

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter Mag. Christian Seywald in der Beschwerdesache ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, abgekürzt: Bf.), ***Bf1-Adr*** bis 30. August 2018 vertreten durch Buchhaltungskanzlei (AdrBuchhaltungskanzlei), seit 19. Juni 2023 vertreten durch StbKanzlei (AdrStbKanzlei), **über**

- **A)** die Beschwerde der Bf., hierbei vertreten durch Buchhaltungskanzlei, vom 4. Dezember 2017, soweit sie gegen folgende, mit 31. Oktober 2017 datierte Bescheide des Finanzamtes X zu Steuernummer ***BF1StNr1*** gerichtet ist:
 - Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Umsatzsteuer 2014,
 - Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Körperschaftsteuer 2014,
 - Umsatzsteuerbescheid 2014,
 - Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2014,
 - Körperschaftsteuerbescheid 2014,
 - Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014,
 - Umsatzsteuerbescheid 2015,
 - Körperschaftsteuerbescheid 2015
 - Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2016, wobei diesbezüglich die Beschwerde gemäß § 253 BAO als gegen den mit 25. Juli 2018 datierten Umsatzsteuerbescheid 2016 gerichtet gilt;
- **B)** die Beschwerde der Bf. vom 7. September 2018, soweit sie gegen den mit 25. Juli 2018 datierten Körperschaftsteuerbescheid 2016 des Finanzamtes X und den gleich datierten Umsatzsteuerbescheid 2016 des Finanzamtes X, beide zu Steuernummer ***BF1StNr1***, gerichtet ist, wobei die Beschwerde vom 7. September 2018 hinsichtlich der Umsatzsteuer 2016 als ergänzender Schriftsatz zur Beschwerde vom 4. Dezember 2017 gilt;

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Februar 2024

I.) beschlossen:

Die Beschwerde der Bf. vom 4. Dezember 2017, soweit sie sich gegen

- den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2014 vom 31. Oktober 2017,
- den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 vom 31. Oktober 2017,
- den Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 31. Oktober 2017,
- den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 31. Oktober 2017,
- den Verspätungszuschlagsbescheid 2014 vom 31. Oktober 2017 und
- den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 vom 31. Oktober 2017

richtet, gilt gemäß § 85 Abs. 2 in Verbindung mit (iVm) § 250 Abs. 1 lit. b BAO als zurückgenommen.

II.) zu Recht erkannt:

II./a) Der Beschwerde vom 4. Dezember 2017, soweit sie sich gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 31. Oktober 2017, den Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 31. Oktober 2017 und gemäß § 253 BAO gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25. Juli 2018 richtet, wird teilweise stattgegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2015 wird mit 10.044,96 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem diesbezüglichen, als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 wird mit 1.750,00 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem diesbezüglichen, als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2016 wird mit 24.484,44 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem diesbezüglichen, als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II./b) Der Beschwerde vom 7. September 2018, soweit sie sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 25. Juli 2018 richtet, wird teilweise stattgegeben. Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 wird mit 10.591,00 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem diesbezüglichen, als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III.) Weiters hat das Bundesfinanzgericht beschlossen:

Die (bedingten) Anträge der Bf. auf Entscheidung über die Beschwerde vom 4. Dezember 2017 durch das Bundesfinanzgericht in den Eingaben vom 4. Dezember 2017 und vom 15. Februar 2018 (verfrühte Vorlageanträge im Sinne des § 264 BAO) werden gemäß § 264 Abs. 5 BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

IV.) Gegen die Aussprüche ad I, II, und III ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1)

Die beschwerdeführende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Beschwerdeführerin, abgekürzt: Bf.) wurde im Jahr 2009 gegründet. Ihr im Firmenbuch eingetragener Geschäftszweig ist Schlachthof. Ihr Stichtag für den Jahresabschluss ist der 31. Dezember. Seit Datum1 ist Herr Gf der alleinige Geschäftsführer der Bf. Ab Gründung bis Datum2 war Frau Gesellschafterin die alleinige Gesellschafterin der Bf. Ab Gründung bis Datum3 war im Firmenbuch eingetragen, dass 17.500 € (die Hälfte) auf die Stammeinlage in Höhe von 35.000 € geleistet worden sei; am Datum3 wurde eingetragen, dass die gesamte Stammeinlage in Höhe von 35.000 € geleistet worden sei. Seit Datum2 ist die Obergesellschaft die alleinige Gesellschafterin der Bf. Die alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Obergesellschaft ist Frau Gesellschafterin. (Firmenbuchauszüge: BFG-Akt Bl. 200-202). Eine Außenprüfung bei der ***Bf1*** für die Jahre 2010 bis 2013 (plus Nachschau 1/2014 – 7/2014) hatte laut dem Bericht der damaligen Betriebsprüferin vom 19. Jänner 2015 (Tz 2) formelle und materielle Mängel der Buchführung und Aufzeichnungen der ***Bf1*** ergeben.

2)

Da die Bf. keine Umsatzsteuererklärung für 2014 abgegeben hatte, schätzte das Finanzamt X die Besteuerungsgrundlagen und erließ einen entsprechenden, mit 15. November 2016 datierten Umsatzsteuerbescheid 2014 (BFG-Akt Bl. 12). Dagegen erhob die Bf. eine Beschwerde, über welche das Finanzamt X mit Beschwerdevereentscheidung vom 9. Februar 2017 absprach und die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 mit 12.809,52 € aufgrund folgender Bemessungsgrundlagen festsetzte (BFG-Akt Bl. 13): Umsatz 382.700,19 €, davon 90.214,26 € mit 20% versteuert und 278.350,04 € mit 10% versteuert und 14.135,89 € mit 12% versteuert. Innergemeinschaftliche Erwerbe 43.202,00 €, zur Gänze mit 10% versteuert. Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb 4.320,20 €. Sonstige Vorsteuern 34.764,64 €.

Das Finanzamt X erließ einen mit 15. November 2016 datierten Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2014 wegen Nichtabgabe der Steuererklärung, der den Verspätungszuschlag im Ausmaß von 6,5% der festgesetzten Umsatzsteuer (sohin mit 744,98 €) festsetzte. (BFG-Akt Bl. 218).

Das Finanzamt X erließ gemäß § 295 Abs. 3 BAO einen mit 9. Februar 2017 datierten Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2014, mit welchem der Verspätungszuschlag im Ausmaß von 6,8% (sohin 871,04 €) an die durch die Beschwerdeverentscheidung vom 9. Februar 2017 geänderte Festsetzung der Umsatzsteuer angepasst wurde. (BFG-Akt Bl. 219)

3)

Da die Bf. keine Körperschaftsteuererklärung für 2014 abgegeben hatte, schätzte das Finanzamt X die Besteuerungsgrundlagen und erließ an die Bf. einen entsprechenden, mit 15. November 2016 datierten Körperschaftsteuerbescheid 2014 (BFG-Akt Bl. 14). Dagegen erhob die Bf. eine Beschwerde, über welche das Finanzamt X mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. Februar 2017 absprach und die Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 mit 3.964,00 € aufgrund eines Einkommens von 20.356,49 € festsetzte (BFG-Akt Bl. 15).

4)

Während des in Abschnitt 5 dargestellten Ablaufes der Außenprüfung brachte die Bf. am 30. August 2017 ihre Umsatzsteuererklärung für 2015 und ihre Körperschaftsteuererklärung für 2015 beim Finanzamt ein (BFG-Akt Bl. 223 ff). Die Bf. erklärte darin:

Umsatz 309.763,20 €, davon 589,50 € steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen, sodass 309.173,70 € steuerpflichtiger Umsatz verblieb. Davon 37.236,80 € mit 20% und 271.936,90 € mit 10% zu versteuern.

Innergemeinschaftliche Erwerbe 16.429,80 € zur Gänze mit 10% zu versteuern.

Vorsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb 1.642,98 €; sonstige Vorsteuer 27.321,51 €.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 7.337,58 €.

5)

Ab Mai 2017 wurde bei der Bf. eine USO-Prüfung (Umsatzsteuersonderprüfung) durchgeführt, welche Ende Juni 2017 auf eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG mit Ausdehnung der Abgabenarten auf Ertragsteuern 2014 und 2015 sowie mit Ausdehnung des Nachschauzeitraumes auf 2016 und 2017 erweitert wurde. Laut Betriebsprüfer habe es Mängel der Buchhaltung und Differenzen zwischen Lebendvieheinkauf und Fleischverkauf gegeben, weshalb der Verdacht der Abgabenhinterziehung entstanden sei. Seitens der Bf. und der sie damals gegenüber dem Finanzamt vertretenden Buchhaltungskanzlei seien die vom Betriebsprüfer geforderten Aufklärungen über die Ausbuchung von Lieferverbindlichkeiten im Jahr 2014 und über die Differenzen aus 2016 nicht erfolgt. Auf die Vorladung zur Schlussbesprechung am 19. Oktober 2017 samt Bekanntgabe der Schätzungsgrundlagen sei seitens der Bf. mit Fax vom 12. Oktober 2017 mitgeteilt worden, dass die Vertreterin der Buchhaltungskanzlei aus persönlichen Gründen verhindert sei. Der Bf. sei mitgeteilt worden, dass die Verhinderung der Vertreterin der nicht vertretungsbefugten Buchhaltungskanzlei keinen Entschuldigungsgrund darstelle und eine andere Vertrauensperson anwesend sein könne.

Seitens der Bf. sei der Vorladung zur Schlussbesprechung am 19. Oktober 2017 niemand gefolgt. (Tz 2 des Prüfungsberichtes vom 30. Oktober 2017, BFG-Akt Bl. 129 verso, 130)

6)

In Tz 3 (betr. „*Ordnungsmäßigkeit*“) des Prüfungsberichtes vom 30. Oktober 2017 (BFG-Akt Bl. 130 verso) führte der Betriebsprüfer aus:

„Die Außenprüfung kommt zum Schluss, dass eine Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung gem. § 131 BAO nicht gegeben ist. Die Bücher und Aufzeichnungen sind sachlich unrichtig bzw. weisen derart formelle Mängel auf, dass eine sachliche Richtigkeit in Zweifel gezogen wird. Es wurden Buchungen getätigt, welche nicht dem vorgeschriebenen Soll-Prinzip folgen. Demnach wurde nach vereinnahmten Entgelten verbucht.

Das Kassenbuch ist nicht vollständig und es fehlen Eingangsrechnungen. Unter anderem wurden Zahlungen nicht erfasst. Beispielsweise sind hier die Zahlungen an den ausländischen Lieferanten A zu nennen, welche sich weder im Kassenbuch noch in der Buchhaltung wiederfinden.

Anhand der Kalkulationen ist ersichtlich, dass ebenso Umsatzerlöse sowie deren Ausgangsrechnungen in der Buchhaltung fehlen. Einnahmen daraus sind ebenfalls nicht in der Kasse erfasst.

Die Registrierkasse verfügt zwar über die entsprechende Sicherheitseinrichtung, jedoch wurden Barumsätze nicht erfasst.

Anhand der Belegprüfung 2016 wurde festgestellt, dass mit dem vorhandenen Mitteleinsatz ein weit höherer Umsatz zu erzielen gewesen wäre. Der Schluss der Außenprüfung lautet auf Umsatzverkürzung.

In Folge wurde festgestellt, dass der gebuchte Wareneinsatz nicht vollständig ist. Hier wurden ebenfalls Kürzungen vorgenommen. Der Abgleich der Zusammenfassenden Meldungen mit der Buchhaltung der Jahre 2015 und 2016 ergab, dass weit mehr innergemeinschaftliche Erwerbe vorhanden waren als tatsächlich angegeben wurden. Hauptlieferant die A, bestätigt dabei die Lieferungen an die Abgabepflichtige und weist ebenso die Bareinzahlungen auf das Bankkonto nach.

Offenbar war dies der Abgabepflichtigen bereits im Jahr 2014 bewusst, da hier Umsatzerlöszuschätzungen von € 178.702,57 erfolgt sind. Diese standen im Zusammenhang mit Ausbuchungen von Lieferverbindlichkeiten, welche nicht mehr bestanden, da diese bereits abgezahlt waren und welche zu nicht besteuerten Umsatzerlösen führten. Dies hat auch die vorhergehende Außenprüfung festgestellt. In den Folgejahren wird ebenfalls ein stetes Anwachsen der Lieferverbindlichkeiten bemerkt ohne dass diese mit Zahlungen verbucht werden.

Demnach weist die Kassengebarung weitere gravierende Mängel auf, indem Erlöse und Zahlungen von Verbindlichkeiten nicht erfasst werden.“

7)

In Tz. 4 des Prüfungsberichtes vom 30. Oktober 2017 stellte der Betriebsprüfer die

Notwendigkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, dar und führte zu Schätzungsmethodik und Berechnung aus (BFG-Akt Bl. 131):

„Die Schätzung beruht auf einer Rohaufschlagskalkulation. Dabei wurden die Rohaufschläge des Jahre 2014 und des zweiten Halbjahres 2016 herangezogen und für die einzelnen Schlachtviehgattungen ein Rohaufschlag ermittelt und zusätzlich der Anteil am Wareneinsatz je Gattung. Aufgrund dieser Werte wurde der Wareneinsatz, ergänzt um den verkürzten Wareneinsatz mit einem Misch-Rohaufschlag versehen und kalkuliert.

	2014	2015	2016
Wareneinkauf lt. Buchhaltung	260.735,04	169.101,82	342.994,26
nicht verbuchte innergem. Erwerbe	0,00	44.128,20	66.232,86
korrigierter Wareneinsatz	260.735,04	213.230,02	409.227,12
Misch-Rohaufschlag	1,28	1,31	1,34
kalkulatorischer Umsatzerlös	332.962,74	278.923,34	548.019,61
Umsatzerlös Schlachtvieh lt. Buchhaltung	377.035,33	244.609,82	334.823,47
Fehlbetrag	-44.072,59	34.313,52	213.196,14

Berücksichtigt wurden ausschließlich Einkäufe aus anderen Mitgliedstaaten, welche durch die Meldung im System vorhanden waren. Anhand der vergangenen und hier aufgezeigten Praxis der Abgabepflichtigen Wareneinsatz und Umsatzerlös zu kürzen wird davon ausgegangen, dass bei inländischen Wareneinkäufen ebenfalls Kürzungen bewirkt wurden. Die Außenprüfung bemisst dies mit einem pauschalen Aufschlag von 5% auf die Umsatzerlöse, worin die Besteuerung des Mehrwertes abgedeckt sein soll.

