in den Tz 6 bis 11 des Berichts angeführten Rechnungen betreffen zum einen die Verrechnung von Arbeitsleistungen wie z.B. von Transporten, zum anderen Lieferungen, insbesondere von Kaliumcarbonat. Die Außenprüfung behandelte diese Rechnungen als Schein- bzw. Deckungsrechnungen. Dabei ging sie davon aus, dass mit den Schein- bzw. Deckungsrechnungen andere Leistungen - solche von Schwarzarbeitern bzw. andere Lieferungen (Schwarzlieferungen) - verdeckt wurden, der betreffenden Firmen habe sich die Bf nur zwecks Rechnungslegung bedient, die für die Leistungserbringung notwendigen Aufwendungen berücksichtigte die Außenprüfung im Schätzungswege mit 50% der geltend gemachten Nettoaufwendungen, den übersteigenden Betrag behandelte sie als verdeckte Gewinnausschüttung, für welche der Bf, soweit diese den Prüfungszeitraum 2011 und 2012 betraf, Kapitalertragsteuer im Haftungsweg vorgeschrieben wurde. Die in den Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern ließ die Außenprüfung nicht zum Abzug zu.

Sämtlichen der in Rede stehenden Rechnungen ist gemeinsam, dass es zu keiner einzigen der in den Rechnungen ausgewiesenen Lieferungen und Leistungen konkrete Anhaltspunkte oder Unterlagen gibt, an Hand derer die tatsächliche Erbringung der Lieferungen und Leistungen sowie ein Zahlungsfluss an die rechnungslegenden Gesellschaften zweifelsfrei nachvollzogen werden könnten. Die von der Außenprüfung zu den einzelnen Rechnungen und den als Rechnungsaussteller aufscheinenden Gesellschaften festgestellten Umstände sind vielmehr so beschaffen, dass sie Anlass zu Zweifeln an der tatsächlichen Leistungserbringung geben. Gemeinsam ist sämtlichen Rechnung auch, dass die ausgewiesenen Umsatzsteuern von den rechnungslegenden Gesellschaften nicht abgeführt worden sind, wie die Außenprüfung feststellte, endeten die Geschäftsbeziehungen mit diesen Firmen, nachdem bei diesen eine abgabenbehördliche Prüfung angekündigt war bzw. stattgefunden hat, ab diesem Zeitpunkt waren ihre Gesellschafter-Geschäftsführer für die Finanzverwaltung nicht mehr greifbar.

Dass die Bf zu den jeweiligen rechnungslegenden Gesellschaften Unterlagen wie etwa Firmenbuchauszug, Auszug aus dem Gewerberegister, UID-Bestätigung, Auszug aus der HFU-Liste beigebracht hat, beweist lediglich deren rechtliche Existenz, sagt aber über eine tatsächliche Leistungserbringung durch diese Gesellschaften nichts aus.

Im Einzelnen sind die von der Außenprüfung getroffenen Feststellungen wie folgt zu würdigen:

4.1. Zu Tz 6 des Berichts "LE Bauträger Projektmanagement GmbH"

Die Außenprüfung stützt ihre Feststellung vor allem darauf, dass es der LE auf Grund der geringen Anzahl der bei ihr angemeldeten Arbeitnehmer unmöglich gewesen sei, die verrechneten Arbeitsstunden in den einzelnen Monaten zu leisten. Die drei Rechnungen der LE weisen für Juni 2011 Transportarbeiten im Ausmaß von 596 Stunden, für Juli 2011 solche im Ausmaß von 952 Stunden und für August 2011 solche im Ausmaß von 1.019,5 Stunden aus. In den Monaten Juni und Juli 2011 waren, wie die von der Außenprüfung bei der Sozialversicherung durchgeführten Abfragen ergeben haben, bei der LE nur ein Arbeiter und eine geringfügig beschäftigte Arbeiterin angemeldet, im August 2011 waren es zwei Arbeiter für acht Arbeitstage und ein Arbeiter für 12 Arbeitstage. Wie mit dieser Arbeiterzahl die verrechneten Arbeitsstunden zu bewältigen gewesen wären, hat die Bf nicht dargetan. Bei dem verrechneten Umfang hätte die Bf, so die LE die verrechneten Leistungen tatsächlich erbracht hätte, über - im Geschäftsleben übliche - Leistungsnachweise (etwa wie viele Arbeiter der LE jeweils wie lange im Einsatz waren, was genau womit wohin transportiert wurde) verfügen müssen. Es ist nicht ersichtlich, wie die Bf ohne Dokumentation die Richtigkeit der verrechneten Stunden und insbesondere der in Rechnung gestellten Beträge von insgesamt rund 38.000,00 € netto überprüft hätte. Die Bf hat aber nicht einmal den Versuch unternommen, die in der Rechnung nur allgemein mit "Transportarbeiten" für nicht näher bezeichnete Objekte umschriebenen Leistungen zu konkretisieren.

Für die zur Bezahlung ausgestellten, bei der Bf in Kopie aufliegenden Schecks hat es, wie die Außenprüfung weiters feststellte, keine Übernahmebestätigung der LE gegeben. Einen Nachweis dafür, dass die verrechneten Beträge tatsächlich der LE zugegangen wären, ist die Bf damit ebenfalls schuldig geblieben.

Schließlich verweist die Außenprüfung auf bei der LE durchgeführte Ermittlungen der Finanzverwaltung, denen zufolge die LE missbräuchlich für die Produktion von Scheinrechnungen verwendet worden sei. Dazu wird aus dem Bericht über die bei der LE durchgeführte Außenprüfung festgestellt, dass der dortige Prüfer am 30.8.2011 (die letzte der hier strittigen Rechnungen datiert vom 1.9.2011) die Firmenanschrift aufsuchte, es habe aber keinen Hinweis auf eine dort ansässige Firma gegeben, ein Firmenschild sei nicht vorhanden gewesen. Die hinsichtlich der gegenständlichen Rechnungen vorliegenden Verhältnisse - eine tatsächliche Leistungserbringung durch die LE ist nicht nachvollziehbar, Leistungsnachweise wurden nicht vorgelegt, die bei der Bf vorgefundenen Rechnungen unterscheiden sich der äußeren Form nach von den im

Rechenwerk der LE vorgefundenen Rechnungen, dass die verrechneten Beträge der LE zugeflossen wären, lässt sich nicht feststellen - fügen sich in dieses Bild.

Es ist daher davon auszugehen, dass mit den LE-Rechnungen eine Geschäftsbeziehung nur vorgetäuscht wurde und ein Leistungsaustausch zwischen der LE und der Bf nicht stattgefunden hat. Zudem kann die Bf, da ihr bei der gegebenen Sachlage bewusst gewesen sein muss, dass den Rechnungen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zu Grunde lagen und eine Abfuhr der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern nicht erfolgen wird, auch nicht als gutgläubig angesehen werden. Die ausgewiesenen Umsatzsteuern sind daher nicht als Vorsteuern abzugsfähig.

Wenn die Außenprüfung den Zweck dieser Rechnungen darin gesehen hat, von Schwarzarbeitern der Bf erbrachte Leistungen zu verdecken, so ist dies nicht unplausibel. Erfahrungsgemäß wird nur ein Teil der in Deckungsrechnungen ausgewiesenen Beträge zur Bezahlung der Schwarzarbeiter verwendet. Mangels anderer Anhaltspunkte war die Höhe der für die Leistungserbringung erforderlichen Aufwendungen im Wege einer griffweisen Schätzung zu ermitteln. Der auf Erfahrungswerten der Finanzverwaltung beruhenden Schätzung dieser Lohnaufwendungen für die Schwarzarbeiter mit 50% der Rechnungsbeträge hat die Bf nichts Konkretes entgegengesetzt.

Ausgehend davon, dass die Bf die Beauftragung der LE GmbH nur vorgetäuscht und die Transportarbeiten durch eigene nicht angemeldete (und deshalb billigere) Arbeitskräfte ausgeführt hat, liegt ein Mehrgewinn vor, der im Betriebsvermögen der Bf keinen Niederschlag gefunden hat. Im Rahmen der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (z.B. VwGH 19.7.2000, 97/13/0241,0242). Festgehalten wird, dass im Gegensatz zu den unter Pkt. 2. und 3. behandelten Rechnungen im Zusammenhang mit den gegenständlichen Rechnungen Bank- bzw. Kassaausgänge bei der Bf erfolgt sind. Mit der bloßen Vorlage von Scheckkopien, die keine Übernahmebestätigung durch die LE GmbH enthalten, wurde aber kein Beweis erbracht, dass die ausgewiesenen Rechnungsbeträge tatsächlich die Sphäre der Bf verlassen haben und nicht für eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter zur Verfügung gestanden wären.

Die Bf hält der Annahme einer verdeckten Ausschüttung lediglich entgegen, dass der Bericht keine Feststellung enthalte, wonach ihr Geschäftsführer eine nahe stehende Person sei. Dem ist der Auszug aus dem beim "Companies House" geführten Handelsregister des Vereinigten Königreichs entgegenzuhalten, demzufolge BS zu mindestens 75% Anteilseigner der Bf ist. Zum diesbezüglichen Vorhalt des erkennenden Gerichts hat sich die Bf nicht geäußert, die Vorlage eines Gesellschaftsvertrages hat sie ebenfalls unterlassen. Die Bf hat damit weder dargetan, dass dem BS entgegen der Handelsregistereintragung keine Gesellschafterstellung zugekommen wäre, noch hat sie behauptet, dass es außer BS noch weitere Gesellschafter geben würde. Ferner ist im gesamten Verfahren ausschließlich BS, der auch allein die fraglichen Geschäftsbeziehungen abgewickelt hat, in Erscheinung getreten. Im Übrigen hat die Bf den BS in der Beschwerde selbst als Gesellschafter bezeichnet (Seite 25 der

Beschwerde: "Es wird gerügt, dass die Einbringlichkeit beim Gesellschafter bezweifelt wird ..."). Die verdeckte Ausschüttung ist daher dem BS als Gesellschafter zuzurechnen.

Dass die Beteiligung an einer Limited mit inländischen Beteiligungen vergleichbar ist und solcherart die Gewinnausschüttung an die Gesellschafter unter § 93 EStG fällt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits erkannt (VwGH 20.9.2006, 2005/14/0124). Die sachverhältnismäßigen Voraussetzungen für die Kapitalertragsteuerhaftung sind daher gegeben.

Im Falle verdeckter Ausschüttungen liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt, wobei die Kapitalertragsteuer dabei grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen ist; nur "ausnahmsweise" wird der Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG in Anspruch genommen (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046). Dass das Finanzamt die Kapitalertragsteuer der Bf im Haftungswege vorgeschrieben hat, steht daher im Einklang mit der Rechtsprechung. Davon abgesehen hat das Finanzamt begründet, warum es die Kapitalertragsteuer nicht dem BS vorgeschrieben hat. Die Bf hat dem bloß die unbelegte Behauptung entgegengesetzt, dieser verfüge über ein ausreichendes Einkommen. Mit den der Behörde einzig bekannten Einkünften des BS zwischen rund 1.200,00 € und rund 4.100,00 € in den Jahren 2010 bis 2013 ist diese Behauptung nicht in Einklang zu bringen.

In den angefochtenen Haftungsbescheiden wurden die als verdeckt ausgeschüttet festgestellten Mehrgewinne den Jahren 2011 und 2012 dem abweichenden Wirtschaftsjahr der Bf entsprechend zugeordnet. Die Kapitalertragsteuer ist jedoch im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen (§ 95 Abs. 4 EStG). Die LE-Rechnung vom 1.9.2011 fällt zwar in das Wirtschaftsjahr 2011/2012 der Bf, der dieser Rechnung zuordenbare Bankausgang erfolgte aber am 7.10.2011. Damit ist auch hinsichtlich dieser Rechnung, ebenso wie für die beiden LE-Rechnungen vom Juli und August 2011, der Zufluss der verdeckten Ausschüttung im Jahr 2011 gelegen, weshalb auch für diese Ausschüttung (50% des Nettorechnungsbetrages zuzüglich der nicht abziehbaren Vorsteuer) die KEST mit dem Haftungsbescheid für das Jahr 2011 vorzuschreiben ist. Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer waren daher entsprechend zu ändern.

4.2. Zu Tz 7 des Berichts "HN Bau GmbH"

Die Außenprüfung stützt ihre Feststellung in Bezug auf die Rechnungen der HN Bau GmbH, die neben RQ-, Reinigungs- und Schneeräumleistungen im Wesentlichen die Lieferung von Kaliumcarbonat an die Bf enthalten (im Zeitraum November 2011 bis Februar 2012 insgesamt sechs Lieferungen zu je 22 Tonnen zum Preis von 807,00 € netto pro Tonne und im Oktober 2012 insgesamt drei Lieferungen zu je 22 Tonnen zum Preis von 932,59 € netto pro Tonne), vor allem darauf, dass sich in der Buchhaltung der HN GmbH keinerlei Belege über solche Transportleistungen oder Lieferungen befunden hätten. Es hätten auch keine innergemeinschaftlichen Erwerbe oder EUST-

Vorschreibungen im Zusammenhang mit Kaliumcarbonat-Lieferungen festgestellt werden können.

Wenn die Bf dem in ihrer Beschwerde entgegenhält, die HN Bau GmbH habe das Kaliumcarbonat bei der Firma TDS in BezirkX Wien gekauft, weshalb es innergemeinschaftliche Erwerbe oder EUSt-Vorschreibungen nicht gegeben habe, so setzt sich damit zum einen in Widerspruch mit dem Vorbringen ihres Geschäftsführers während des Prüfungsverfahrens, die Preise für das Kaliumcarbonat seien mit Nettobeträgen zwischen 800,00 € und 950,00 € deshalb so günstig gewesen, weil sie dieses von Bauunternehmen bezogen habe, die im Ausland (Bulgarien, Ukraine, Mazedonien, Rumänien) Zugriff auf billigere Ware gehabt hätten. Zum anderen haben die von der Prüferin bei der Firma TDS durchgeführten Erhebungen ergeben, dass bei dieser im fraglichen Zeitraum keine Umsätze unter der Kundennummer der HN GmbH aufscheinen würden. Bei neun Einkäufen von jeweils 22 Tonnen Kaliumcarbonat im Gesamtwert von rund 170.000,00 € netto in einem Zeitraum von einem Jahr hätte das wohl der Fall sein müssen. Die Bf hat dem Erhebungsergebnis der Prüferin auch nichts mehr entgegengesetzt. Da sie zu H anscheinend noch im Dezember 2015, somit nach Beendigung der Außenprüfung, Kontakt hatte (die der Beschwerdeergänzung beigelegte eidesstattliche Erklärung datiert mit 9.12.2015), wäre es ihr, so ihre Behauptungen zutreffen würden, auch möglich gewesen, von diesem die Beibringung aussagekräftiger Unterlagen über die vermeintlichen Einkäufe zur verlangen. Die eidesstattliche Erklärung des H - im Übrigen mag diese zwar eine notarielle Unterschriftsbeglaubigung aufweisen, die inhaltliche Richtigkeit seiner Erklärung wird damit aber nicht bestätigt - ist jedenfalls nicht aussagekräftig. H stellt darin nur Behauptungen auf, keine einzige seiner Behauptungen ist belegt. Seine Behauptung, das Material nicht im Ausland, sondern bei der Firma TDS in Wien gekauft zu haben, kann angesichts der von der Prüferin bei der Firma TDS durchgeführten Ermittlungen nicht stimmen; der zuvor erwähnte Widerspruch zur Darstellung des Geschäftsführers der Bf über den verbilligten Bezug des Kaliumcarbonats im Ausland ist auch der Erklärung des H entgegenzuhalten. H hat darin auch nicht, wie die Bf vorbringt, die Abwicklung der Geschäftsbeziehungen detailliert bestätigt. Die Erklärung enthält bloß eine Auflistung der einzelnen Rechnungen mit dem Vermerk "wurde mit Barscheck beglichen". Dass zudem auch diese Darstellung nicht stimmig ist, folgt aus dem von der Prüferin aufgezeigten Umstand, dass zu drei Rechnungen keine Bankausgänge, sondern nur Kassaausgangsbuchungen ersichtlich waren. Ebenso falsch ist die Darstellung des H, in der Buchhaltung der HN GmbH wären sämtliche an die Bf ausgestellten Rechnungen zu finden und seien dort auch verbucht, die Umsatzsteuer sei abgeführt worden, das Finanzamt habe bei einer Prüfung die bei der Bf vorhandenen Rechnungen mit jenen in der Buchhaltung der HN verglichen und für richtig befunden. Gerade das Gegenteil war der Fall, worauf die Prüferin bereits im Bericht hingewiesen hat. In der Buchhaltung der HN GmbH wurden anlässlich der bei dieser durchgeführten Außenprüfung, die u.a. auch die Zeiträume, in denen die gegenständlichen Rechnungen gelegt wurden, umfasst haben, keinerlei Belege über Lieferungen von Kaliumcarbonat