	2014	2015	2016
Zuschätzung 5%	18.851,77	12.230,49	16.741,17
Zurechnung	-25.220,82	46.544,01	229.937,31

Anhand der Ermittlung der Schätzungsgrundlagen ist ersichtlich, dass im Jahr 2016 eine überdurchschnittliche Kürzung des Wareneinsatzes sowie des Umsatzerlöses stattgefunden hat.“

Weiters führte der Betriebsprüfer in Tz 4 des Prüfungsberichtes zur verdeckten Gewinnausschüttung aus:

„Die verkürzten Einnahmen wurden bar eingenommen und flößen im Zeitpunkt der Zahlung zu. In der Buchhaltung wurden die Einnahmen nicht verbucht und wurden dem Betriebsvermögen entnommen. Dabei handelt es sich um den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung. Das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person gilt als erfüllt. Das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung ist verwirklicht, aufgrund des Verhaltens der vertretungsbefugten Person, diese liefert und kassiert selbst.

	2015	2016
Zurechnung	46.544,01	229.937,21

<i>Umsatzsteuer 10%</i>	<i>4.654,40</i>	<i>22.993,73</i>
<i>nicht verbuchte innergem. Erwerbe</i>	<i>-44.128,20</i>	<i>-66.232,86</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>7.070,22</i>	<i>186.698,18</i>
<i>KESt-Satz</i>	<i>25,0%</i>	<i>27,5%</i>
KESt	1.767,55	51.342,00“

8)

Die Ermittlung des Misch-Rohaufschlages (=gewogener Durchschnitts-RAK) erfolgte laut Arbeitsbogen des Betriebsprüfers folgendermaßen (BFG-Akt Bl. 120 f):

8.1) für 2014

Einzelbetrachtung 2014				Verteilung 2014/ anteil.RAK
Lamm	Erlös je kg		5,02	66%
	Einkauf je kg	1,81	0,52	
	RAK		1,44	0,95
Schaf	Erlös je kg		2,23	6%
	Einkauf je kg	0,58	0,43	
	RAK		1,65	0,11
Rind	Erlös je kg		4,18	24%
	Einkauf je kg	3,36	0,53	
	RAK		0,66	0,16
Ziege	Erlös je kg		2,62	2%
	Einkauf je kg	0,61	0,42	
	RAK		1,82	0,03
Kitz	Erlös je kg		5,70	2%
	Einkauf je kg	1,61	0,53	
	RAK		1,88	0,03
Durchschnitts-RAK				1,28

8.2) für 2015:

Einzelbetrachtung 2015 - Schätzung aus Mittelwert				Verteilung 2015/ anteil. RAK
Lamm	Erlös je kg		5,25	66%
	Einkauf je kg		3,87	
	RAK		1,36	0,90
Schaf	Erlös je kg		2,61	6%
	Einkauf je kg		1,36	
	RAK		1,91	0,12
Rind	Erlös je kg		4,05	24%
	Einkauf je kg		4,92	
	RAK		0,89	0,22
Ziege	Erlös je kg		2,90	2%
	Einkauf je kg		1,58	
	RAK		1,83	0,03
Kitz	Erlös je kg		5,85	2%
	Einkauf je kg		2,58	
	RAK		2,35	0,04
	Durchschnitts-RAK			1,31

8.3) für 2016:

Einzelbetrachtung 2016				Verteilung 2016/ anteil. RAK
Lamm	Erlös je kg		5,47	66%
	Einkauf je kg	2,04	0,48	4,25
	RAK		1,29	0,85
Schaf	Erlös je kg		2,99	6%
	Einkauf je kg	0,59	0,43	1,37
	RAK		2,18	0,14

Rind	Erlös je kg			3,91	24%
	Einkauf je kg			3,50	
	RAK			1,12	0,27
Ziege	Erlös je kg			3,18	2%
	Einkauf je kg	0,71	0,41	1,72	
	RAK			1,84	0,03
Kitz	Erlös je kg			6,00	2%
	Einkauf je kg	1,19	0,56	2,12	
	RAK			2,83	0,05
Durchschnitts-RAK					1,34

9)

Die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen wurden im Prüfungsbericht mit folgenden Beträgen dargestellt:

- steuerbarer Umsatz: für 2014 (gegenüber dem Wert laut Beschwerdeentscheidung vom 9. Februar 2017, vgl. Abschnitt 2) um 25.220,82 € auf 357.479,37 € vermindert; für 2015 (gegenüber dem Wert laut Umsatzsteuererklärung für 2015) um 46.544,01 € erhöht auf 356.307,21 €;
[unaktuell für 2016 (gegenüber den Umsatzsteuervoranmeldungen in Höhe von 371.218,44 €) um 229.937,31 € erhöht auf 601.155,75 €; für den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25. Juli 2018 erfolgte auf Basis der am 11. Dezember 2017 eingelangten Umsatzsteuererklärung für 2016 (BFG-Akt Bl. 241 f) eine Neuberechnung durch den Betriebsprüfer (BFG-Akt Bl. 174).]
- mit 10% zu versteuernder Umsatz: für 2014 (gegenüber dem Wert laut Beschwerdeentscheidung vom 9. Februar 2017, vgl. Abschnitt 2) um 25.220,82 € vermindert auf 253.129,22 €; für 2015 (gegenüber dem Wert laut Umsatzsteuererklärung für 2015) um 46.544,01 € erhöht auf 318.480,91 €.
- Erhöhungen der mit 10% zu versteuernden innergemeinschaftlichen Erwerbe wurden durch Erhöhung der abziehbaren Vorsteuer aus innergemeinschaftlichen Erwerben neutralisiert.
- Gewinn/Verlust (bzw. Einkünfte in jeweils derselben Höhe): für 2014 Verminderung (gegenüber dem Wert laut Beschwerdeentscheidung vom 9. Februar 2017, vgl. Abschnitt 3) um 25.220,82 € auf -4.864,33 €.
für 2015 (gegenüber dem Wert laut Körperschaftsteuererklärung für 2015) um 2.415,81 € erhöht auf 9.753,39 €.

Als Grund der Wiederaufnahme der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerverfahren für 2014 wird auf Seite 8 des Prüfungsberichtes angegeben: „Tz. 4 Schätzung mangels sachlich richtiger Buchhaltung; Umsatzerlös und Wareneinsatzverkürzung; verdeckte Gewinnausschüttung“

10)

Das Finanzamt X erließ nach der in Abschnitt 5 bis 9 dargestellten Außenprüfung u.a. folgende, mit 31. Oktober 2017 datierte Bescheide an die Bf. zu Händen der als Vertreterin der Bf. inklusive Zustellvollmacht aufgetretenen Buchhaltungskanzlei (BFG-Akt Bl. 134 ff):

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2014 mit folgender Begründung: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“*
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 mit der gleichen Begründung wie der vorgenannte Bescheid.
- Umsatzsteuerbescheid 2014, mit welchem die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 unter Berücksichtigung der Änderungen laut Außenprüfung (vgl. Abschnitte 5 ff) mit 10.287,44 € festgesetzt wurde.
- Gemäß § 295 Abs. 3 BAO erlassener Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2014, mit welchem der Verspätungszuschlag im Ausmaß von 6,1 % der festgesetzten Umsatzsteuer, sohin in Höhe von 627,53 € festgesetzt wurde.
- Körperschaftsteuerbescheid 2014, mit welchem die Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 mit 1.438,00 € aufgrund eines Einkommens von 0,00 € festgesetzt wurde.
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2014, mit welchem eine Gutschrift von 73,81 € festgesetzt wurde.
- Umsatzsteuerbescheid 2015, mit welchem die Umsatzsteuer für das Jahr 2015 unter Berücksichtigung der Änderungen laut Außenprüfung (vgl. Abschnitte 5 ff) mit 11.973,94 € festgesetzt wurde.
- Körperschaftsteuerbescheid 2015, mit welchem die Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 mit 1.750,00 € aufgrund eines Einkommens in Höhe von 9.753,39 € und einer anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 688,35 € festgesetzt wurde.
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2016, mit welchem für den Zeitraum 12/2016 die Umsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 3 UStG in Höhe von 23.506,72 € festgesetzt wurde.

11)

Am 12. Dezember 2017 langten die Umsatzsteuererklärung der Bf. für 2016 und die Körperschaftsteuererklärung der Bf. für 2016 beim Finanzamt ein (BFG-Akt Bl. 241 ff). Darin wurden folgende Bemessungsgrundlagen angegeben: steuerbarer Umsatz (Kennzahl 000) 503.673,52 €, davon 1.450,00 € steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen, sodass als steuerpflichtiger Umsatz 502.223,52 € verblieben. Davon 32.961,94 € mit 20% zu versteuern und 461.846,23 € mit 10% zu versteuern und 7.415,35 € mit 13% zu versteuern. Innergemeinschaftliche Erwerbe 217.730,10 € zur Gänze mit 10% zu versteuern. Vorsteuer aus innergemeinschaftlichen Erwerben 21.773,01 € und sonstige Vorsteuer 35.898,38 €. Bilanzgewinn und Einkünfte aus Gewerbebetrieb -3.307,74 €.

12)

Es wurde der Antrag gestellt, die Frist zur Erhebung einer Beschwerde bis zum 20. Dezember 2017 zu verlängern (BFG-Akt Bl. 144). Die Verlängerung trat durch Hemmung gemäß § 245 Abs. 3 und 4 BAO ein.

13)

Die Bf. – hierbei vertreten von Buchhaltungskanzlei – erhob mit Schreiben vom 4. Dezember 2017 (BFG-Akt Bl. 145 f) Beschwerde gegen folgende Bescheide:

- [Bescheide über die Festsetzung der KFZ Steuer 2015, 2016 und 2017 (laut Vorlagebericht des Finanzamtes mit teilweise stattgebender Beschwerdeentscheidung vom 11. Jänner 2019 rechtskräftig erledigt.)]
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2014;
- Umsatzsteuerbescheid 2014;
- Umsatzsteuerbescheid 2015;
- Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2016;
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2014;
- Körperschaftsteuerbescheid 2014;
- Körperschaftsteuerbescheid 2015;
- Bescheid über den Verspätungszuschlag 2014;
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014.

Die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden, lautet in der Beschwerdeschrift folgendermaßen: *„Die Beschwerde richtet sich gegen folgende Punkte: Unbegründete Wiederaufnahme der Verfahren 2015 und 2016. Umsatzhinzuschätzungen für die Jahre 2015 und 2016“*

Die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, lautet in der Beschwerdeschrift folgendermaßen: *„Wir beantragen die Aufhebung der Bescheide und Berichtigung dieser gemäß der vorgelegten Bilanzen und Erklärungen 2015 und 2016.“*

Weiters wird auf der ersten Seite der Beschwerdeschrift ausgeführt: „Sollte das Finanzamt dieser Beschwerde im eigenen Wirkungskreis nicht vollinhaltlich statt geben können, stellen wir im Namen unserer Klientel den Antrag auf Vorlage vor der Oberbehörde.“ [Dies stellt einen unzulässigen und unwirksamen verfrühten Vorlageantrag dar, welcher unter Spruchpunkt III zurückgewiesen werden muss (vgl. Abschnitt 39).]

Die Begründung in der Beschwerdeschrift lautet folgendermaßen:

„Sämtliche Umsatzerlöse inklusive der innergemeinschaftlichen Umsätze sowohl 2015 und 2016 wurden buchhalterisch erfasst und erklärt. Von der Behörde wurden die bestehenden Vorräte in keiner Weise dargestellt und offensichtlich außer Acht gelassen. Die geringfügigen Differenzen bei den Erlösen ist auf den Mischrohaufschlag zurück zu führen und begründen in keiner Weise die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs.4 BAO und einer Hinzurechnung in Höhe von €46.544,01 für das 2015 und € 229.93,31 für 2016 gemäß einer Schätzung laut § 184 BAO. Auch der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung liegt nicht vor. Wie bereits in den vorhergegangenen Ausführungen dargestellt, gab es keine verkürzten Einnahmen und daher weder ein objektives Tatbild der Bereicherung noch das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung.

Tatsache ist, dass die Hinzuschätzungen bei beiden Jahren in keiner Weise gerechtfertigt und auch nicht nachvollziehbar sind.

Die Nichtberücksichtigung von Warenvorräten in einem Handels-und Erzeugungsbetrieb kann unsererseits nicht nachvollzogen werden.

Die Lieferverbindlichkeiten wurden jahrelang nicht aus geziffert, das bedeutet aber nicht, dass die Zahlungen nicht vorwiegend auf die älteste Schuld beglichen wurden. (Die Buchhalterin ist schwer erkrankt und es konnten daher notwendige Arbeiten nicht rechtzeitig erledigt werden.) Aus diesen Gründen ist auch eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO in keiner Weise gerechtfertigt und nicht zulässig, da die sonstigen Änderungen als geringfügig an zu sehen sind.“

14)

Das Finanzamt X erließ zur Beschwerde vom 4. Dezember 2017 einen mit 19.01.2018 datierten *Bescheid – Mängelbehebungsauftrag* (BFG-Akt Bl. 152 f) an die Bf. zu Handen

Buchhaltungskanzlei wegen des Mangels, dass ein Inhaltserfordernis gemäß § 250 Abs. 1 BAO fehle. Das Finanzamt führte im Mängelbehebungsauftrag aus (Hervorhebungen im Original):

„Sie schreiben: „Wir beantragen die Aufhebung der Bescheide und Berichtigung dieser gemäß der vorgelegten Bilanzen und Erklärungen 2015 und 2016.“

Die Bilanzen wurden jedoch bisher beim Finanzamt nicht eingereicht. Sie werden daher ersucht, die Bilanzen sowie die Gewinnermittlungen (G+V-Rechnungen) für die Jahre 2014 bis 2016 zu übermitteln.