oder Transportleistungen an die Bf, sondern nur Abrechnungen von Bauleistungen (die auch nicht die Bf betroffen haben) gefunden. H, der zu dieser Zeit noch Geschäftsführer der HN war, ist im Übrigen, wie dem Bericht über die bei der HN durchgeführte Prüfung zu entnehmen ist, zu keiner der dort anberaumten Besprechungen erschienen. Im Hinblick auf die bei der Außenprüfung der HN GmbH getroffenen Feststellungen erübrigt es sich auch, auf den Beweisantrag der Bf, die Masseverwalterin zu diesem Thema als Zeugin zu befragen, näher einzugehen. Dem Bericht über die im September, Oktober 2012 bei der HN Bau GmbH vorgenommene Außenprüfung ist ferner zu entnehmen, dass an deren Firmenanschrift bei mehreren Begehungen niemand angetroffen werden konnte. Zu Zweifeln an der Zuverlässigkeit der in der eidesstattlichen Erklärung des H enthaltenen Angaben Anlass gibt nicht zuletzt auch der Umstand, dass die dort aufscheinende Unterschrift keinerlei Ähnlichkeit mit der auf der Kopie des Reisepasses und der für das Firmenbuch bestimmten Musterzeichnung vorhandenen aufweist; in diesem Zusammenhang fällt auf, dass auf der notariellen Beglaubigung der Echtheit der Unterschrift der Familienname "H" fehlt.

Das Beschwerdevorbringen und die Erklärung des H, auf die sich die Beschwerde stützt, sind daher nicht glaubwürdig. Da sohin nicht nachvollziehbar ist, dass die HN GmbH das der Bf fakturierte Kaliumcarbonat eingekauft hätte, kann sie solches auch nicht der Bf verkauft haben. Es ist daher auszuschließen, dass die strittigen Rechnungen das tatsächliche Geschehen widerspiegeln.

Zusätzlich zu der Feststellung, dass in den Büchern der HN GmbH kein Hinweis auf an die Bf erbrachte Leistungen zu finden ist, hat die Prüferin durch einen Vergleich der Rechnungsnummern Unstimmigkeiten in der Chronologie aufgezeigt. Von der Chronologie her passen die Nummern auf den bei der Bf vorhandenen Rechnungen nicht zu den Ausgangsrechnungen in der Buchhaltung der HN GmbH. Laut einer im Arbeitsbogen vorhandenen Aufstellung befindet sich im Rechenwerk der HN etwa mit Datum 30.12.2011 eine Rechnung mit der Nummer 121, während eine bei der Bf vorhandene Rechnung mit dem selben Datum die Nummer 93 aufweist; eine Ausgangsrechnung mit der Nummer 3 findet sich bei der HN mit Datum 12.1.2012, bei der Bf eine Rechnung mit der selben Nummer mit Datum 14.1.2012; mit Datum 2.3.2012 liegen bei der Bf vier Rechnungen mit den Nummern 76, 77, 79 und 81 auf, während die HN am 26.3.2012 erst die Ausgangsrechnungsnummer 55 vergeben hat; mit Datum 19.4.2012 liegt bei der Bf eine Rechnung mit der Nummer 102 auf, während die HN am 30.4.2012 erst die Ausgangsrechnungsnummer 100 vergeben hat. Dazu kommen die von der Außenprüfung festgestellten Unterschiede im Rechnungsbild. Dem Einwand der Bf, die Neugestaltung habe der neue Gesellschafter-Geschäftsführer vorgenommen, ist die Stellungnahme der Außenprüfung entgegenzuhalten, dass die unterschiedlichen Rechnungen im ersten Halbjahr 2012 ausgestellt wurden, als es weder einen Gesellschafter- noch einen Geschäftsführerwechsel gegeben hat.

Jedenfalls im Zusammenhang mit der Tatsache, dass im Rechenwerk der HN GmbH keine Anhaltspunkte für an die Bf erbrachte Leistungen zu finden waren, sprechen

auch die Unstimmigkeiten in der Rechnungsnummerierung und in der äußeren Form der Rechnungen dafür, dass die HN tatsächlich keine Leistungen bzw. Lieferungen an die Bf ausgeführt hat. Die Darstellung der Bf, es könne der seit 1.3.2013 als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragene UN rückwirkend etwas bei der Buchhaltung geändert und manipulative Geschäfte ausgeübt haben, ist nicht nachvollziehbar und zudem schon deshalb nicht stichhaltig, weil, wie die Prüferin zu Recht einwendet, die Außenprüfung bei der HN Bau GmbH zu einer Zeit durchgeführt worden ist, als noch H deren Geschäftsführer war.

Die weitere Behauptung der Bf, ein mit der HN Bau GmbH am 2.9.2013 abgeschlossener Vertrag, den die HN GmbH im Zeitraum 15.9.2013 bis 30.4.2014 erfüllt habe, liege beim Finanzamt auf, trifft, so die Prüferin in ihrer Stellungnahme, ebenfalls nicht zu; nach dem Zeitraum 12.10.2012 würden keine Rechnungen der HN GmbH in der Buchhaltung der Bf mehr aufscheinen. Da die HN GmbH im September 2013 schon mehrere Monate im Konkurs und ihre UID mit 10.10.2012 begrenzt war, ist auch wenig wahrscheinlich, dass es den behaupteten Vertrag tatsächlich gegeben hat. Es ist zudem nicht ersichtlich, welchen Beweis ein solcher Vertrag in Bezug auf die gegenständlichen Rechnungszeiträume erbringen könnte.

Auf Grund der vorliegenden Beweisergebnisse, denen die Bf letztlich nicht substantiiert entgegengetreten ist, ist davon auszugehen, dass den in Rede stehenden Rechnungen keine tatsächlichen Leistungen zu Grunde lagen. Auch hier ist daher die Schlussfolgerung der Außenprüfung, dass diese Rechnungen nur dazu gedient haben können, von Schwarzarbeitern der Bf erbrachte Leistungen bzw., soweit es um die Verrechnung von Kaliumcarbonat geht, Schwarzeinkäufe zu verdecken, plausibel. Der Schätzung der für die Erbringung dieser verdeckten Leistungen bzw. Lieferungen erforderlichen Aufwendungen mit 50% der Rechnungsbeträge hat die Bf nichts Konkretes entgegengesetzt. Der Hinweis auf die Einkaufsmengen laut Rechnungen, auf Einkaufspreise aus dem Internet und auf eine Kalkulation laut Flächenaufstellungen ist unbestimmt. Die Prüferin hat in ihrer Stellungnahme zudem darauf hingewiesen, dass eine aussagekräftige Kalkulation angesichts der unsicheren Faktoren wie Anzahl der Schnee- und Eistage sowie der tatsächlich zur Streuung erforderlichen bzw. verwendeten Mengen an Streumitteln nicht durchführbar sei. Dazu kommt, dass die auf den Rechnungen vorhandenen Mengenangaben angesichts der vorliegenden Verhältnisse keineswegs verlässlich sind. Es besteht daher kein Grund, von der von der Außenprüfung vorgenommenen, auf Erfahrungswerten der Finanzverwaltung beruhenden Schätzung abzugehen.

Mangels tatsächlicher Erbringung der in den Rechnungen ausgewiesenen Lieferungen und Leistungen hat die Außenprüfung den Vorsteuerabzug zu Recht nicht anerkannt. Zudem kann die Bf, da ihr bei der gegebenen Sachlage bewusst gewesen sein muss, dass den Rechnungen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zu Grunde lagen und eine Abfuhr der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern nicht erfolgen wird, auch nicht als gutgläubig angesehen werden.

Ausgehend davon, dass die Bf die Beauftragung der HN GmbH nur vorgetäuscht und die verrechneten Leistungen durch eigene nicht angemeldete (und deshalb billigere) Arbeitskräfte ausgeführt hat, bzw. dass, soweit die Rechnungen die Lieferung von Kaliumcarbonat betreffen, durch die Deckungsrechnungen die Lieferung von (billigeren) Winterstreumitteln aus dubiosen Quellen verdeckt wurde, liegt ein Mehrgewinn vor, der im Betriebsvermögen der Bf keinen Niederschlag gefunden hat. Zur Begründung, dass dieser Mehrgewinn eine der Kapitalertragsteuer unterliegende verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im vorstehenden Punkt 4.2. verwiesen. Festgehalten wird, dass im Gegensatz zu den unter Pkt. 2. und 3. behandelten Rechnungen im Zusammenhang mit den gegenständlichen Rechnungen Bank- bzw. Kassaausgänge bei der Bf erfolgt sind. Es wurde aber kein Beweis erbracht, dass die ausgewiesenen Rechnungsbeträge tatsächlich die Sphäre der Bf verlassen haben und nicht für eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter zur Verfügung gestanden wären.

Die angefochtenen Haftungsbescheide haben auch in diesem Punkt die als verdeckt ausgeschüttet festgestellten Mehrgewinne dem abweichenden Wirtschaftsjahr der Bf entsprechend - diesfalls zur Gänze dem Jahr 2012 - zugeordnet und nicht nach dem Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalertragsteuer unterworfen. Die HN-Rechnungen vom 4.11., 5.12. und 30.12. 2011 fallen zwar in das Wirtschaftsjahr 2011/2012 der Bf, die diesen Rechnungen zuordenbaren Bank- bzw. Kassaausgänge haben aber noch im Jahr 2011 stattgefunden. Damit ist hinsichtlich dieser Rechnungen der Zufluss der verdeckten Ausschüttung im Jahr 2011 erfolgt, weshalb für diese Ausschüttung (50% der Nettorechnungsbeträge zuzüglich der nicht abziehbaren Vorsteuer) die KEST mit dem Haftungsbescheid für das Jahr 2011 vorzuschreiben ist. Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer waren daher entsprechend zu ändern.

4.3. Zu Tz 8 des Berichts "UR GmbH"

Die Außenprüfung hat in Bezug auf die - hauptsächlich im Jahr 2013 datierenden - Rechnungen der UR GmbH, die im Wesentlichen Transporte, Schneeräumung, Grünschnittentsorgung sowie die Lieferung von Kaliumcarbonat enthalten, u.a. festgestellt, dass diese an den jeweiligen Firmenanschriften nicht auffindbar gewesen sei, der Einkauf von Kaliumcarbonat nicht nachvollziehbar sei, die Nummerierung der Rechnungen auffällige Unstimmigkeiten aufweise und auf die UR GmbH in Österreich kein Transportfahrzeug zugelassen gewesen sei.

Die Bf hat diesen Feststellungen in ihrer Beschwerde bloß unbelegte und unwahre Behauptungen entgegengesetzt. Dass der frühere Geschäftsführer der UR, O, der Hausverwaltung der Mn-Gasse ab bekannt gewesen sei, trifft, wie die von der Prüferin bei der Hausverwaltung durchgeführte Erhebung zeigt, nicht zu. Ansonsten hat die Bf nicht einmal den Versuch unternommen, die Feststellung der Außenprüfung, dass weder die UR GmbH noch deren Geschäftsführer an den Anschriften YYYY Wien, Mn-Gasse ab und JL-Gasse 0, bekannt waren, zu widerlegen. Die Außenprüfung konnte die UR GmbH an der Anschrift JL-Gasse 0 auch nicht erreichen, ein an diese Adresse gerichtetes

Schreiben wurde mit "unbekannt" retourniert, auch ein auf Grund des Beweisantrags der Bf unternommener Versuch, den Geschäftsführer P an dieser Adresse zu laden, blieb erfolglos. Die Behauptung, die Finanzpolizei habe den P im Büro in der JL-Gasse 0 aufgesucht und dabei keine Beanstandungen getroffen, konnte ebenfalls nicht verifiziert werden; bei der Finanzpolizei liegen keine Daten auf, die eine solche Amtshandlung dokumentieren würden. Damit ist davon auszugehen, dass die UR GmbH und ihre Geschäftsführer, wie von der Außenprüfung festgestellt, an ihren Firmenanschriften nicht auffindbar waren.

Die Außenprüfung hat weiters Auffälligkeiten in der Nummerierung der UR-Rechnungen aufgezeigt.

Dass in dem kurzen Zeitraum vom 21.6.2013 (Rechnungsdatum der Rechnung mit der Nummer 16) bis zum 5.7.2013 (Rechnungsdatum der Rechnung mit der Nummer 138) die Anzahl der Rechnungen der UR GmbH derart angestiegen wäre, ist nicht plausibel, zumal die Gesellschaft in diesem Zeitraum, wie die Außenprüfung feststellte, keinen einzigen Arbeitnehmer beschäftigt hat, der rasante Anstieg der Rechnungsnummern aber auf eine entsprechende Fülle von in diesem kurzen Zeitraum erbrachte Leistungen hindeutet. Die Außenprüfung führt weiters an, dass sie zu den Rechnungen mit Datum 14.6.2013 und 21.6.2013 jeweils zwei Exemplare vorgefunden habe, mit unterschiedlichem Schriftbild und unterschiedlicher Rechnungsnummer. Die Erklärung des P, er habe die Rechnungen auf Empfehlung des Steuerberaters doppelt geschrieben, einmal auf seinem Geschäftspapier und einmal auf jenem seines Bruders, damit es nicht zu Verwechslungen komme, ist nicht nachvollziehbar. Davon abgesehen war der Bruder des P zu dieser Zeit gar nicht mehr Geschäftsführer der UR und handelte es sich jeweils um Rechnungen über Leistungen, welche die UR GmbH erbracht hätte (und nicht P oder sein Bruder). Einen einleuchtenden Grund für die doppelte Rechnungsausstellung mit unterschiedlicher Rechnungsnummer hat die Bf nicht aufgezeigt. Es trifft auch nicht zu, dass beide Exemplare jeweils dieselbe Leistung angeführt hätten, sondern, wie dem Bericht der Außenprüfung zu entnehmen ist, Leistungen und Leistungszeitraum unterschiedlich angegeben werden. So nennt das Rechnungsexemplar mit der Nr. 14 vom 14.6.2013 Transportarbeiten im Mai 2013, das Rechnungsexemplar mit der Nr. 105 vom 14.6.2013 Grünschnittentsorgung, Abholung und fachmännische Entsorgung von Wildwuchs im Juni 2013; das Rechnungsexemplar mit der Nr. 16 vom 21.6.2013 nennt Transportarbeiten im Mai, Juni 2013, das Rechnungsexemplar mit der Nr. 119 vom 21.6.2013 Grünschnittentsorgung, Abholung und fachmännische Entsorgung von Wildwuchs im Juni 2013.

Im Zuge der Außenprüfung wurde der Bf mit Datum 8.10.2014 ein Vorhalt mit u.a. die UR GmbH betreffenden Fragen übermittelt. Der Geschäftsführer der Bf hat diese Fragen nicht selbst beantwortet, sondern dem P weitergeleitet bzw. von diesem beantworten lassen. In den der Außenprüfung präsentierten Antworten des P, die auch der Beschwerde wiederum beigelegt sind, sind somit gleichzeitig die Antworten der Bf auf die von der Prüferin gestellten Fragen zu sehen. Wenn nun die Bf zu den Fragen "Wie wurden

Angebote erstellt? Gibt es schriftliche Preisangebote, schriftliche Auftragsvereinbarungen, sowie schriftliche Auftragsbestätigungen?" nicht mehr als "Ja" sowie auf die Frage "Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft?" nicht mehr als "fertig machen und nehmen geld" vorzubringen wusste, so kann vom Vorliegen von - im Geschäftsleben und noch dazu im Hinblick auf die Größenordnung der in Rechnung gestellten Beträge üblichen - Leistungsnachweisen keine Rede sein.

Die in der zweiten Ergänzung der Beschwerde behauptete Gegenverrechnung (wechselseitiger Kontokorrent) ist nicht nachvollziehbar. Die hier in Rede stehenden Rechnungen wurden jedenfalls nicht im Wege einer Gegenverrechnung entrichtet, den Vermerken auf den Rechnungen zufolge wären die Rechnungsbeträge in bar bzw. mittels Barscheck beglichen worden. Ein Insolvenzverfahren hat bei der UR GmbH nicht stattgefunden, weshalb es auch nicht möglich ist, einen Masseverwalter als Zeugen zu laden.