Sie schreiben weiter: „Die Beschwerde richtet sich gegen folgende Punkte:

Unbegründete Wiederaufnahme der Verfahren 2015 und 2016.

Umsatzzuschätzungen für die Jahre 2015 und 2016“

*Bescheide über die Wiederaufnahme erfolgten jedoch nur für das Jahr 2014. **Sie werden daher ersucht, darzulegen, wie diese Aussage gemeint ist.***

In den weiteren Ausführungen wird in der Begründung jeweils von den Jahren 2015 und 2016 gesprochen, ebenso wieder von der angeblich unberechtigt erfolgten Wiederaufnahme und dass „bei beiden Jahren in keiner Weise“ Hinzuschätzungen gerechtfertigt seien.

*Hinsichtlich des Jahres 2014 wird damit keine Aussage getroffen. Es fehlt für die Umsatzsteuer 2014 sowie die Körperschaftsteuer 2014 daher die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden und die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden. **Sie werden daher ersucht, diese Punkte im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. b und c Bundesabgabenordnung nachzuholen.***

[Die Ausführungen betreffend Kraftfahrzeugsteuer sind hier nicht relevant.]

In der Zwischenzeit wurden die Erklärungen für die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2016 eingereicht. Darin werden auszugsweise zu folgende Kennzahlen folgende Beträge erklärt:

Grundlagen	KZ	erklärter Betrag
steuerbarer Umsatz	000	503.673,52
innergemeinschaft. Lieferungen	017	1.450,00
20% Normalsteuersatz	022	32.961,94
10% ermäßigter Steuersatz	029	461.846,23
13% ermäßigter Steuersatz	006	7.415,35
Vorsteuern (ohne EUSt)	060	35.898,38

*Diese Werte decken sich jedoch nicht mit den Werten im Prüfungsbericht vor der Außenprüfung. Hier besteht jedenfalls ein Widerspruch zum Beschwerdebegehren, die Änderungen im Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2016 gänzlich aufzuheben. **Sie werden daher eingeladen, dazu Stellung zu nehmen und die Berechnung der erklärten Jahresbeträge 2016 nachvollziehbar darzustellen.***

*Sie bekämpfen in der Beschwerde auch die Bescheide über den Verspätungszuschlag 2014 und die Festsetzung der Anspruchszinsen 2014. Es fehlt dazu jedoch die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden und die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden. **Sie werden daher ersucht, diese Punkte im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. b und c Bundesabgabenordnung nachzuholen.***

*Zu den Beschwerdepunkten wurde eine Stellungnahme des Außenprüfers eingeholt, die Ihnen in der Beilage übermittelt wird. **Sie werden eingeladen zu der Stellungnahme des Prüfers Ihre evtl. Einwendungen und Gegenstellungnahme einzubringen.***

Die angeführten Mängel im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. b und c Bundesabgabenordnung sind beim Finanzamt X gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 15.02.2018 zu beheben.

Bei Versäumung dieser Frist gilt die Beschwerde in diesen Punkten als zurückgenommen.

Zu den übrigen Punkten werden Sie ebenfalls ersucht, bis zu diesem Termin Ihre Stellungnahme einzubringen und die verlangten oder allfällige weitere vorhandene zweckdienliche Unterlagen vorzulegen.“

Die Bf. – hierbei vertreten durch Buchhaltungskanzlei – reagierte auf den Mängelbehebungsauftrag mit Schreiben vom 15.02.2018 (BFG-Akt Bl. 157 f) folgendermaßen:

„Bezeichnung der Bescheide [... dieses Inhaltserfordernis hat nicht gefehlt und ist daher nicht weiter relevant ...]

§ 250 BAO (1) b und c

Wir beantragen die Aufhebung der Bescheide und Berichtigung dieser gemäß der vorgelegten Bilanzen und Erklärungen 2015 und 2016.

Die Erklärung, welche Änderungen und in welchen Punkten gem § 250(1) b und c BAO die Bescheide angefochten und Änderungen beantragt werden:

Die Beschwerde richtet sich gegen folgende Punkte:

Unbegründete Wiederaufnahme der Verfahren 2015 und 12/2016.

Umsatzhinzuschätzungen für die Jahre 2015 und 2016

Sollte das Finanzamt dieser Beschwerde im eigenen Wirkungskreis nicht vollinhaltlich statt geben können, stellen wir im Namen unserer Klientel den Antrag auf Vorlage beim Bundesfinanzgericht. [Dies stellt einen verfrühten und deshalb unzulässigen und unwirksamen Vorlageantrag dar, welcher unter Spruchpunkt III zurückgewiesen werden muss (vgl. Abschnitt 39).]

Begründung:

Sämtliche Umsatzerlöse inklusive der innergemeinschaftlichen Umsätze sowohl 2015 und 2016 wurden buchhalterisch erfasst und erklärt.

Von der Behörde wurden die bestehenden Vorräte in keiner Weise dargestellt und offensichtlich außer Acht gelassen. Die geringfügigen Differenzen bei den Erlösen ist auf den Mischrohaufschlag zurück zu führen und begründen in keiner Weise die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs.4 BAO und einer Hinzurechnung in Höhe von €46.544,01 für das 2015 und € 229.93,31 für 2016 gemäß einer Schätzung laut § 184 BAO.

Im Jahr 2016 ist der von der Steuerpflichtigen getätigte MIAS Einkauf höher als der von der BP angeführte. Der Wareneinsatz weicht von der BP deshalb ab, da die Inventur von der BP nicht berücksichtigt wurde.

Auch der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung liegt nicht vor. Wie bereits in den vorhergegangenen Ausführungen dargestellt, gab es keine verkürzten Einnahmen und daher weder ein objektives Tatbild der Bereicherung noch das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung.

Tatsache ist, dass die Hinzuschätzungen bei beiden Jahren in keiner Weise gerechtfertigt und auch nicht nachvollziehbar sind.

Die Nichtberücksichtigung von Warenvorräten in einem Handels-und Erzeugungsbetrieb kann unsererseits nicht nachvollzogen werden.

Die Lieferverbindlichkeiten wurden jahrelang nicht aus geziffert, das bedeutet aber nicht, dass die Zahlungen nicht vorwiegend auf die ältesten Schulden beglichen wurden. (Die Buchhalterin ist schwer erkrankt und es konnten daher notwendige Arbeiten nicht rechtzeitig erledigt werden.)

Aus diesen Gründen ist auch eine Wiederaufnahme gern. § 303 Abs. 4 BAO in keiner Weise gerechtfertigt und nicht zulässig, da die sonstigen Änderungen als geringfügig an zu sehen sind.

Betreffend der Kraftfahrzeugsteuer ... [hier nicht relevant]“

Dem Schreiben vom 15.02.2018 lagen der Jahresabschluss 2015 der Bf. (BFG-Akt Bl. 161 ff) mit der Bilanz zum 31.12.2015 und der Gewinn- und Verlustrechnung für 1.1. bis 31.12.2015 sowie der Jahresabschluss 2016 der Bf. (BFG-Akt Bl. 159 f) mit Bilanz zum 31.12.2016 und Gewinn- und Verlustrechnung für 1.1. bis 31.12.2016 bei.

15)

Am 24. Mai 2018 nahm der Betriebsprüfer eine Nachschau bei Buchhaltungskanzlei vor.

15.1) In der Niederschrift über die Nachschau (BFG-Akt Bl. 166) wurde ausgeführt:

Vorgelegt wurde die laufende Buchhaltung und Kontenausdrucke des Jahres 2016. Seitens der Außenprüfung wurden die Um- und Nachbuchungen abverlangt, welche schlussendlich zu den Zahlen der Umsatz- und der Körperschaftsteuererklärung führen.

Die Saldenübernahmen von der laufenden Buchhaltung in die Bilanz wurde vorgelegt.

Hier sind Unstimmigkeiten gegenüber den Konten festzustellen, welche sich später klären.

Das Konto 4010 - Erlöse 10 % zB wurde hat einen Saldostand in der laufenden Buchhaltung mit € 334.823,47 im Haben. Laut Saldenübernahme jedoch € 469.261,58, also eine Differenz von € 134.438,11.

Die Abgabepflichtige bzw. deren Buchhaltungskanzlei wird aufgefordert die entsprechenden Differenzen aufzuklären und die Belege der Buchungen vorzulegen.

In Hinblick auf die Differenzen wurde neuerlich die Konten vorgelegt, die die entsprechenden Erlösbuchungen enthalten.

Die Erlösbuchungen sind jeweils mit 31.12.2016 gebucht.

Auf die Frage, wo die entsprechenden Ausgangsrechnungen dazu sind, konnte spontan keine Antwort gegeben werden.

Die zuständige Buchhalterin Fr. Buchhalterin soll dazu befragt werden. Jedoch ist diese nicht erreichbar, weil sie einen Spitalsaufenthalt hat.

Die Inventur der Jahre 2015 und 2016 wurde vorgelegt. Es handelt sich um eine Auflistung der Waren und Lebewesen mit Gewicht-, Preis- und Gesamtpreisangabe. Auf die Frage über die Details und Grundaufzeichnungen der Inventur wurde entgegnet, dass diese nicht in der Kanzlei vorlägen und die Buchhaltung nicht wisse, wie die Inventur zustande komme.

15.2) Inventur zum 31. Dezember 2015 (BFG-Akt Bl. 16):

Lieferdatum	Kilo	Bezeichnung	Preis/KG	Summe EURO
		Tiere lebend (Stück)		
	24,00	Ziegen	50,00	1.200,00
	12,00	Schafe	70,00	840,00
	240,00	Lämmer	100,00	24.000,00
		Fleisch in Tierkühlraum		
	892,80	Lammschlögel	7,00	6.249,60
	1023,50	Lammrücken	8,50	8.699,75
	1583,30	Rindergusto	6,00	9.499,80
	931,80	Rindfleisch 80/20	2,20	2.049,96
	550,60	Rindfleisch 9/10	3,10	1.706,86
	2490,00	Hundefutter	1,00	2.490,00
	835,00	Felle v.Schaf u.Lamm	3,00	2.505,00
		Futtermittel, Kraftfutter		1.913,00
		Desinfektionsreiniger,		
		Schmier-u.Waschmittel		451,00
		Gewürze u.Vakuumsäcke		1.083,00
		Zwischensumme		62.687,97
Endbetrag EURO				62.687,97

15.3) Inventur zum 31. Dezember 2016 (BFG-Akt Bl. 17):

Position	Bezeichnung	Gewicht/kg	Preis €/kg	Gesamtpreis Netto	Ust.
	Tiere lebend (Stück)				
1.	Ziegen	48,00	50,00	2.400,00	
2.	Schafe	31,00	70,00	2.170,00	
3.	Lämmer	327,00	100,00	32.700,00	
	Fleisch in Tiefkühlraum				
4.	Lammschlögel	1345,20	7,00	9.416,40	
5.	Lammrücken	1628,80	8,50	13.844,80	
6.	Rindergusto	3254,70	6,00	19.528,20	
7.	Rindfleisch 80/20	2140,90	2,20	4.709,98	
8.	Rindfleisch 9/10	873,40	3,10	2.707,54	
9.	Hundefutter	3649,20	1,00	3.649,20	

10.	Felle v.Schaf u. Lamm	850,00	3,00	2.550,00
11.	Futtermittel, Kraftfutter			6.251,00
12.	Desinfektionsreiniger, Schmier-u. Waschmittel			-
13.	Gewürze- u. Vakuumsäcke			525,00
				1.214,00
Gesamtsumme Netto €				101.666,12
Ust. €				-
Gesamtsumme Brutto €				101.666,12

15.4) Im Aktenvermerk (BFG-Akt Bl. 165) über die Nachschau wurde zusätzlich zur Niederschrift (vgl. Abschnitt 15.1) als Ergebnis der Nachschau dargestellt:

Anhand der vorgelegten Unterlagen wird seitens der Außenprüfung festgestellt, dass die Differenz zwischen den monatlichen UVA und der Jahreserklärung 2016 auf Buchungen zurückzuführen sind, die nach 31.12.2016 zur Bilanzerstellung stattgefunden haben.

Im Erlösbereich handelt es sich um 81 Buchungen von Ausgangsrechnungen in Höhe von netto € 134.438,11.

Weiters wurde festgestellt, dass lt. Buchhaltung die genannten Rechnungen alle das Datum 31.12.2016 tragen.

Die Rechnungen 2016/192 bis 2016/201 tragen dieselbe Rechnungsnummer wie bereits vorhergehende Rechnungen von 10-12/2016 mit anderen Beträgen. Weiters sind diese Rechnungen an konkrete Empfänger ausgestellt. Die restlichen 71 Rechnungen wurden gegen das Konto "214001 - Privatkunde" gebucht.

Ein Zahlungsmittelkonto wurde nicht angesprochen. Es ist wohl davon auszugehen, dass die Zahlungen bar erfolgten, da 90% der Verkäufe bar abgewickelt werden.

Inventuren

Die Inventur 2015 lautet auf € 62.687,97. Laut Bilanz des Firmenbuches zum 31.12.2015 wird ein Inventurstand der Vorräte mit € 47.230,00 angegeben lt. steuerlicher Erklärung mit € 62.687,97.

Fleisch in Tiefkühlraum

Unabhängig von der Frage der Glaubhaftigkeit der Inventur mangels notwendiger Grundaufzeichnungen, stellen sich die Einstandspreise teils überhöht dar und liegen manchmal über den tatsächlichen Verkaufspreisen. Dabei ist anzumerken, dass Waren wie Lammschlägl, Lammrücken und Rindergusto in keiner Ausgangsrechnung von 07-12/2016 je offiziell verkauft wurde. Verkauft wird stets Lammfleisch um durchschnittlich netto € 5,45 je kg, was auch in der Schätzung 2016 und Vorjahre berücksichtigt wurde.