Dass die UR GmbH mehrere Jahre hindurch in Wien mit einem LKW mit rumänischem Kennzeichen geschäftlich tätig gewesen wäre und Transporte durchgeführt hätte, ist nicht glaubwürdig. P hat auch keine näheren Angaben zu Fahrzeug und Kennzeichen gemacht. Die bloße Behauptung des P vom Vorhandensein eines LKW mit rumänischem Kennzeichen ist daher nicht geeignet, eine tatsächliche Leistungserbringung durch die UR GmbH darzutun.

Die unerklärlichen Unstimmigkeiten in der Rechnungsnummerierung erhärten im Zusammenhang damit, dass die UR GmbH an ihren jeweiligen Firmenanschriften nicht auffindbar bzw. auch nicht bekannt war, die Bf keine Leistungsnachweise erbracht hat und die UR GmbH oder ihre Geschäftsführer auch über kein in Österreich zugelassenes Transportfahrzeug verfügt haben, den Verdacht, dass hier nur Rechnungen ohne Bezug zu tatsächlich erbrachten Leistungen geschrieben wurden, um sie, je nach Bedarf, zur Vortäuschung einer tatsächlichen Geschäftsbeziehung zu verwenden.

Der weiteren Feststellung der Außenprüfung zur Rechnung vom 16.10.2013 betreffend die Lieferung von 24 Tonnen Kaliumcarbonat, dazu sei kein entsprechender innergemeinschaftlicher Erwerb bzw. keine EUST-Vorschreibung bei der UR GmbH zu eruieren gewesen, ist die Bf nicht entgegengetreten. Da somit ein Einkauf von Kaliumcarbonat bei der UR GmbH nicht feststellbar ist, kann diese solches auch nicht an die Bf geliefert haben.

Zusammenfassend ist es auf Grund der mangelnden Auffindbarkeit der UR GmbH und ihrer Geschäftsführer an den Firmenanschriften, der Unstimmigkeiten in der Rechnungsnummerierung, vor allem dem gänzlichen Fehlen von Leistungsnachweisen und der unkonkreten Angaben zur geschäftlichen Beziehung mit der UR GmbH als erwiesen anzusehen, dass den in Rede stehenden Rechnungen keine tatsächlichen Leistungen zu Grunde lagen. Auch hier ist daher die Außenprüfung zur Recht vom Vorliegen bloßer Schein- oder Deckungsrechnungen ausgegangen.

Die Umsätze der UR GmbH für die Jahre 2012 und 2013 wurden mangels Abgabe von Erklärungen bzw. Voranmeldungen im Schätzungswege ermittelt, der bis zu der wegen Vermögenslosigkeit erfolgten Löschung im Firmenbuch auf rd. 29.000,00 € angewachsene Abgabenrückstand wurde nicht entrichtet, sondern musste ebenfalls gelöscht werden. Damit kann die weitere Feststellung getroffen werden, dass die in den Rechnungen der UR GmbH ausgewiesenen Umsatzsteuer nicht entrichtet wurden.

Mangels tatsächlicher Erbringung der in den Rechnungen ausgewiesenen Lieferungen und Leistungen hat die Außenprüfung den Vorsteuerabzug zu Recht nicht anerkannt. Zudem kann die Bf, da ihr bei der gegebenen Sachlage bewusst gewesen sein muss, dass den Rechnungen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zu Grunde lagen und eine Abfuhr der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern nicht erfolgen wird, auch nicht als gutgläubig angesehen werden.

4.4. Zu Tz 9 des Berichts "SK Bau-Handel-Immobilien-Export-Import-Reinigung & Gastgewerbe KG"

Die von Februar bis Mai 2013 datierenden Rechnungen der SK KG weisen fünf Lieferungen von jeweils 22 Tonnen Kaliumcarbonat zum Preis von jeweils 21.323,50 € netto sowie zweimal Entsorgungen zum Preis von insgesamt 21.290,00 € aus.

Wie bereits erwähnt, hatte der Geschäftsführer der Bf während der Prüfung erklärt, die Preise für das Kaliumcarbonat seien mit Nettobeträgen zwischen 800,00 € und 950,00 € deshalb so günstig gewesen, weil die Bf dieses von Bauunternehmen bezogen habe, die im Ausland (Bulgarien, Ukraine, Mazedonien, Rumänien) Zugriff auf billigere Ware gehabt hätten. Die Prüferin konnte auch zu den in den Rechnungen der SK KG enthaltenen Lieferungen von Kaliumcarbonat bei der SK KG keine entsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerbe oder EUST-Vorschreibungen feststellen. Wenn nun der Geschäftsführer der SK KG, Ut, in einer eidestattlichen Erklärung, auf welche sich die Bf zur Untermauerung der von ihr behaupteten ordnungsgemäßen Ausführung der Lieferungen bezieht, angibt, das Kaliumcarbonat bei einem Bauhandel in Österreich gekauft zu haben, so steht dies zum einen im Widerspruch zum Vorbringen des Geschäftsführers der Bf, zum anderen ist die Erklärung des Ut allgemein gehalten, er gibt weder an, bei welchem Bauhandel er Kaliumcarbonat bezogen hätte, noch bietet er konkrete Nachweise dafür an. Da die Bf im Dezember 2015 offenbar noch Kontakt zu Ut hatte und ihr Geschäftsführer den Ut ja, wie in der Beschwerde vorgebracht wird, persönlich kennengelernt hatte, wäre es ihr auch möglich und zumutbar gewesen, von diesem aussagekräftige Belege für den vermeintlichen Kaliumeinkauf zu besorgen oder zumindest, um seine Angaben überprüfen zu können, den Namen des Bauhandels zu erfragen. Dass sich die Bf statt dessen darauf beschränkt hat, die zeugenschaftliche Befragung des Ut unter einer Anschrift zu verlangen, an der dieser nicht erreichbar ist, unterstreicht nur die mangelnde Glaubwürdigkeit ihres Vorbringens. Davon abgesehen hätte sich die Bf das Kaliumcarbonat bei einem österreichischen Händler auch selbst besorgen können.

Die Außenprüfung hat ferner festgestellt, dass sich die bei der Bf vorgefundenen Rechnungen in Layout und Kontonummer von den in der Buchhaltung der SK KG vorgefundenen unterscheiden und dass der gegenüber der Bf verwendete Firmenstempel laut Auskunft der Masseverwalterin der SK KG nicht der richtige Firmenstempel der SK KG sei. Dem Vorbringen in der Beschwerde, die unterschiedlichen Rechnungsformulare seien auf eine mehrfache Änderung von Firmensitz und Geschäftsführer zurückzuführen, hält die Außenprüfung in ihrer Stellungnahme zu Recht entgegen, dass es im fraglichen Zeitraum weder Änderungen bei den Gesellschaftern noch beim Firmensitz gegeben hat.

Die eidesstattliche Erklärung des Ut vom 28.12.2015 weist zwar eine notarielle Unterschriftsbeglaubigung auf, die inhaltliche Richtigkeit seiner Erklärung wird damit aber nicht bestätigt. Ut stellt darin nur Behauptungen auf, keine einzige seiner Behauptungen ist belegt. Darauf, dass Ut den vermeintlichen Kaliumcarbonat-Einkauf bei einem Bauhandel in Österreich völlig unbelegt in den Raum gestellt hat und diese Behauptung zudem der Darstellung des Geschäftsführers im Prüfungsverfahren widerspricht, wurde bereits hingewiesen. Die Erklärung des Ut, er und Jn hätten für unterschiedliche Leistungen unterschiedliche Rechnungslayouts gemacht, überzeugt nicht. Die Prüferin weist in ihrer Stellungnahme darauf hin, dass auch die weitere Behauptung des Ut, die Rechnungen persönlich zum Steuerberater gebracht zu haben, diese seien gebucht und mit den UVA's gemeldet worden, nicht stimme. Tatsächlich wurden die Umsätze der SK KG für das Jahr 2013 mangels Abgabe von Erklärungen bzw. Voranmeldungen (solche wurden ab Februar 2013 und somit auch für den hier in Rede stehenden Zeitraum nicht eingereicht) im Schätzungswege ermittelt, der bis zu der wegen Vermögenslosigkeit erfolgten Löschung im Firmenbuch auf rd. 179.000,00 € angewachsene Abgabenrückstand wurde nicht entrichtet, sondern musste ebenfalls gelöscht werden. Wenn Ut weiters erklärt, bei seinem Kontakt mit der Masseverwalterin sei keine Rede von einem nicht korrekten Firmenstempel gewesen, so kann auch das nicht stimmen, weil aus einem Bericht der Masseverwalterin hervorgeht, dass die das schuldenrische Unternehmen vertretenden Personen für sie nicht erreichbar gewesen seien.