Futtermittel/Kraftfutter

Auf dem Konto "5790 - WEK Futtermittel" wurden im Jahr 2016 netto € 857,33 verbucht. Laut Inventur zum 31.12.2016 ist der Stand gegenüber 01.01.2016 um netto € 4.338,00 auf € 6.251 angewachsen. Fraglich ist, wie ein Inventurstand anwachsen kann, wenn nur geringe Futtermittelkäufe getätigt wurden und Tiere (lt. Inventur 406 Stück Lebeltiere) über den Jahreswechsel zu versorgen waren.

16)

Am 20. Juli 2018 errechnete der Betriebsprüfer für das Jahr 2016 eine Hinzuschätzung zu dem mit 10% zu versteuernden Umsatz (und zum Gewinn) in Höhe von 83.159,28 € (BFG-Akt Bl. 174), welche dem Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25. Juli 2018 (siehe Abschnitt 17) und dem Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 25. Juli 2018 (siehe Abschnitt 18) zugrundegelegt wurde:

Umsatzsteuer

		lt. UVA	Veränderung	lt. Erklärung	Veränderung	lt. AP
steuerbarer Umsatz	000	371.218,44	132.455,08	503.673,52	83.159,28	586.832,8
innergemeinschaft. Lieferungen	017	3.433,00	-1.983,00	1.450,00	0,00	1.450,0
20% Normalsteuersatz	022	32.961,94	0,00	32.961,94	0,00	32.961,9
10% ermäßigter Steuersatz	029	328.425,90	133.420,33	461.846,23	83.159,28	545.005,5
13% ermäßigter Steuersatz	006	6.397,60	1.017,75	7.415,35	0,00	7.415,3
innergem. Erwerbe	070	139.993,14	77.736,96	217.730,10	0,00	217.730,1
20% Normalsteuersatz	072	15.000,00	-15.000,00		15.000,00	15.000,0
10% ermäßigter Steuersatz	073	124.993,14	92.736,96	217.730,10	-15.000,00	202.730,1
Vorsteuern (ohne EUSt)	060	35.908,16	-9,78	35.898,38	0,00	35.898,3
Vorsteuern innergem. Erwerb	065	15.499,31	6.273,70	21.773,01	1.500,00	23.273,0
Zahllast/Gutschrift lt. Erkl.	095			17.842,63		

Körperschaftsteuer

		lt. Erklärung	Veränderung	lt. AP
Erlöse ohne § 109a	9040	503.673,52	83.159,28	586.832,80
übrige Erträge/Einnahmen	9090	2.767,11		2.767,11
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	9100	376.001,26		376.001,26
Personalaufwand	9120	56.215,13		56.215,13
AfA Anlagevermögen	9130	4.057,65		4.057,65
Tatsächliche KFZ-Kosten	9170	26.415,09		26.415,09
übrige Aufw./Betriebsausg.	9230	40.095,18		40.095,18
Spenden mildtätige Org.	9244	72,73		72,73
Gewinnant. E stiller Gesell	9258	6.891,33		6.891,33
Vorräte	9340	101.666,12		101.666,12
Forderungen a. Lief. u. Leistungen	9350	1.640,06		1.640,06
Sonstige Rückstellungen	9360	1.850,00		1.850,00

Berechnung Veränderung**Wareneinsatz**

Kto 5000	139.993,14	62.737,00	202.730,14
Kto 5501	167.482,13	0,00	167.482,13
Kto 5510	35.518,99	0,00	35.518,99
	342.994,26	62.737,00	405.731,26
WES lt. MIAS		66.232,86	-3.495,86

Wareneinkauf lt. Buchhaltung	405.731,26
Berichtigung LKW	-15.000,00
Differenz aus igE (MIAS) nicht verbucht	3.495,86
<u>korrigierter Wareneinsatz</u>	<u>394.227,12</u>
Misch-Rohaufschlag	1,34
kalkulatorischer Umsatzerlös (10%) lt. AP	528.264,34
Umsatzerlös Schlachtvieh lt. Erklärung	-461.846,23
Zuschätzung 5% von 334.823,40 lt AP	16.741,17
<u>Zurechnung Umsatz 10%</u>	<u>83.159,28</u>

17)

Das Finanzamt X erließ an die Bf. zu Händen der Buchhaltungskanzlei den angefochtenen, mit 25. Juli 2018 datierten Umsatzsteuerbescheid 2016 (BFG-Akt Bl. 176). Mit diesem wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2016 mit 26.158,56 € aufgrund folgender Bemessungsgrundlagen festgesetzt: steuerbarer Umsatz 586.832,80 €; davon steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen 1.450,00 €; steuerpflichtiger Umsatz 585.382,80 €, davon 32.961,94 € mit 20% zu versteuern und 545.005,51 € mit 10% zu versteuern und 7.415,35 € mit 13% zu versteuern. Innergemeinschaftliche Erwerbe 217.730,10 €, davon 15.000,00 € mit 20% zu versteuern und 202.730,10 € mit 10% zu versteuern. Vorsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb 23.273,01 € und sonstige Vorsteuer 35.898,38 €. Es wurde auf eine gesondert versendete Begründung verwiesen (siehe Abschnitt 19).

18)

Das Finanzamt X erließ an die Bf. zu Händen der Buchhaltungskanzlei den angefochtenen, mit 25. Juli 2018 datierten Körperschaftsteuerbescheid 2016 (BFG-Akt Bl. 177). Mit diesem wurde die Körperschaftsteuer für 2016 mit 18.089,00 € aufgrund eines Einkommens von 79.851,54 € und einer anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer von 1.874,15 € festgesetzt. Es wurde auf eine gesondert versendete Begründung verwiesen (siehe Abschnitt 19).

19)

Das Finanzamt X sandte an die Bf. zu Händen der Buchhaltungskanzlei eine mit 26. Juli 2018 datierte zusätzliche Begründung zu den vorgenannten Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheiden für 2016 vom 25. Juli 2018 (BFG-Akt Bl. 178 f), in welcher ausgeführt wurde:

„Die vorangegangene Außenprüfung gem. § 147 BAO und die gleichzeitig durchgeführte Nachschau gem. § 144 BAO ergab lt. Bericht vom 30.10.2017, dass schwerwiegende Fehler in der Buchführung des Betriebes ua im Jahr 2016 bestanden.

Eine neuerliche Nachschau gem. § 144 BAO vom 24.05.2018 bestätigte diese Feststellung und die Durchführung einer Schätzung gern. § 184 BAO.

Dementsprechend wurde in Analogie der durchgeführten Außenprüfung die Veranlagung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer des Jahres 2016 abgeändert.

Es wurden Buchungen getätigt, welche nicht dem vorgeschriebenen Soll-Prinzip folgen. Das Kassenbuch ist nicht vollständig, Zahlungen wurden nicht erfasst.

Lieferantenkonten werden nicht ordnungsgemäß bebucht.

Die Lieferungen des ausländischen Lieferanten A wurden nacherfasst. Zuvor wurde behauptet, es handle sich um fehlerhafte Meldungen und die Lieferungen haben nicht stattgefunden. In Folge wurden Betriebsausgaben und Umsatzerlöse erhöht. Die Bareinzahlungen an die ausländischen Lieferanten wurden ebenfalls nicht in der Kassa verbucht.

Die durchgeführte Kalkulation hebt hervor, dass Umsatzerlöse und Ausgangsrechnungen in der Buchhaltung fehlen. Bestätigt wird dies durch die Tatsache, dass gegenüber den unterjährigen Umsatzsteuervoranmeldungen die Jahreserklärung um € 132.455,08 mehr an steuerbarem Umsatz enthält, welcher überwiegend in den Steuersatz von 10 % fällt. Jener Mehrumsatz wurde im Zuge einer Nachschau gern. § 144 BAO am 24.05.2018 überprüft und es wurde festgestellt, dass sämtliche Umsatzerlöse durch 81 Ausgangsrechnungen nachträglich in die laufende Buchhaltung aufgenommen wurden. Tatsache ist, dass im Zeitpunkt der Außenprüfung diese Buchungen noch nicht bestanden haben. Dabei wurden die Ausgangsrechnungen überwiegend mit 31.12.2016 ausgestellt und gegen das Forderungskonto "214001 - Privatkunde" gebucht. Zahlungseingänge wurden nicht verbucht. Auch im ersten Quartal 2017 nicht, welches Gegenstand der Außenprüfung war. Weiters konnten mehrere der 81 Rechnungen nicht vorgelegt werden. Festgestellt wurde, dass 46 der oben genannten Rechnungen mit derselben Rechnungsnummer von Rechnungen zwischen Oktober und Dezember 2016 erfasst waren. Dies widerspricht dem Grundsatz der durchlaufenden Nummerierung von Rechnungen und deren Chronologie.

Es ist davon auszugehen, dass die Umsätze, wie in 90% der Geschäftsfälle bar Zug um Zug während des Jahres bei Lieferung vereinnahmt wurden und aufgrund der Fehlbeträge, aufgedeckt durch die Außenprüfung, nachgebucht und Rechnungen nachgeschrieben wurden. Dabei wurden die Einnahmen der Gesellschaft entzogen. Kapitalertragsteuer wurde vorgeschrieben.

Ermittelt wurde der Rohaufschlag je Tiergattung und die Verteilung der Gattungen auf den Gesamtumsatz der 10%igen Umsätze. Aus diesen Daten wurde ein Durchschnittssteuersatz

[Anm. des BFG: gemeint wohl: Durchschnitts-RAK (Rohaufschlagskoeffizient) = Misch-Rohaufschlag] *ermittelt.*“

Einzelbetrachtung 2016					Verteilung 2016/ anteil. RAK
Gattung	Erlös Einstandspreis	Je kg Lebend- gewicht [€]	Schlacht- gewicht [%]	Je kg Schlacht- gewicht [€]	
Lamm	Erlös je kg			5,47	66%
	Einkauf je kg	2,04	48%	4,25	
	RAK			1,29	0,85
Schaf	Erlös je kg			2,99	6%
	Einkauf je kg	0,59	43%	1,37	
	RAK			2,18	0,14
Rind	Erlös je kg			3,91	24%
	Einkauf je kg			3,50	
	RAK			1,12	0,27
Ziege	Erlös je kg			3,18	2%
	Einkauf je kg	0,71	41%	1,72	
	RAK			1,84	0,03
Kitz	Erlös je kg			6,00	2%
	Einkauf je kg	1,19	56%	2,12	
	RAK			2,83	0,05
Durchschnitts-RAK					1,34
					2016
Wareneinkauf lt. Buchhaltung					405.731,26
Berichtigung LKW					-15.000,00
Differenz aus igE (MIAS) nicht verbucht					3.495,86
korrigierter Wareneinsatz					394.227,12
Misch-Rohaufschlag					1,34
kalkulatorischer Umsatzerlös (10%) lt. AP					528.264,34
Umsatzerlös Schlachtvieh lt. Erklärung					-461.846,23
Zuschätzung 5% von 334.823,40 lt AP					16.741,17
Zurechnung Umsatz 10%					83.159,28

Die Berechnung weicht von der Feststellung der Außenprüfung ab, da irrtümlich € 15.000,00 welcher im Wareneinsatz der Gesellschaft gebucht waren hinzugerechnet wurden. Dabei handelt es sich jedoch um den Kauf eines LKW.

Die Inventur 2015 wurde mit einem Stand von € 62.687,97 vorgelegt. Laut Jahresabschluss 2015 wird in der Bilanz (Firmenbuch) nur ein Vermögensstand der Vorräte mit € 47.230,00 ausgewiesen.

Die behaupteten hohen Lagerstände im Jahr 2016 mit dem Inventurwert von € 101.666,12 sind nicht bewiesen und anhand der Betrachtung der Sachverhalte höchst zweifelhaft.

Die Inventur besteht aus einem einseitigem computergeschriebenen Blatt mit einer Auflistung der Waren und Viehbestände, deren Einstandspreise teils nicht nachvollziehbar sind. Beispielsweise werden hier Einzelstücke vom Lamm und Rind wie Lammschlögl, Lammrücken und Rindergusto angeführt, ohne dass jemals in den Jahren 2014 bis 2016 eines dieser höherpreisigen Produkte verkauft wurde. Der angegebene Einstandspreis je Kilogramm ist hier höher als der Verkaufspreis vom tatsächlich verkauften Lammfleisch. Der Bestand an Lebendvieh ist insoweit fraglich, als dass kein Futtermittel verbraucht wurde. Im Gegenteil steigt der Futtermittelinventurstand höher als überhaupt Futtermittel eingekauft wurden. Trotz Aufforderung wurden keine Grundaufzeichnungen der Inventur vorgelegt.

Für die Schätzung wurde mangels Möglichkeit der Ermittlung ein gleichbleibender Inventurstand wie im Vorjahr angenommen.

Die innergemeinschaftlichen Erwerbe in Höhe von € 15.000,00 für die Anschaffung eines LKW wurden in der Erklärung mit 10% angegeben. Erwerbsteuerpflichtig ist der Erwerb bzw. abzugsfähig sind die Vorsteuern in Höhe von 20%.

20)

Das Finanzamt X verlängerte die Beschwerdefrist hinsichtlich der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2016 antragsgemäß mit Bescheid vom 28. August 2018 bis zum 30. September 2018 (BFG-Akt Bl. 180 f).

21)

Das Finanzamt X lehnte mit Bescheid vom 28. August 2018 die Buchhaltungskanzlei gemäß § 84 BAO als steuerliche Vertreterin der Bf. ab und verständigte die Bf. davon (BFG-Akt Bl. 182 ff).

22)

Mit Schreiben vom 7. September 2018 (BFG-Akt Bl. 187 f), eingebracht per Telefax am 27. September 2018) erhob die Bf. Beschwerde gegen folgende Bescheide vom 25. Juli 2018:

- Körperschaftsteuerbescheid 2016,
- Umsatzsteuerbescheid 2016,
- [Anspruchszinsenbescheid 2018; laut Vorlagebericht vom Finanzamt bereits als verspätet zurückgewiesen]
- [Vorauszahlungsbescheid 2018; laut Vorlagebericht vom Finanzamt bereits als verspätet zurückgewiesen]

In der Beschwerdeschrift wird ausgeführt:

„Die Beschwerde richtet sich gegen die Inhalte der oben angegebenen Bescheide, da diese nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen.