Auch anlässlich einer im August 2013 an der Anschrift der SK KG, BezirkY, Wn-Gasse 42/3, durchgeführten abgabenbehördlichen Erhebung konnten keine Anzeichen für eine dort ausgeübte unternehmerische Tätigkeit gefunden werden; es sei keine Firmenplakette vorhanden gewesen, im Stiegenhaus habe nichts auf einen Unternehmenssitz hingedeutet, eine Tür mit der Nummer 3 sei im Stiegenhaus nicht vorhanden gewesen.

Schließlich ist noch anzuführen, dass die Außenprüfung die Bf mit dem Vorhalt vom 8.10.2014 erfolglos aufgefordert hat, zu beantworten, wie und anhand welcher Unterlagen die Rechnungsinhalte überprüft wurden. Damit ist die Bf auch einen - im Geschäftsleben üblichen - Leistungsnachweis schuldig geblieben. Es ist nicht ersichtlich, wie die Bf ohne Dokumentation die Richtigkeit der verrechneten Entsorgungsleistungen im Gesamtbetrag von immerhin rund 21.000,00 € netto überprüft hätte.

Zusammenfassend ist es auf Grund der mangelnden Leistungsnachweise sowohl was die Lieferung des Kaliumcarbonats betrifft - weder die Bf noch Ut haben nachvollziehbar gemacht, woher die SK KG das Kaliumcarbonat bezogen hätte, die dazu gemachten Angaben sind widersprüchlich - als auch was die Entsorgungen betrifft, der Verwendung unterschiedlicher Rechnungsformulare, der Nichterreichbarkeit des Ut, auch nicht unter der von der Bf in ihrem Beweisantrag genannten Anschrift, sowie des Umstandes, dass an der Firmenanschrift auch keine Anhaltspunkte dafür gefunden werden konnten, dass dort ein Unternehmen situiert gewesen wäre, als erwiesen anzusehen, dass den in Rede stehenden Rechnungen keine tatsächlichen Leistungen zu Grunde lagen. Auch hier ist daher die Schlussfolgerung der Außenprüfung, dass diese Rechnungen nur dazu gedient haben können, von Schwarzarbeitern der Bf erbrachte Leistungen bzw., soweit es um die Verrechnung von Kaliumcarbonat geht, Schwarzeinkäufe (von billigeren Streumitteln) zu verdecken, plausibel.

Mangels tatsächlicher Erbringung der in den Rechnungen ausgewiesenen Lieferungen und Leistungen hat die Außenprüfung den Vorsteuerabzug zu Recht nicht anerkannt. Zudem kann die Bf, da ihr bei der gegebenen Sachlage bewusst gewesen sein muss, dass den Rechnungen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zu Grunde lagen und eine Abfuhr der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern nicht erfolgen wird, auch nicht als gutgläubig angesehen werden.

4.5. Zu Tz 10 des Berichts "QL Handels GmbH"

Die QL Handels GmbH hat der Bf im Zeitraum September 2013 bis Dezember 2013 neun Rechnungen über die Lieferung von jeweils 24 Tonnen Kaliumcarbonat zum Preis von jeweils 20.716,80 €, zwei Rechnungen über die Lieferung von Salz zum Preis von jeweils 2.880,00 €, eine Rechnung über die Lieferung von Streusplitt zum Preis von 13.795,00 € sowie zwei Rechnungen über Regiearbeiten in diversen Objekten in Wien zum Preis von 9.790,00 € bzw. 9.600,00 € gelegt.

Auch hier können die Liefervorgänge in keiner Weise nachvollzogen werden, das von der Bf in diesem Zusammenhang erstattete Vorbringen ist widersprüchlich und unbelegt. Ausgehend von der Darstellung des Geschäftsführers der Bf gegenüber der Außenprüfung, die von ihr Beauftragten hätten Zugriff auf billige Ware im Ausland, u.a. in Rumänien, gehabt, würde man in Verbindung mit den vorliegenden, mit dem Namen einer rumänischen Spedition versehenen internationalen Frachtbriefen annehmen, die QL GmbH habe das Kaliumcarbonat in Rumänien erworben und von dieser Spedition nach Österreich transportieren lassen. Die Außenprüfung konnte jedoch keine diesbezüglichen innergemeinschaftlichen Erwerbe bei der QL GmbH feststellen und hat die Bf schon während des Prüfungsverfahrens auf diesen Umstand hingewiesen. Die Bf sah sich jedoch nicht dazu veranlasst, der Aufforderung der Außenprüfung, die tatsächliche Herkunft des Kaliumcarbonats bekannt zu geben, nachzukommen. Die erstmals mit der Beschwerde, im Wege der eidesstattlichen Erklärung des CV völlig unbelegt in den Raum gestellte Behauptung, die QL GmbH habe das Kaliumcarbonat nicht im Ausland, sondern in Österreich gekauft, bleibt eine Antwort auf dessen tatsächliche

Herkunft - ein konkreter Händler wird nicht genannt - ebenfalls schuldig. Zudem ist die Behauptung des CV schon deshalb nicht glaubwürdig, weil sie der vom Geschäftsführer der Bf präsentierten Erklärung für den günstigen Preis des Kaliumcarbonats widerspricht und Kaliumcarbonat zu dem verrechneten Preis von 863,20 € pro Tonne, wie die Prüferin festgestellt hat, in Österreich auch nicht zu erhalten ist. Außerdem hätte die Bf das Kaliumcarbonat bei einem österreichischen Händler auch selbst besorgen können.

Nicht plausibel ist ferner die Behauptung, eine rumänische Spedition hätte rein innerösterreichische Transporte durchgeführt, noch dazu in dieser Häufigkeit und mit einem internationalen Frachtbrief. Die Frachtbriefe selbst geben zudem ebenfalls zu Zweifeln Anlass. Die Bf hat nicht einsichtig gemacht, warum eine rumänische Spedition Frachtbriefe verwenden sollte, die mit Namen, Anschrift und Telefonnummer einer deutschen Spedition versehen sind. Auch ist der auf den Frachtbriefen vorhandene Stempelaufdruck mit dem Namenszug der rumänischen Spedition "RQ Logistik SRL" einfach gehalten, einen solchen Stempel kann man leicht herstellen. Dass die Frachtbriefe tatsächlich von der RQ ausgestellt wurden, ist daher, zumal angesichts der unbelegten und unschlüssigen Angaben zur Herkunft des Kaliumcarbonats, nicht glaubwürdig. Wahrscheinlicher ist vielmehr, dass die Bf die aus dem Internet ausdruckbaren Frachtbriefe der XI GmbH und einen selbst angefertigten Stempel dazu verwendet hat, eine Lieferung von Kaliumcarbonat vorzutäuschen.

Als unrichtig erweist sich weiters die Behauptung in der eidesstattlichen Erklärung, die QL GmbH habe die Umsatzsteuer aus den in Rede stehenden Rechnungen an das Finanzamt abgeführt. Die QL hat für Oktober bis Dezember 2013 keine Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht und keine Vorauszahlungen geleistet. Über die QL GmbH wurde nur wenige Wochen nach Ausstellung der letzten Rechnung der Konkurs eröffnet, die Ansprüche der Finanzverwaltung erwiesen sich als nicht einbringlich, was auch aus dem von der Bf mit der zweiten Ergänzung der Beschwerde vorgelegten Auszug aus dem Steuerkonto der QL GmbH hervorgeht. Dass dort zum 3.7.2015 ein Saldo von null aufscheint, hat seinen Grund nämlich nicht darin, dass die QL GmbH, wie die Bf vermeint, alle Abgaben korrekt bezahlt hätte, sondern darin, dass der gesamte noch ausstehende Betrag von rd. 107.000,00 € (mangels Einbringlichkeit) gelöscht wurde. Im Übrigen waren die für die QL GmbH handelnden Personen weder für die Finanzverwaltung noch für den Masseverwalter greifbar. Der Masseverwalter hat der Prüferin schon im Verlauf der Prüfung mitgeteilt, über keinerlei Buchhaltungsunterlagen zu verfügen. Die in der zweiten Beschwerdeergänzung zum Beweis dafür, dass die an die Bf gelegten Ausgangsrechnungen und die Eingangsrechnungen des österreichischen "Herstellungsunternehmens" in den Buchhaltungsunterlagen der QL GmbH enthalten seien, beantragte Befragung des Masseverwalters war daher nicht erforderlich. Welchen Beweis die Herkunft des im Zuge einer Nachtragsverteilung im Insolvenzverfahren der QL GmbH verteilten Guthabens von rd. 1.750,00 € für die vorliegende Frage erbringen soll, ist nicht nachvollziehbar.