Es wird der Beschwerdeantrag gestellt, die Bescheide aufzuheben und durch neue gemäß der nachfolgenden Begründung zu ersetzen.

Sollte das Finanzamt dieser Beschwerde im eigenen Wirkungskreis nicht vollinhaltlich stattgeben können, stellen wir den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht und ersuchen, uns hierzu zu laden.

Begründung:

*wir widersprechen der Annahme, dass in der Buchhaltung 2016 schwerwiegende Fehler bestehen. Die Buchhalterin der ***Bf1*** war über einen längeren Zeitraum hinweg krank und hat deshalb etliche Geschäftsvorgänge erst nach Ihrer ersten Nachschau nachgebucht. Bei Ihrer erneuten Nachschau fehlte ein Rechnungsordner, den Sie noch bei der ***Bf1*** anschauen wollten, die angekündigte weitere Nachschau blieb aus. Die Einnahmen sind natürlich der Gesellschaft zugerechnet worden und wurden daher nicht der Gesellschaft entzogen.*

Die Zahlungen der Kunden – die Sie als nicht vollständiges Kassenbuch beanstanden – sind nicht in die Kassa eingeflossen, sondern direkt zum Ausgleich von Verbindlichkeiten verwendet worden zum Beispiel auch für den ausländischen Lieferanten A Wir widersprechen der Schätzung nach § 184 BAO.

Es sind in dem Zeitraum der Krankheit der Buchhalterin von einer Hilfskraft Rechnungen mit Ziffern und „A“ bezeichnet worden.

Ihrer Kalkulation für den Rohaufschlag der einzelnen Tiergattungen widersprechen wir in einigen Bereichen wie folgt:

Großhandelspreise

Kalkulation Schaf

Lebendgewicht 80 kg – verwertbar 43 % 34,4 kg, VP € 2,99 gesamt € 102,86

Einkauf Schaf € 60,00 Aufschlag 71% RAK 1,71

Rind Verkauf je kg € 3,65 – Einkauf € 3,50 – Aufschlag 4 % RAK 104,29.

Wir widersprechen der doppelten Zuschätzung von 5 % des Umsatzes laut AP und einer weiteren Umsatzzurechnung von 10 %. Wegen Wegfall des Schätzungsgrundes widersprechen wir jeglicher Hinzurechnungen.

Bei der Bilanz Firmenbuch sind die handelsrechtlichen Ansätze für die Bewertung angesetzt.

Betreffend der Inventur zum 31.12.2016 teilen wir Ihnen mit, dass im Dezember 2016 eine hohe Anzahl von Schlachtungen vorgenommen wurde – eine Abrechnung des Veterinärs der Landesregierung fügen wir bei.

Der Einkauf des Futtermittels im Verhältnis zum Inventurstand ist deshalb so gering, weil mit den Landwirten Futtermittel gegen Mistlieferungen getauscht werden.

Von einem gleichbleibenden Inventurwert kann deshalb nicht ausgegangen werden.

Wir bitten um berichtigte Veranlagung der Körperschaft- und Umsatzsteuer 2016 nach den eingereichten Erklärungen.

Die beigelegte Abrechnung für den Veterinär betreffend Dezember 2016 (BFG-Akt Bl. 188) weist aus:

Unter „Erbrachte Leistung (Tatbestand)“ Text: „Untersuchung gem. § 2 je angefangene 1/4 Stunde an Werktagen außerhalb der Zeit gem. § 3 Abs. 3 Z. 1 NÖ LMKGG“ Anzahl: „74“

Unter „Gebührenanteil gem. § 4 Abs. 2 NÖ LMKGVO 2010:“ Text: „Gebührenanteil für Erstuntersucher bzw. Erstuntersucherin“ Anzahl: „74“

23)

Das Finanzamt X erließ – datiert mit 11.1.2019 – hinsichtlich der Beschwerden vom 04.12.2017 gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2014 und Umsatzsteuer 2014, die Körperschafts- und Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015, den Festsetzungsbescheid für die Umsatzsteuer 12/2016, den Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages für 2014 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2014, alle datiert vom 31.10.2017, sowie hinsichtlich der Beschwerde vom 7.9.2018 gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 25.7.2018 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung (BFG-Akt Bl. 195 f) an die Bf. zu Händen der Buchhaltungskanzlei, die folgendermaßen begründet war:

„Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt einen Schlachthof in bFAdr. Alleingesellschafterin ist Gesellschafterin seit Datum3. Davor waren der verstorbene Schwiegervater und Gesellschafterin je zur Hälfte Gesellschafter.

Die Geschäftsführung wird durch Herrn Gf wahrgenommen. Der Gatte der Gesellschafterin Ehegatte ist im Betrieb angestellt und tritt gegenüber der Außenprüfung in Auskunftsersuchen und Fragenbeantwortung primär auf.

Bei der Bf. fand für die Jahre 2014 und 2015 und für 1-12/2016 und 1-3/2017 eine Außenprüfung statt.

Die Feststellungen der Außenprüfung ergaben, dass eine Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung gem. § 131 BAO der Bf. - wie auch schon bei der Vor-Bp - nicht gegeben war. Die Bücher und Aufzeichnungen waren sachlich unrichtig bzw. wiesen derartige formelle Mängel auf, die geeignet waren, deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen:

- *Barumsätze wurden in der Registrierkasse nicht erfasst*
- *Eine Kalkulation ergab, dass sowohl Umsatzerlöse (z.B. vom ausländischen Lieferanten A) als auch Ausgangsrechnungen in der Buchhaltung nicht erfasst wurden*
- *Im Kassabuch wurden Zahlungen und Eingangsrechnungen nicht erfasst (z.B. vom ausländischen Lieferanten A)*
- *Es wurden Buchungen nach dem Ist-Prinzip und nicht nach dem vorgeschriebenen Soll-Prinzip getätigt*

- *Der Abgleich der Zusammenfassenden Meldungen mit der Buchhaltung der Jahre 2015 und 2016 ergab, dass weit mehr innergemeinschaftliche Erwerbe getätigt worden waren als tatsächlich erklärt wurden. Hauptlieferant war die A.*
- *Im Zuge des Jahresabschlusses 2014 wurden 178.702,57 € als Erlöse nachgebucht*
- *Im Zuge des Jahresabschlusses 2016 erfolgten 81 Buchungen von Ausgangsrechnungen in Höhe von netto € 134.438,11, die zugrundeliegenden Rechnungen 2016/192 bis 2016/201, alle datiert mit 31.12.2016, tragen dieselbe Rechnungsnummer wie bereits vorhergehende Rechnungen des Zeitraumes Oktober bis Dezember 2016.*

Auf Grund der damit gegebenen Schätzungsberechtigung wurden einerseits anhand einer Rohaufschlagskalkulation auf Basis der Erwerbsdaten lt. MIAS und andererseits unter Ansatz eines Sicherheitszuschlages für die inländischen Wareneinkäufe die Umsatzerlöse, der Wareneinsatz und der Gewinn der Bf. gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt und entsprechende Umsatz- und Körperschaftsbescheide für 2014 und 2015 sowie ein USt-Festsetzungsbescheid für 12/2016 erlassen. Weiters wurde die Kammerumlage entsprechend angepasst und Kraftfahrzeugsteuerbescheide für 1-12/2015, 1-12/2016 und 1-3/2017 erlassen. Der Verspätungszuschlag für die Umsatzsteuer 2014 wurde gem. § 295 Abs. 3 BAO angepasst und ein neuer Anspruchszinsenbescheid für 2014 erlassen.

All diese Bescheide wurden mit Beschwerde vom 4.12.2017 bekämpft. Sämtliche Umsätze seien erklärt worden, die geringfügigen Differenzen bei den Erlösen seien auf die Mischrohaufschläge zurückzuführen und würden keinesfalls eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen rechtfertigen. Die Warenvorräte seien nicht berücksichtigt worden, die Lieferverbindlichkeiten seien jahrelang nicht ausgeziffert worden, das bedeute aber nicht, dass die Zahlungen nicht vorwiegend auf die älteste Schuld beglichen worden seien.

Aus diesen Gründen sei auch eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO in keiner Weise gerechtfertigt und nicht zulässig, da die sonstigen Änderungen als geringfügig an zu sehen seien.

Am 25.7.2019 [Anm.d.BFG: 2018] ergingen der Umsatz- und Körperschaftssteuerbescheid für 2016. Analog den Feststellungen bei der BP wurden die Umsätze und der Gewinn entsprechend erhöht.

Mit Beschwerde vom 7.9.2018, eingelangt beim Finanzamt am 27.9.2018, also innerhalb der bis 30.9.2017 verlängerten Rechtsmittelfrist, wurden diese Bescheide ebenfalls bekämpft, da diese den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht entsprechen würden. Die Voraussetzungen für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen seien nicht gegeben. Denn Barzahlungen der Kunden wären nämlich direkt zum Ausgleich von Verbindlichkeiten verwendet worden, so auch jene der Fa. A, und seien nicht in die Kassa eingeflossen. Die Buchhalterin wäre längere Zeit krank gewesen, etliche Geschäftsvorgänge wären aus diesem Grund erst nach der ersten Nachschau durch das Finanzamt nachgebucht worden.

Der Rohaufschlagskalkulation des Finanzamtes werde in einigen Bereichen widersprochen, so würde der RAK bei Schafen nur 1,71 und bei Rindern 1,04 betragen.

Von einem gleichbleibenden Inventurwert könne nicht ausgegangen werden, so seien im Dezember 2016 eine hohe Anzahl von Schlachtungen vorgenommen worden. Der Einkauf des Futtermittels im Verhältnis zum Inventurstand sei deshalb so gering, weil mit den Landwirten Futtermittel gegen Mistlieferungen getauscht worden sei.

Vorweg ist zu bemerken, dass die Beschwerde vom 7.9.2018 betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2016 iHa die noch unerledigte Beschwerde gegen den USt-Festsetzungsbescheid für 12/2016 gem. § 253 BAO als inhaltliche Ergänzung der Beschwerde vom 4.12.2017 zu werten ist.

Zu den Beschwerdeausführungen selbst ist folgendes festzuhalten:

Unbestritten ist auch seitens der Bf., dass Barzahlungen von Kunden erlösmäßig nicht erfasst worden sind („Die Zahlungen der Kunden... sind nicht in die Kassa eingeflossen“). Unbestritten ist ebenso, dass nicht alle Wareneinkäufe (z.B. von der Fa. A) in das Rechenwerk der Bf. aufgenommen wurden.

Gem. § 184 Abs. 3 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung u.a. dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Schon allein auf Grund der aufgezeigten sachlichen Mängel war eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen entgegen der Meinung der Bf. sehr wohl erforderlich.

Was die Schätzungsmethode betrifft, ist der Bf. zuzustimmen, dass die Warenvorräte zu Jahresende bei der Rohaufschlagskalkulation nicht berücksichtigt wurden. Dies u.a. deshalb, weil von seitens der Bf. im Zuge der Betriebsprüfung angegeben wurde, dass über den Jahreswechsel üblicherweise keine hohen Lagerbestände vorkämen.

Darüber hinaus konnten für die Inventur 2016 – die einen bedeutend höheren Lagerbestand ausweist – bei einer Nachschau keine Grundaufzeichnungen vorgelegt werden.

In diesem Zusammenhang ist weiters zu bemerken, dass in den Inventuren Einzelstücke vom Lamm und Rind wie Lammschlögl, Lammrücken und Rindergusto erfasst sind, ohne dass jemals in den Jahren 2014 bis 2016 eines dieser höherpreisigen Produkte verkauft wurde.

Laut Inventur zum 31.12.2016 wären auch 406 Lebewtiere vorrätig gewesen. Ein Nachweis darüber, dass genügend Futtermittel für diese Tiere zur Verfügung standen, wurde von der Bf. bis dato nicht erbracht. Laut Inventur war ein Futtermittelbestand zum Jahresende von 6.251 €, vorhanden, obwohl der Bestand zum 31.12.2015 laut vorgelegter Inventur 1.913,- € betragen hatte und laut Buchhaltung im Jahr 2016 nur Futtermittel um 857,33 € eingekauft worden waren. Die Behauptung es seien Futtermittel von Landwirten im Tauschwege gegen Viehmist erworben worden, konnte bisher nicht nachgewiesen werden. Im Übrigen hätten derartige Futtermittelerwerbe gern. § 6 Z.2 lit.a bzw. Z.9 lit.b EStG im Rechenwerk ihren Niederschlag finden müssen, was jedoch nicht der Fall war.

Ebenso spricht auch der vom Bf. selbst angeführte Umstand, dass im Dezember 2016 eine hohe Anzahl von Schlachtungen vorgenommen wurde (31 Rinder, 473 Schafe und 6 Ziegen), gegen den hohen Lebedntierbestand zum 31.12.2016.

Da die erklärten Inventurwerte sich nicht als schlüssig erwiesen haben bzw. die entsprechenden Grundaufzeichnungen nicht vorgelegt werden konnten, wurden sie daher bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu Recht außer Acht gelassen.

Auch die beiden Rohaufschlagsberechnungen der Bf. in der Beschwerde für Schafe und Rinder bzw. die diesen zugrunde gelegten Parameter sind nicht nachvollziehbar, da die entsprechenden Grundlagen (Einkaufsrechnungen, Verkaufsrechnungen, ...), aus denen die behaupteten An- bzw. Verkaufspreise belegbar wären, nicht vorgelegt wurden. Im Gegensatz dazu wurden die Rohaufschlagsberechnung seitens der Abgabenbehörde im Zuge der Betriebsprüfung auf Grund der Daten der Bf. aus dem Wareneinkauf bzw. den Ausgangsrechnungen ermittelt, wobei für die einzelnen Schlachtviehgattungen ein Rohaufschlag und zusätzlich der Anteil am Wareneinsatz je Gattung aufgrund dieser Werte ermittelt wurde. Der Wareneinsatz lt. Rechenwerk der Bf., ergänzt um den verkürzten Wareneinsatz lt. MIAS-Meldungen wurde mit einem Misch-Rohaufschlag versehen und die Umsatzerlöse basierend auf dem nachgewiesenen Wareneinkauf entsprechend kalkuliert. Zusätzlich wurden die erklärten Umsatzerlöse pauschal um 5 % erhöht, um den Verkürzungen beim inländischen Wareneinsatz Rechnung zu tragen.

Im Übrigen hatte die Bf. laut ihrer eigenen ENAV-Erklärung für 2014, eingelangt beim Finanzamt am 16.3.2016, 470.416,26 € umsatzsteuerbare Erlöse!!! Erklärt wurden in den UVA's der Bf. für 2014 jedoch nur Umsätze iHv 339.764,20 €.

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte iHa auf die vorstehenden Ausführungen zu Recht. Auch die angewandte Schätzungsmethode war eine solche, die ein Ergebnis der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gewährleistete, welches den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahekam.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127; 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Die Beschwerden vom 31.10.2017 gegen die Körperschafts- und Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015, den Festsetzungsbescheid für die Umsatzsteuer 12/2016 (die sich auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 richtete), sowie jene vom 7.9.2018 gegen Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 25.7.2018, waren allesamt daher als unbegründet abzuweisen.

Entgegen den Behauptungen der Bf. waren im Zuge der Betriebsprüfung sehr wohl Tatsachen für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheides 2014 rechtfertigten. U.a. kam die Tatsache im Zuge der

Betriebsprüfung neu hervor, dass die Bf. sowohl die Umsätze als auch den Wareneinkauf im Prüfungszeitraum verkürzt hatte, die entsprechenden betragsmäßigen Auswirkungen – zu Gunsten der Bf. – waren auch nicht als geringfügig anzusehen.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Umsatz- und die Körperschaftsteuer 2014 war daher ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Desgleichen erweisen sich sowohl die Beschwerden gegen den Verspätungszuschlagsbescheid 2014 iHa auf die Nichteinreichung einer Umsatzsteuererklärung für 2014 durch die Bf. als auch gegen den Anspruchszinsenbescheid 2014, der im Übrigen zu einer Gutschrift für die Bf., führte, als unbegründet und waren daher abzuweisen.“

24)

Die Bf. stellte mit Schreiben vom 25. Jänner 2019 (BFG-Akt Bl. 198, Eingangsstempel 28. Jänner 2019) den Vorlageantrag gemäß § 264 BAO (Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht) und brachte ergänzend vor:

„1. Die ausführlichen Schlachtungen im Dezember 2016 sind der Nachweis für die in der Inventur angeführten Tiefkühlware.

2. Der hohe Lebendtierbestand besteht zusätzlich zu den Schlachtungen und entspricht 4 Lieferungen von 4 LKW-Ladungen.

3. Es widerspricht den wirtschaftlichen Gegebenheiten in der Landwirtschaft, dass für Tauschgeschäfte Rechnungen ausgestellt werden.

Die Differenz von ENAV-Erklärung 2014 zu den umsatzsteuerbaren Erlösen ist im Zuge der Bilanzerstellung berichtigt worden und unter den sonstigen betrieblichen Erträgen erfasst.

Alle Barzahlungen von Kunden sind erlösmäßig erfasst, ebenso die Wareneinkäufe. Zum Zeitpunkt der Krankheit der Buchhalterin sind einzelne Barzahlungen nicht in die Kasse eingeflossen, sondern direkt zum Ausgleich von Verbindlichkeiten verbucht worden.“

25)

Das Finanzamt X legte die Beschwerden vom 4. Dezember 2017 und vom 7. September 2018 am 25. April 2019 gemeinsam mit Vorlagebericht und Aktenteilen dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor.

26)

Mit 1. Jänner 2021 trat das Finanzamt Österreich hinsichtlich der Angelegenheiten der Bf. an die Stelle des Finanzamtes X.

27)

Seit 19. Juni 2023 ist die StbKanzlei als steuerliche Vertreterin der Bf. eingetragen.

Zustellbevollmächtigt ist weiterhin die Buchhaltungskanzlei, denn die Ablehnung als

Bevollmächtigter nach § 84 BAO berührt die Zustellvollmacht nicht. Der

Zustellungsbevollmächtigte muss nicht zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugt sein

(Ritz/Koran, BAO⁷, § 84 Rz 10).

28)

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 8. Jänner 2024 erfolgte die Ladung der Parteien zur mündlichen Verhandlung am 12. Februar 2024. Der Bf. wurden als Beilage zum Schreiben folgende Aktenteile zur Kenntnis gebracht:

- Ermittlung des Misch-Rohaufschlages, d.h. des (gewogenen) durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) für die Jahre 2014, 2015 und 2016;
- Niederschrift über die Nachschau am 24. Mai 2018 und diesbezüglicher Aktenvermerk;
- Nach der Einreichung der Steuererklärungen für 2016 vom Betriebsprüfer für das Jahr 2016 adaptierte Kalkulation, welche den angefochtenen Bescheiden für 2016 vom 25. Juli 2018 und deren zusätzlicher Begründung zugrunde liegt.

Im Ladungsschreiben wurde der Bf. mitgeteilt: *„In der Beschwerde vom September 2018 wurde vorgebracht, dass bei der Nachschau in der Buchhaltungskanzlei (am 24. Mai 2018) ein Rechnungsordner gefehlt habe, den der Prüfer noch bei der Bf. anschauen wollte. Die angekündigte weitere Nachschau habe nicht stattgefunden. Wenn die Bf. dasjenige, was sie anlässlich einer weiteren Nachschau dem Betriebsprüfer zeigen hätte wollen, in das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht einbringen möchte. => Dann mögen diese Unterlagen seitens der Bf. zur mündlichen Verhandlung mitgebracht werden.“*

Im Ladungsschreiben wurde der Bf. zu den Jahresabschlüssen Folgendes vorgehalten:

- *„Die Bilanz zum 31. Dezember 2015, welche die Bf. am 30. September 2016 beim Firmenbuch eingereicht hat (BFG-Akt Bl. 246 f), weicht deutlich von der Bilanz zum 31. Dezember 2015 ab, welche die Bf. am 19. Februar 2018 beim Finanzamt eingereicht hat (BFG-Akt Bl. 161 f). Z.B. weist die beim Firmenbuch eingereichte Version der Bilanz einen Wert der Vorräte in Höhe von 47.230,00 € aus, wogegen die am 19. Februar 2018 beim Finanzamt eingereichte Version der Bilanz einen Wert der Vorräte in Höhe von 62.687,97 € ausweist. Weiters wird z.B. in der erstgenannten Version das Stammkapital mit 35.000,00 € ausgewiesen, während in der zweitgenannten Version eine nicht eingeforderte Stammeinlage in Höhe von 17.500,00 € abgesetzt wird.*
- *Auch die Bilanz zum 31. Dezember 2016, welche die Bf. am 28. September 2017 beim Firmenbuch eingereicht hat (offenzulegender Auszug: BFG-Akt Bl. 253), weicht deutlich von der Bilanz zum 31. Dezember 2016 ab, welche die Bf. am 19. Februar 2018 beim Finanzamt eingereicht hat (BFG-Akt Bl. 159). Einzig der Wert der Vorräte in Höhe von 101.666,12 € ist in beiden Versionen der Bilanz gleich.*
- *Auch die beim Finanzamt eingereichten Versionen der Bilanzen zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016 stellen Handelsbilanzen (d.h. nach dem UGB aufgestellte Bilanzen) dar. Denn die Unterschiede zwischen den beim Firmenbuch eingereichten Bilanzen und den beim Finanzamt eingereichten Bilanzen sind nicht durch vom Unternehmensrecht abweichende steuerliche Vorschriften erklärbar, zum Beispiel weil*

aus den beim Firmenbuch eingereichten Bilanzen zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016 hervorgeht, dass das Stammkapital in Höhe von 35.000,00 € zur Gänze einbezahlt gewesen sei, wogegen in den beim Finanzamt eingereichten Bilanz-Versionen jeweils eine nicht eingeforderte Stammeinlage in Höhe von 17.500,00 € ausgewiesen wird.“

29) Im Beschwerdeverfahren der Alleingesellschafterin der Bf. (nunmehr Alleingesellschafterin der Muttergesellschaft der Bf.) erließ das Bundesfinanzgericht einen mit 4. Jänner 2024 datierten Vorhalt. Zu diesem Vorhalt brachte die StbKanzlei auch als Vertreterin der Bf. am 31. Jänner 2024 eine Stellungnahme beim Bundesfinanzgericht ein, in welcher Folgendes für die Bf. relevant ist:

*„Die Umsatzzuschätzung für die Jahre 2015 bzw. 2016 betreffend die ***Bf1*** ist in keiner Weise gerechtfertigt und nachvollziehbar. Die Zuschätzung basierte auf einer nicht abgeschlossenen Buchhaltung. In weiterer Folge wurde nach Fertigstellung der Buchhaltung eine Körperschafts- sowie Umsatzsteuererklärung nach den tatsächlichen Verhältnissen beim Finanzamt eingereicht.*

In der mündlichen Verhandlung am 12. Februar 2024 wird der tatsächliche Rohaufschlag anhand von Beispielen näher dargelegt. Besonders bei den Lämmern (Anteil 66% vom Gesamtumsatz), welche vorwiegend aus Weidehaltung mit extensiver Fütterung im Ausland eingekauft werden kann keine so hohe Schlachtausbeute wie im Bericht vom 30. Oktober 2017 der Außenprüfung angenommen wird erzielt werden. Die Tiere haben aufgrund extensiver Weidehaltung einen sehr geringen Fleischanteil. Der Marktpreis beim Absatz der Produkte wird hauptsächlich vom Großhandel vorgegeben. Auch der Rohaufschlag hinsichtlich der Rinder welcher im Außenbericht deutlich zu hoch angesetzt wurde wird in der mündlichen Verhandlung näher erläutert.

Die wirtschaftliche Situation im Unternehmen ist sehr schlecht und auch von außen deutlich erkennbar. Die gesamte betriebliche Ausstattung ist technisch überaltert und nicht auf dem neuesten Stand. Die Gebäude sind zum Teil stark sanierungsbedürftig. Dieser Umstand lässt auf eine negative wirtschaftliche Situation des Unternehmens schließen.

Die hohen Rohaufschläge wie in der Außenprüfung festgestellt wären für das Unternehmen sehr wünschenswert, dadurch hätte man die Betriebs- und Geschäftsausstattung, Maschinen und sämtliche bauliche Anlagen durch Investitionen sowie Instandhaltungsmaßnahmen wesentlich modernisieren können. Aufgrund der schlechten finanziellen Situation war das jedoch nicht möglich.“

30) Der Vertreter der belangten Behörde brachte in die mündliche Verhandlung am 12. Februar 2024 den Betriebsprüfer mit. Der steuerliche Vertreter der Bf. brachte in die mündliche Verhandlung einen Sohn der Alleingesellschafterin der Bf. mit und stellte dessen Ausbildung sowohl im Schlachtgewerbe als auch auf wirtschaftlichen Gebiet und dessen Eintritt in den Betrieb der Bf. dar. Dieser habe sich die Kalkulation angeschaut und werde hierzu

vortragen.

In der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht:

30.1) Seitens Bf.: Die Bf. sei im Großhandel tätig. Jede Tiergattung sei anders zu beurteilen:

- Lämmer würden lebend eingekauft; der Einkaufspreis nach Lebendgewicht ermittelt. Die Schlachtausbeute sei niedriger als laut Betriebsprüfung. Es wurden zwei Untersuchungen zur Schlachtleistung (Schlachtausbeute) – eine aus Bayern bezogen auf Schlachtkörpergewicht, kalt (18-24 Stunden nach Schlachtung) und eine aus Sachsen bezogen auf Schlachtkörpergewicht warm ohne Kopf – vorgelegt. Die Untersuchung aus Bayern betreffend 12 Schafrassen bei verschiedener Fütterung ergab bei extensiver Fütterung eine durchschnittliche Schlachtausbeute aller 12 Rassen im Ausmaß von 42,6%; Minimum 38,2%; Maximum 48,0%. Bei intensiver Fütterung durchschnittlich 46,2%, Minimum 40,6%, Maximum 52,6%. Die Untersuchung aus Sachsen ergab als Durchschnitt aller sechs untersuchten Rassen 47,75% Schlachtausbeute. Die Bf. sei in einer Nische tätig, ohne Intensivmast der Lämmer, wodurch es weniger Schlachtausbeute gebe.
- Rind: Es gebe zwei Produktionsverfahren: Einerseits beim Einkauf Bezahlung nach Schlachtgewicht (Kaltgewicht des Schlachtkörpers, enthält noch die Knochen). Die Knochen seien fast nicht veräußerbar. Andererseits Einkauf und Weiterverkauf des Fleisches. Der Preis sei durch den Großhandel vorgegeben. Es herrsche starker Konkurrenzdruck.
- Schaf: Wenig Umsatzanteil; Einkauf zu Preisen entsprechend Lebendgewicht; pauschale Berechnung (für mehrere Tiere). Es handle sich um ausgemusterte, nicht mehr nutzbare, alte Tiere mit hohem Knochenanteil. Verkauf Großteils als Tiernahrung.
- Ziege: Meist Lebendkauf; Knochen seien Abfall.
- Kitz: Meistens pauschaler Kauf mehrerer Tiere. Preis nach pauschalem Lebendgewicht. Verkauf an Großhandel.

Weiters wurden seitens der Bf. vorgelegt: Rohaufschlagskalkulationen

- für Lämmer (2 Varianten: Schlachtausbeute 42% bzw. 45%. Dies entspreche der Schwankungsbreite);
- für Rinder (2 Varianten: einerseits 3% bei Lebendkauf, Schlachtung, Fleischverkauf; andererseits 14% bei Fleischeinkauf und Weiterverkauf);
- für Schafe: bei Schlachtausbeute 40% durchschnittlich 80% Rohaufschlag;
- für Ziegen: bei Schlachtausbeute abzüglich Knochen 25% durchschnittlich 33% Rohaufschlag;
- für Kitz: bei Schlachtausbeute 42% durchschnittlicher Rohaufschlag 65%

30.2) Seitens belangter Behörde: Das Eingehen der Bf. auf die Schätzung zeige, dass die Bf. von einer Schätzungsberechtigung ausgehe. Die Kalkulation des Betriebsprüfers habe auf Werten laut AMA aufgebaut, was die Fleischausbeute betreffe; die Quelle für diese Werte sei die Statistik Austria. Die ausländischen Lämmer seien billiger im Einkauf gewesen, sodass nicht ersichtlich sei, dass sie auf der Weide gehalten worden seien. Die Kalkulation des Betriebsprüfers basiere auf den tatsächlich vorhandenen Rechnungen der Bf.