Dem in der Beschwerde gestellten Beweisantrag, CV als Zeugen zu vernehmen, ist die Prüferin nachgekommen. Eine Ladung des Zeugen an der von der Bf genannten Adresse war aber nicht möglich. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern die Aussage des CV bei der gegebenen Sachlage zu einer anderen Beurteilung hätte führen sollen.

Im Zusammenhang mit der mangelnden Nachvollziehbarkeit der Liefervorgänge kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, dass der handelsrechtliche Geschäftsführer der QL GmbH, Jv, bei einer Befragung durch das für die QL GmbH zuständige Finanzamt am 30.9.2013, als die QL GmbH bereits eine Lieferung von 24 Tonnen Kaliumcarbonat an die Bf ausgeführt hätte (Rechnung vom 27.9.2013), erklärte, Gegenstand der Gesellschaft sei der Großhandel mit Lebensmitteln und der Betrieb einer Pizzeria. Dass Jv gegenüber der Finanzbehörde den An- und Verkauf von Kaliumcarbonat nicht erwähnte, wird nur dadurch verständlich, dass die QL GmbH solche An- und Verkäufe tatsächlich nicht vorgenommen hat.

Der mit der Beschwerde vorgelegte Vertrag sagt zwar über die tatsächliche Leistungserbringung ohnehin nichts aus. Da die Bf aber während der Prüfung ausdrücklich zur Vorlage eines schriftlichen Vertrages aufgefordert worden war und ihr Geschäftsführer erklärt hatte, die Aufträge seien mündlich und per E-Mail zustande gekommen, liegt der Verdacht nahe, dass die Bf diesen Vertrag erst nachträglich angefertigt hat. Der an die Außenprüfung gerichtete Vorwurf, sich mit diesem Vertrag nicht auseinandergesetzt zu haben, ist jedenfalls unbegründet.

Mit dem Vorhalt vom 8.10.2014 hatte die Prüferin die Bf auch hinsichtlich der Rechnungen der QL GmbH u.a. gefragt, wie und anhand welcher Unterlagen die Rechnungsinhalte geprüft worden seien. Die Bf ließ diese Frage unbeantwortet. Wie sie ohne Dokumentation die Richtigkeit der in den Rechnungen vom 11.12. und 18.12.2013 pauschal mit "Regiearbeiten" für diverse Objekte bezeichneten Leistungen und insbesondere der in Rechnung gestellten Beträge von zweimal rund 9.000,00 € netto überprüft hätte, hat die Bf damit nicht dargetan. Bei dem verrechneten Umfang hätte die Bf, so die QL GmbH die verrechneten Leistungen tatsächlich erbracht hätte, über - im Geschäftsleben übliche - Leistungsnachweise (etwa welche und wie viele Arbeiter der QL jeweils wie lange im Einsatz waren und was diese genau gearbeitet haben) verfügen müssen. Die Bf hat aber nicht einmal den Versuch unternommen, die verrechneten Leistungen zu konkretisieren.

Die Außenprüfung konnte schließlich, da den Eingangsrechnungen nicht die Kopien der ausgestellten Barschecks beigelegt waren, den Zahlungsfluss zu den einzelnen Rechnungen nicht konkret nachvollziehen. Auch weitere Unstimmigkeiten zeigt die Prüferin in diesem Zusammenhang auf. So wäre die Scheckabbuchung für die erste Rechnung vom 27.9.2013 laut Auskunft des Geschäftsführers der Bf erst am 31.12.2013 erfolgt, die QL GmbH wäre hier gleich drei Monate mit einem Betrag von rund 25.000,00 € in Vorlage getreten. In der Rechnung vom 23.11.2013 wird mit diesem Datum der Barerhalt bestätigt, an diesem Tag konnte jedoch weder ein Kassa- noch ein Bankausgang festgestellt werden. Überhaupt erscheinen die behaupteten Barzahlungen in Anbetracht ihrer Größenordnung - Beträge in Höhe von mehr als 20.000,00 € wären jeweils einem

(namentlich - auch in der eidesstattlichen Erklärung des CV - nie genannten) LKW-Fahrer übergeben worden - als ungewöhnlich und unglaubwürdig. Die Behauptung der Bf, es wären Gegenverrechnungen zu den Lieferungen und Leistungen der QL GmbH erfolgt, ist nicht nachvollziehbar. Auch steht dieser Behauptung die Feststellung der Außenprüfung entgegen, dass im Zeitraum September bis Dezember 2013 aus der Buchhaltung der Bf nur Lieferungen und Leistungen der QL GmbH an die Bf ersichtlich seien. Die mit der zweiten Ergänzung der Beschwerde vorgelegte, an die QL GmbH adressierte Rechnung der Bf vom 12.11.2013 betreffend die Lieferung von Paletten zum Preis von 319,15 € belegt ebenfalls nicht, dass die hier in Rede stehenden Rechnungen im Wege einer Gegenverrechnung beglichen worden wären. Die behaupteten Gegenverrechnungen widersprechen auch der Darstellung des CV in seiner eidesstattlichen Erklärung, wonach sämtliche Lieferungen durch Aushändigung von Barschecks an den LKW-Fahrer beglichen worden seien.

Zusammenfassend ist es auf Grund der mangelnden Leistungsnachweise sowohl was die Lieferung von Kaliumcarbonat als auch was die Regiearbeiten betrifft, die dazu erstatteten unplausiblen, unwahren und widersprüchlichen Angaben, sowie mangelnde Nachvollziehbarkeit des Zahlungsflusses bzw. der ungewöhnlichen Barzahlung hoher Beträge als erwiesen anzusehen, dass den in Rede stehenden Rechnungen keine tatsächlichen Leistungen zu Grunde lagen. Auch hier ist daher die Schlussfolgerung der Außenprüfung, dass diese Rechnungen nur dazu gedient haben können, von Schwarzarbeitern der Bf erbrachte Leistungen bzw., soweit es um die Verrechnung von Kaliumcarbonat geht, Schwarzeinkäufe (von billigeren Streumitteln) zu verdecken, plausibel.

Mangels tatsächlicher Erbringung der in den Rechnungen ausgewiesenen Lieferungen und Leistungen hat die Außenprüfung den Vorsteuerabzug zu Recht nicht anerkannt. Zudem kann die Bf, da ihr bei der gegebenen Sachlage bewusst gewesen sein muss, dass den Rechnungen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zu Grunde lagen und eine Abfuhr der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern nicht erfolgen wird, auch nicht als gutgläubig angesehen werden.

4.6. Zu Tz 11 des Berichts "JK KG"

Die JK KG hat der Bf mit Rechnungen vom 18.1.2013 und vom 25.1.2013 jeweils 21.323,50 € netto (25.588,20 € brutto) für die Lieferung von jeweils 22 Tonnen Kaliumcarbonat und mit Rechnung vom 19.2.2013 für die Lieferung von 20 Tonnen Kalciumchlorid 10.482,00 € netto verrechnet.

Die Feststellung der Außenprüfung, dass auch diesen Rechnungen keine tatsächlichen Lieferungen zu Grunde liegen, gründet sich in erster Linie darauf, dass die Zahlungsflüsse zu diesen Rechnungen nicht nachvollziehbar sind. Vorgelegt wurden der Außenprüfung zu diesen drei Rechnungen zwei Barschecks und die Kopie des Reisepasses eines Da Ro. Die Barschecks betreffen die Rechnungen vom 18. und 25.1.2013 mit den Nummern 56 und 68. Beide Rechnungen enthalten den Vermerk "Bezahlt mit Barscheck".