30.3) Seitens Bf.: Die deutschen Untersuchungen würden vorgebracht, weil die österreichischen Werte auf Intensivmast beruhten. Das Belegwesen habe die genaue, zwischenzeitlich verstorbene, Sekretärin gemacht. Die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sei schlecht gewesen; die Familie mit einigen Kindern habe von der Pension der Großmutter leben müssen. Vorgelegt wurden Fotos zum schlechten Zustand des Betriebes. In Zukunft solle sich dies bessern. Der Betrieb sei mit anderen nicht vergleichbar. Zu den Lammeinkäufen in anderem EU-Mitgliedsstaat: Die Lämmer würden dort auf der Weide geboren und lebten dort bis in den Herbst. Da keine Ställe vorhanden seien, würden die Lämmer im Herbst lebend verkauft.

30.4) Seitens belangter Behörde: Dies sei nicht nachvollziehbar. Laut Rechnungen habe es auch im Juli und Dezember eingekaufte Lämmer gegeben.

30.5) Seitens Bf.: Man müsse das Ganze sehen und nicht einzelne Detailfälle. Es wurde ein Ordner vorgelegt, mit Verknüpfung von Ein- und Verkaufsbelegen, welche zusammenhingen.

30.6) Seitens belangter Behörde: Es sei zu wiederholen, dass der Betriebsprüfer auf Basis der tatsächlichen Belege die Kalkulation vorgenommen habe. Es sei nicht nachvollziehbar, dass jetzt im Nachhinein eine andere Kalkulation vorgenommen werde.

30.7) Seitens Bf.: Der Knochenanteil sei in der Kalkulation des Betriebsprüfers nicht enthalten. Es würden jetzt einzelne Geschäftsfälle zu den verschiedenen Tierarten herausgegriffen, um die Kalkulation des Betriebsprüfers zu widerlegen.

30.8) Seitens belangter Behörde: Bei den herangezogenen Werten laut Statistik Austria seien sicher die Knochen berücksichtigt, sodass daraus nichts zu gewinnen sei. Die Kalkulation sei bei der Prüfung anhand der tatsächlichen Rohaufschläge laut Buchhaltung vorgenommen worden. Diese Aufschläge seien auf alle Einkäufe, inklusive der nicht verbuchten Einkäufe, angewendet worden.

30.9) Seitens Bf.: Es sei anhand des schlechten Zustandes des Betriebes zu erkennen, dass kein Geld für Investitionen vorhanden war. Der Rohaufschlag laut eingereichter Bilanz sei 25,25% gewesen, wobei der um 15.000 Euro eingekaufte LKW noch nicht ausgeschieden sei.

30.10) Seitens belangter Behörde: Entscheidend seien die Einkaufspreise, die in anderem EU-Mitgliedsstaat niedriger gewesen seien, und die Fleischausbeute, die laut Statistik Austria höher sei.

30.11) Seitens Bf.: Die Richtigkeit der Werte laut MIAS-Systems sei nicht nachprüfbar. Es hätte sein können, dass zum Beispiel nur 70 der 100 bestellten Lämmer tatsächlich mitgenommen worden seien, aber im MIAS-System die Werte für 100 Lämmer eingegeben worden seien. Eine Schwankung zwischen österreichischem Preis und ausländischem Preis im Ausmaß von 50% ist unrealistisch.

30.12) Nach dem Schluss des Beweisverfahrens wurde seitens der belangten Behörde auf das schriftliche Vorbringen verweisen und seitens der Bf. abschließend vorgebracht: Die Entscheidung solle auch die wirtschaftliche Lage des Betriebes berücksichtigen. Es handele sich nicht um einen auslaufenden Betrieb, in welchen nichts mehr investiert werde, sondern um einen Betrieb, in den Nachfolger eingestiegen seien. Wenn Geld vorhanden gewesen wäre, wäre es für die dringend notwendigen Sanierungen verwendet worden. Es sei also kein Geld vorhanden gewesen. Alle Belege des Jahres 2016 seien in die Buchhaltung eingeflossen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

31)

Zum Mängelbehebungsauftrag vom 19. Jänner 2018 und dessen Beantwortung:

§ 250 Abs. 1 BAO bestimmt: „Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.“

Mit der Eingabe vom 4. Dezember 2017 hat die Bf. u.a. gegen

- den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2014 vom 31. Oktober 2017,
- den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 vom 31. Oktober 2017,
- den Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 31. Oktober 2017,
- den Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 31. Oktober 2017,
- den Verspätungszuschlagsbescheid 2014 vom 31. Oktober 2017 und
- den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 vom 31. Oktober 2017

Beschwerde erhoben. Die beiden genannten Wiederaufnahmebescheide ermöglichten die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2014 und des Körperschaftsteuerbescheides 2014 vom

31. Oktober 2017. Der Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 31. Oktober 2017 setzte die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 niedriger fest als es die in dieser Angelegenheit zuvor ergangene Beschwerdeverentscheidung vom 9. Februar 2017 getan hatte. Der Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 31. Oktober 2017 setzte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 niedriger fest als es die in dieser Angelegenheit zuvor ergangene Beschwerdeverentscheidung vom 9. Februar 2017 getan hatte. Der gemäß § 295 Abs. 3 BAO ergangene Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2014 vom 31. Oktober 2017 setzte den Verspätungszuschlag niedriger fest als es der in dieser Angelegenheit zuvor ergangene Verspätungszuschlagsbescheid vom 9. Februar 2017 getan hatte. Der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 vom 31. Oktober 2017 setzte eine Gutschrift fest. All dies resultiert daraus, dass die Außenprüfung für das Jahr 2014 keine Hinzuschätzung, sondern vielmehr eine Verminderung der Einnahmen ergeben hatte.

Die Bf. hat in der Beschwerdeschrift vom 4. Dezember 2017 angegeben, dass sich die Beschwerde gegen folgende Punkte richte:

*„Unbegründete Wiederaufnahme der Verfahren 2015 und 2016.
Umsatzhinzuschätzungen für die Jahre 2015 und 2016“*

Dieses Vorbringen und die anderen, nur auf die Jahre 2015 und 2016 bezogenen Ausführungen in der Beschwerdeschrift gehen am Inhalt der genannten sechs Bescheide betreffend das Jahr 2014 vorbei und erfüllen daher nicht das Erfordernis des § 250 Abs. 1 lit. b BAO.

§ 85 Abs. 2 BAO bestimmt: *„Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.“*

Das Finanzamt X musste daher den Mängelbehebungsauftrag vom 19. Jänner 2018 erlassen und der Bf. die Behebung u.a. des Mangels hinsichtlich § 250 Abs. 1 lit. b BAO betreffend die sechs Bescheide vom 31. Oktober 2017 auftragen.

Die Antwort der Bf. mit Schreiben vom 15. Februar 2018 gibt an, dass die Beschwerde sich gegen folgende Punkte richte:

*„Unbegründete Wiederaufnahme der Verfahren 2015 und 12/2016
Umsatzhinzuschätzungen für die Jahre 2015 und 2016“*

Dieses Vorbringen und die anderen, nur auf die Jahre 2015 und 2016 bezogenen Ausführungen im Schreiben der Bf. vom 15. Februar 2018 samt beigelegten Jahresabschlüssen für 2015 und

2016 gehen wiederum am Inhalt der genannten sechs Bescheide betreffend das Jahr 2014 vorbei und erfüllen daher weiterhin nicht das Erfordernis des § 250 Abs. 1 lit. b BAO.

Folglich ist die im Mängelbehebungsauftrag mit 15. Februar 2018 gesetzte Frist hinsichtlich der sechs Bescheide betreffend das Jahr 2014 fruchtlos abgelaufen. Die Geltung der Beschwerde, soweit sie sich gegen die sechs Bescheide betreffend das Jahr 2014 richtet, als zurückgenommen, ist mit Ablauf des 15. Februar 2018 eingetreten. Dies wird mit dem Spruchpunkt I. der vorliegenden Entscheidung des BFG beschlussmäßig festgehalten.

Die Beschwerden, soweit sie gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 2015 und 2016 gerichtet sind, lassen infolge des ergänzten Vorbringens der Bf. erkennen, dass die Hinzuschätzungen für die Jahre 2015 und 2016 angefochten werden. Es ist auch erkennbar, welche Änderung die Bf. an diesen Bescheiden beantragt werden, nämlich die Veranlagung entsprechend den eingereichten Jahresabschlüssen (Bilanzen und G&V-Rechnungen) für 2015 und 2016. Eine Begründung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. d BAO war von Anfang an vorhanden und war auch nicht Gegenstand des Mängelbehebungsauftrages.

32)

Zur Anfechtung des Umsatzsteuerbescheides 2016 vom 25. Juli 2018:

§ 253 BAO bestimmt: „Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.“

An die Stelle des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2016 vom 31. Oktober 2017 ist der Umsatzsteuerbescheid 2016 (Jahresveranlagungsbescheid) vom 25. Juli 2018 getreten.

Die Beschwerde der Bf. vom 4. Dezember 2017, soweit sie gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2016 vom 31. Oktober 2017 gerichtet ist, gilt somit gemäß § 253 BAO auch als gegen den mit 25. Juli 2018 datierten Umsatzsteuerbescheid 2016 gerichtet.

Laut Rechtssatz Nr. 1 zu VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085 gilt die Beschwerde der Bf. vom 7. September 2018, soweit sie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25. Juli 2018 gerichtet ist, nur als ergänzender Schriftsatz zur Beschwerde vom 4. Dezember 2017 hinsichtlich Umsatzsteuer 12/2016 (vgl. auch *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³, S. 616, Tz 5 zu § 253). Eine Zurückweisung der Beschwerde vom 4. Dezember 2017, soweit sie ursprünglich gegen den außer Kraft getretenen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2016 vom 31. Oktober 2017 gerichtet war, ist nicht geboten (*Ellinger et al.*, Anm. 6 zu § 253 BAO).

33)

Zur Buchführung, zu den Inventaren und den Jahresabschlüssen der Bf.:

33.1)

Tatsächliche Buchführung, Inventarisierung und Jahresabschlüsse der Bf. in den Streitjahren:

- Die Inventur der Bf. zum 31. Dezember 2015 umfasst nicht alle Vermögensgegenstände und keine Schulden. Sie umfasst nur die Vorräte, deren Wert iHv 62.687,97 € unrichtig ist.
- Die Inventur der Bf. zum 31. Dezember 2016 umfasst nicht alle Vermögensgegenstände und keine Schulden. Sie umfasst nur die Vorräte, deren Wert iHv 101.666,12 € unrichtig ist.
- Das Kassabuch und das Kassakonto in der Buchhaltung waren nicht vollständig. Nicht alle bar erfolgten Bezahlungen von Lieferverbindlichkeiten wurden verbucht. Nicht alle baren Vereinnahmungen von Lieferforderungen bzw. Verkaufserlösen wurden verbucht.
- Lieferverbindlichkeiten wurden jahrelang nicht 'ausgeziffert', sondern 'mitgeschleppt'.
- Die Bf. hat Einkäufe von Schlachtvieh in anderem EU-Mitgliedsstaat während des Jahres 2015 im Ausmaß von 44.128,20 € und während des Jahres 2016 im Ausmaß von 3.495,86 € nicht verbucht.
- Ein Teil der Warenverkäufe wurde nicht verbucht.
- Ein Teil der verbuchten Warenverkäufe wurde nicht nach dem dafür vorgesehenen Soll-Prinzip, sondern nach dem Ist-Prinzip verbucht.
- Zumindest ein Teil der Buchungen erfolgte nicht zeitgerecht (bis zum 15. des übernächsten Monats nach dem Stattfinden des Geschäftsfalles).
- Die Bilanz zum 31. Dezember 2015, welche die Bf. am 30. September 2016 beim Firmenbuch eingereicht hat, weist einen Wert der Vorräte in Höhe von 47.230,00 € aus (BFG-Akt Bl. 246 f), wogegen die am 19. Februar 2018 beim Finanzamt eingereichte Bilanz zum 31. Dezember 2015 einen Wert der Vorräte in Höhe von 62.687,97 € ausweist (BFG-Akt Bl. 161). Auch sonst gibt es deutliche Abweichungen zwischen den beiden Versionen der Bilanz.
- Die Bilanz zum 31. Dezember 2016, welche die Bf. am 28. September 2017 beim Firmenbuch eingereicht hat (offenzulegender Auszug: BFG-Akt Bl. 253), weicht deutlich von der Bilanz ab, welche die Bf. am 19. Februar 2018 beim Finanzamt eingereicht hat (BFG-Akt Bl. 159). Einzig der Wert der Vorräte in Höhe von 101.666,12 € ist in beiden Versionen der Bilanz gleich.
- Auch die beim Finanzamt eingereichten Versionen der Bilanzen zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016 stellen Handelsbilanzen (d.h. nach dem UGB aufgestellte Bilanzen) dar. Denn die Unterschiede zwischen den beim Firmenbuch eingereichten Bilanzen und den beim Finanzamt eingereichten Bilanzen sind nicht

durch vom Unternehmensrecht abweichende steuerliche Vorschriften erklärbar, z.B. weil aus den beim Firmenbuch eingereichten Bilanzen zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016 hervorgeht, dass das Stammkapital in Höhe von 35.000,00 € zur Gänze einbezahlt gewesen sei, wogegen in den beim Finanzamt eingereichten Bilanz-Versionen jeweils eine nicht eingeforderte Stammeinlage in Höhe von 17.500,00 € ausgewiesen wird.