Auf den vorliegenden Scheckkopien scheint nur die Unterschrift des Geschäftsführers der Bf auf, eine Übernahmebestätigung dazu gibt es nicht. Inwiefern die Reisepasskopie als Übernahmebestätigung dienen könnte, ist nicht ersichtlich. Die Erklärung der Bf, es liege nicht im Verantwortungsbereich ihres Geschäftsführers, die Rechtsbeziehung des jeweiligen Scheckabholers nach telefonischer Ankündigung zu überprüfen, überzeugt nicht. Bei lebensnaher Betrachtung ist davon auszugehen, dass sich die Bf die Bezahlung von Beträgen in der gegenständlichen Größenordnung von jeweils rund 25.000,00 € hätte quittieren lassen. Zu der von der Prüferin aufgezeigten Auffälligkeit, dass der zur Rechnung Nummer 68 vorgelegte Scheck über 25.588,20 € die Nummer 320000374417 aufweist, ein vom Bankkonto abgebuchter Scheck in Höhe dieses Betrages jedoch die Nummer 320000804311, hat sich die Bf nicht geäußert. Des Weiteren verweist die Prüferin darauf, dass der zur Rechnung Nummer 56 ausgestellte Scheck weder Kontonummer noch Schecknummer enthält. Der Einwand der Bf, das liege im Verantwortungsbereich der Bank, ist nicht verständlich. Eine Einlösung dieses Schecks geht aus dem Bankkonto jedenfalls nicht hervor, vielmehr wurde am 22.2.2013 vom Bankkonto ein Betrag in Höhe des Rechnungsbetrages von 25.588,20 € bar abgehoben. Damit kann aber nicht festgestellt werden, dass die beiden - als Zahlungsnachweis präsentierten - Schecks tatsächlich eingelöst wurden. Es ist daher auch die - im Übrigen völlig unbelegt in den Raum gestellte - Erklärung des Rj, er habe die Barschecks für die Bezahlung von Lieferanten verwendet, nicht nachvollziehbar. Hinsichtlich der Rechnung vom 19.2.2013 wurde weder ein Scheck bzw. eine Scheckkopie vorgelegt, noch hat die Bf in diesem Zusammenhang Zahlungsausgänge nachgewiesen oder auch nur behauptet. Damit drängt sich die Annahme auf, dass die Rechnungsbeträge nie den Einflussbereich der Bf bzw. ihres Geschäftsführers verlassen haben.

Die Behauptung des Rj, die Mehrwertsteuer für die Rechnungen sei abgeführt, die Rechnungen seien der externen Buchhaltung übergeben worden, trifft, wie die Prüferin festgestellt hat, ebenfalls nicht zu. Anlässlich einer Außenprüfung bei der JK KG konnten von der Steuerberatung nur Unterlagen bis zum 31.7.2012 vorgelegt werden, UVA's für spätere Monate wurden nicht abgegeben, für den Zeitraum Jänner bis März 2013 erfolgte eine Schätzung. Über die JK KG wurde am Datum³ der Konkurs eröffnet, die Ansprüche der Finanzbehörde mussten abgeschrieben werden. Einer Vorladung der Prüferin hat Rj keine Folge geleistet. Zu welchem Zweck die Masseverwalterin als Zeugin "namhaft" zu machen sei, lässt sich dem Vorbringen der Bf nicht entnehmen.

Die Herkunft des Kaliumcarbonats ist ebenfalls im Dunkeln geblieben. Die Behauptung der Bf und des Rj sind unstimmtig. Die Bf spricht davon, dass die JK KG günstige Quellen für den Einkauf gehabt habe, Rj wiederum sagt, es habe sich um Restbestände gehandelt. Inwiefern die Ware nicht den Qualitätserfordernissen entsprochen hätte, hat die Bf nicht näher konkretisiert; es ist auch nicht verständlich, warum sie jeweils rund 25.000,00 € für eine nicht den Qualitätserfordernissen entsprechende Ware bezahlt haben sollte.

Angesichts der vorliegenden Verhältnisse hat die Außenprüfung zu Recht darauf geschlossen, dass den Rechnungen der JK KG keine tatsächlichen Lieferungen zu

Grunde lagen. Die weiters in diesem Zusammenhang aufgeworfene Frage, ob es sich bei der Bareinzahlung über 25.588,20 € vom 21.2.2013 um ein Darlehen der Mutter des Geschäftsführers der Bf gehandelt hat, ist dabei nicht mehr von entscheidender Bedeutung.

Mangels tatsächlicher Erbringung der in den Rechnungen ausgewiesenen Lieferungen und Leistungen hat die Außenprüfung den Vorsteuerabzug zu Recht nicht anerkannt. Zudem kann die Bf, da ihr bei der gegebenen Sachlage bewusst gewesen sein muss, dass den Rechnungen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zu Grunde lagen und eine Abfuhr der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern nicht erfolgen wird, auch nicht als gutgläubig angesehen werden.

4.7. Zu weiteren Beweisanträgen bzw. Einwänden der Bf:

Welche Relevanz der von der Bf in der zweiten Ergänzung der Beschwerde beantragten Einvernahme des SG, eines ihrer Angestellten, zukommen sollte, ist nicht ersichtlich. Ob die Gesprächspartner des Geschäftsführers der Bf zum Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit berechtigt gewesen seien, Verträge mit der Bf abzuschließen, ist für die Beurteilung der Frage, ob den einzelnen Rechnungen tatsächliche Lieferungen bzw. Leistungen zu Grunde lagen, nicht von Bedeutung.

Für die Beurteilung der Frage, ob die strittigen Rechnungen das tatsächliche Geschehen widerspiegeln, ist es auch unerheblich, ob die hier in Rede stehenden Firmen für andere, etwa die UR GmbH für die Firma XY, tätig gewesen sind. Es war daher auch nicht erforderlich, den Geschäftsführer der Firma XY zu diesem Umstand zu befragen.

Dass der Bf kein Termin für eine Akteneinsicht gewährt worden wäre, ist nicht aktenkundig, die Bf hat auch keinen Beweis für ihre Behauptung angeboten. Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass keine Verpflichtung besteht, die Partei zur Akteneinsicht aufzufordern, die Initiative zur Akteneinsicht hat vielmehr von der Partei auszugehen (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁵, § 90 Tz 2).

Es ist weiters durch die vorliegenden Rückscheine belegt, dass die von der Bf beantragten Zeugen an der von ihr jeweils genannten Adresse geladen worden sind. Die diesbezügliche Rüge der Bf ist daher nicht berechtigt.

5. Zu Tz 13 "Verdeckte Ausschüttung"

Entsprechend den Ausführungen zu den Punkten 4.2. und 4.3. ergeben sich folgende verdeckte Ausschüttungen und Kapitalertragsteuern:

| | | | 2011 |
|--|-----------|--|------------|
| Verdeckte Ausschüttung lt. Außenprüfung | | | 101.760,96 |
| - Tz 3 (-Rechnungen) | netto | | -59.933,70 |
| | Vorsteuer | | -11.986,74 |
| - Tz 4 (-Rechnungen) | netto | | -11.322,10 |
| | Vorsteuer | | -2.264,42 |
| + -Rechnung v. 1.9.2012 (Tz 6) | netto | | 7.646,25 |
| | Vorsteuer | | 3.058,50 |
| + -Rechnung v. 4.11.2011 (Tz 7) | netto | | 8.877,00 |
| | Vorsteuer | | 3.550,80 |
| + -Rechnung v. 5.12.2011 (Tz 7) | netto | | 8.877,00 |
| | Vorsteuer | | 3.550,80 |
| + -Rechnung v. 30.12.2011 (Tz 7) | netto | | 8.877,00 |
| | Vorsteuer | | 3.550,80 |
| Verdeckte Ausschüttung lt. Erkenntnis Kapitalertragsteuer (33,33%) | | | 64.242,15 |
| | | | 21.414,05 |
| | | | 2012 |
| Verdeckte Ausschüttung lt. Außenprüfung | | | 153.702,60 |
| - -Rechnung v. 1.9.2012 (Tz 6) | netto | | -7.646,25 |
| | Vorsteuer | | -3.058,50 |
| - -Rechnung v. 4.11.2011 (Tz 7) | netto | | -8.877,00 |
| | Vorsteuer | | -3.550,80 |
| - -Rechnung v. 5.12.2011 (Tz 7) | netto | | -8.877,00 |
| | Vorsteuer | | -3.550,80 |
| - -Rechnung v. 30.12.2011 (Tz 7) | netto | | -8.877,00 |
| | Vorsteuer | | -3.550,80 |
| Verdeckte Ausschüttung lt. Erkenntnis Kapitalertragsteuer (33,33%) | | | 105.714,45 |
| | | | 35.238,15 |

Zur Frage der 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. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 17.9.2014, Ra 2014/04/0023).

In der gegenständlichen Entscheidung war die bloß einzelfallbezogene Beurteilung zu treffen, ob den jeweiligen Rechnungen tatsächliche Leistungen zu Grunde lagen. Eine

Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war damit nicht zu beantworten, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 22. November 2017