- Aus der Buchhaltung der Bf. ist die genaue Berechnung ihres Gewinnes und ihrer Erlöse (Umsätze) in den Streitjahren 2015 und 2016 nicht möglich.
- Die Buchhaltung der Bf. eignete sich nicht dazu, den für die Bf. tätigen Personen richtige und aktuelle Informationen zu liefern. Die Jahresabschlüsse der Bf. eigneten sich nicht dazu, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.

33.2) Beweiswürdigung zu Abschnitt 33.1:

Die Diskrepanzen zwischen den beim Firmenbuch und den beim Finanzamt eingereichten Bilanzen ergeben sich aus Abfragen beim Firmenbuch und der Aktenlage.

Die Unrichtigkeit des Wertes der Vorräte laut der am 24. Mai 2018 vorgelegten Inventur zum 31. Dezember 2015 resultiert daraus, dass der Wert der Vorräte in der Bilanz zum 31. Dezember 2015, welche die Bf. am 30. September 2016 beim Firmenbuch eingereicht hat, 47.230,00 € beträgt (BFG-Akt Bl. 246 f). Hingegen wird der Wert der Vorräte in der am 19. Februar 2018 beim Finanzamt eingereichten Bilanz zum 31. Dezember 2015 mit 62.687,97 € angegeben (BFG-Akt Bl. 161). Es ist daher davon auszugehen, dass die am 24. Mai 2018 vorgelegte Inventur der Bf. zum 31. Dezember 2015 mit einem Wert der Vorräte iHv 62.687,97 € zwischen dem 30. September 2016 und dem 19. Februar 2018 unter Angabe von zumindest teilweise falschen Beständen erstellt worden ist.

Die Unrichtigkeit des Wertes der Vorräte laut der am 24. Mai 2018 vorgelegten Inventur zum 31. Dezember 2016 resultiert daraus, dass – wie der Betriebsprüfer im Aktenvermerk über die Nachschau am 24. Mai 2018 glaubwürdig ausführt – auf dem Konto "5790 - WEK Futtermittel" im Jahr 2016 netto 857,33 € verbucht wurden. Der laut Inventur zum 31.12.2016 gegenüber 01.01.2016 um 4.338,00 € auf 6.251,00 € angewachsene Bestand ist angesichts der laut Inventur am 31.12.2016 vorhandenen 406 lebenden und zu versorgenden Tiere unerklärlich. Der Versuch der Erklärung seitens der Bf., wonach (ohne Spuren in der Buchhaltung) Mist gegen Futtermittel getauscht worden sei, ist als Erklärung der gesamten Futtermittel-Unterdeckung im Jahr 2016 unglaubwürdig und als Schutzbehauptung einzustufen. Es ist daher davon auszugehen, dass die am 24. Mai 2018 vorgelegte Inventur der Bf. zum 31. Dezember 2016 unter Angabe von zumindest teilweise falschen Beständen erstellt worden ist.

Die Nichtverbuchung von Einkäufen in anderem EU-Mitgliedsstaat wurde vom Betriebsprüfer anhand der im MIAS vorhandenen Daten zu innergemeinschaftlichen Erwerben der Bf.

ermittelt. Die Differenz betreffend 2015 hat er im Rahmen der Außenprüfung ermittelt. Die während der Außenprüfung gegenüber der Buchhaltung ermittelte Differenz betreffend 2016 war infolge der nachträglichen Buchungen nicht mehr aktuell. Die für den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 25. Juli 2018 maßgebende Differenz betreffend 2016 hat der Betriebsprüfer nach Einlangen der Steuererklärungen für 2016 und Vornahme einer Nachschau neu berechnet. An den von ihm ermittelten Differenzen bestehen keine Zweifel, zumal seine Vorgangsweise während der Außenprüfung und danach sehr aufwendig und sorgfältig war. Dem Vorbringen, dass keine Differenzen bestünden oder gar mehr innergemeinschaftliche Erwerbe als laut MIAS verbucht worden wären, wird nicht gefolgt.

Die weiteren, in Abschnitt 33.1 angeführten Umstände bei der Buchführung der Bf. gehen aus dem Bericht des Betriebsprüfers vom 30. Oktober 2017 über die bei der Bf. durchgeführte Außenprüfung sowie aus der Niederschrift und dem Aktenvermerk über die Nachschau vom 24. Mai 2018 hervor. An deren Wahrheit bestehen keine Zweifel, zumal auch anlässlich der vorangegangenen Betriebsprüfung über die Jahre 2010 bis 2013 grobe Mängel der Buchführung der Bf. festgestellt wurden, welche die damalige Betriebsprüferin in Tz 2 ihres Berichtes vom 19. Jänner 2015 dargestellt hat. Die Bf. räumt das Bestehen einiger Tatsachen, welche der Feststellung von Mängeln zugrundeliegen, ein, wenn sie auch diese Tatsachen nicht als Grund für eine Mangelhaftigkeit ihrer Buchführung anerkennt:

- jahrelanges 'Nicht-Aus-Ziffern' von in der Buchhaltung mitgeschleppten, bereits bezahlten Lieferverbindlichkeiten;
- Nichteintragung von Zahlungen der Kunden im Kassabuch, wenn mit dem Bargeld Lieferverbindlichkeiten bezahlt wurden.

Das Unvermögen der Buchhaltung und der Jahresabschlüsse der Bf., richtige und aktuelle Informationen zu liefern und ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln, sowie die Unmöglichkeit der genauen Berechnung von Gewinn und Umsatzerlösen resultieren aus der Gesamtheit der in Abschnitt 33.1 dargestellten Mängel der Buchführung der Bf.

Dem entgegengesetzten Vorbringen der Bf., wonach sämtliche Umsatzerlöse buchhalterisch erfasst und erklärt worden seien, kann somit nicht gefolgt werden.

Dem Vorbringen der Bf. in der mündlichen Verhandlung, wonach alle Belege des Jahres 2016 verbucht worden seien, und wonach die damalige Sekretärin in der Bf. sehr genau gewesen sei und 'hinter den Belegen her gewesen sei', d.h. auf die Erstellung von Belegen gedrängt habe, ist entgegenzuhalten:

Die Unvollständigkeit der Buchführung der Bf. resultierte weniger daraus, dass eine Buchhaltungskraft vorhandene Belege nicht verbuchte, sondern eher daraus, dass Belege nicht vollständig bzw. rechtzeitig zur Verfügung standen. Die Sekretärin konnte nur auf die Erstellung

von Belegen zu jenen Geschäftsfällen dringen, von denen sie wusste, d.h. z.B. nicht betreffend Bareinnahmen außer Haus und Barausgaben außer Haus.

33.3) Rechtliche Würdigung zu Buchführung und Jahresabschlüssen:

Gemäß § 2 Unternehmensgesetzbuch (UGB) ist die Bf. als Gesellschaft mit beschränkter Haftung Unternehmerin kraft Rechtsform. Die Bf. unterliegt als Kapitalgesellschaft dem dritten Buch des UGB, d.h. dessen §§ 189 ff.

§ 190 Abs. 1 UGB bestimmt: *„Der Unternehmer hat Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.“*

§ 22 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. März 1906 über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der Fassung BGBl. I Nr. 114/1997 bestimmt: *„Die Geschäftsführer haben dafür zu sorgen, daß ein Rechnungswesen und ein internes Kontrollsystem geführt werden, die den Anforderungen des Unternehmens entsprechen.“*

§ 190 Abs. 3 UGB bestimmt: *„Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.“*

§ 191 UGB bestimmt: *„(1) Der Unternehmer hat zu Beginn seines Unternehmens die diesem gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben (Inventar).*

(2) Er hat für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen.“

Ein Inventar ist ein auf Basis einer Inventur erstellte Verzeichnis jener Vermögensgegenstände und Schulden, die einem Unternehmen zu einem bestimmten Zeitpunkt zugeordnet (gewidmet) sind. Das Inventar und damit die Inventur dienen als Abgleich der Zahlen aus der Buchhaltung mit dem tatsächlichen Bestand. (Hilber in Torggler, UGB², § 191 Rz 1 und 2)
Da die Inventuren der Bf. nur Vorräte enthalten, sind sie keine vollständigen Inventare im Sinne des § 191 UGB. Ein vollständiges Inventar inklusive Schulden hätte der Bf. die Gelegenheit geboten, die jahrelang in der Buchhaltung mitgeschleppten, bereits bezahlten Lieferverbindlichkeiten auszubuchen.

§ 195 UGB bestimmt: *„Der Jahresabschluß hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.“*

§ 196 UGB bestimmt:

(1) Der Jahresabschluß hat sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen,

Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.

(2) Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen dürfen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.“

§ 124 BAO bestimmt: „Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.“

§ 131 Abs. 1 BAO in der bis 31. Dezember 2015 geltenden Fassung bestimmte bezug habend:

„... Die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften: ...

... 2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabenschlichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabenschlichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

...“

Im Sinne des letzten vorhergehenden Satzes galt bis 31. Dezember 2015 die Barbewegungs-VO, BGBl. II Nr. 441/2006, welche bis zu einer Umsatzgrenze von 150.000,00 € Erleichterungen bei der Losungsermittlung vorsah. Da die Bf. diese Umsatzgrenze (auch in den Vorjahren) überschritt, galten die Erleichterungen nicht für die Bf.

§ 131 Abs. 1 BAO in der ab 1. Jänner 2016 geltenden Fassung durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, bestimmt bezug habend:

„... Die gemäß den §§ 124, 125 und 126 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die

ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften: ...

... 2. a) Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist.

b) Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden.

c) Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 3 verpflichtet sind, ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bargeschäfte einzeln festhalten.

...“

Die Erleichterungen bei der Buchführung nach § 131 Abs. 4 BAO sind auf die Bf. schon wegen des Überschreitens der Umsatzgrenze von 30.000,00 € nicht anwendbar.

Am 1. Jänner 2016 traten weiters die Belegerteilungspflicht gemäß § 132a BAO in der Fassung (idF) StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 und die erste Stufe der Registrierkassenpflicht gemäß § 131b BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl. I 118/2015 in Kraft.

§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 bestimmt: „Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.“

Die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988, d.h. im Wesentlichen anhand der Geldbewegungen, ist für die Bf. nicht anwendbar, weil für sie die gesetzliche Pflicht zur Buchführung (§ 190 Abs. 1 UGB) gilt.

§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 bestimmt: „Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.“

Die zitierten Gesetzesstellen bedeuten u.a., dass die Bf. ihren Gewinn (bzw. Verlust) der Streitjahre durch doppelte Buchhaltung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln musste bzw. hätte müssen.

Dies bedeutet für die Bf. in den Streitjahren im Detail u.a.:

- Alle Wareneinkäufe mussten verbucht werden.
- Alle Warenverkäufe mussten verbucht werden.
- Verkaufsvorgänge ohne Sofortzahlung waren gemäß dem Realisationsprinzip und nach vereinbarten Entgelten zu verbuchen, sodass Lieferforderungen entstanden, welche zum jeweiligen Datum der Bezahlung auszubuchen waren.
- Die vollständige und richtige Verbuchung jedes Geschäftsfalles sollte zeitgerecht (spätestens am 15. des übernächsten Monates) erfolgen.
- Die Nachholung von vorher unterlassenen Buchungen zum Abschlussstichtag (hier: 31. Dezember) ändert nichts an der formellen Mangelhaftigkeit der Buchhaltung.
- Alle Bareingänge und Barausgänge sollen entweder „in den Büchern“, d.h. auf dem Kassakonto täglich einzeln verbucht werden, oder in den dem Kassakonto zu Grunde liegenden „Grundaufzeichnungen“, d.h. dem Kassabuch, täglich einzeln festgehalten werden.
- Wenn Bargeld zur Bezahlung einer Lieferforderung vereinnahmt und anschließend zur Bezahlung einer Lieferverbindlichkeit verwendet wurde, waren dies zwei getrennte Vorgänge, die nicht gleichzeitig stattfanden. Auch wenn das Bargeld nur kurz in der Verfügungsmacht der Bf. stand, waren beide Vorgänge auf dem Kassakonto oder im Kassabuch einzeln zu verbuchen bzw. einzutragen.
- Die Buchführung (Rechnungswesen) kann nur dann den Anforderungen des Unternehmens entsprechen, wenn sie aufgrund von (inhaltlich richtigen) Belegen und mittels zeitnaher Buchungen erfolgt. Alle Eingangsrechnungen sind der buchführenden Stelle zuzuleiten und dort geordnet und zeitgerecht zu verbuchen. Zu jedem Verkaufsvorgang ist zeitnah eine Ausgangsrechnung auszustellen und diese zeitnah zu verbuchen. Jede Bezahlung einer Lieferverbindlichkeit ist zeitnah zu verbuchen, auch zwecks der für das Unternehmen unerlässlichen Information über den Stand jeder Lieferverbindlichkeit, damit Eingangsrechnungen nicht doppelt bezahlt werden. Jeder Zahlungseingang ist zeitnah zu verbuchen, damit der Stand jeder Lieferforderung ersichtlich ist. Jede bare Ein- und Auszahlung ist einzeln zu verbuchen bzw. im Kassabuch einzutragen, damit der Kassenstand kontrolliert werden kann.
- Das Wort „Jahresabschluß“ wird in den §§ 195 und 196 Abs. 1 UGB in der Einzahl verwendet. Daraus folgt bzw. ist es überhaupt selbstverständlich, dass zu einem bestimmten Stichtag nur ein unternehmensrechtlicher (traditionell: handelsrechtlicher) Jahresabschluss mit nur einer Bilanz (Handels-Bilanz) aufzustellen ist. Die Aufstellung einer weiteren Bilanz zum selben Stichtag mit dem Ansatz von abweichenden steuerrechtlichen Werten (d.h. einer Steuerbilanz) ist denkbar, aber weniger üblich als

die Anpassung der Handelsbilanz an die steuerrechtlichen Wertansätze mittels einer Mehr-Weniger-Rechnung. Im vorliegenden Fall ist das Vorliegen von zwei unterschiedlichen Bilanz-Versionen zum selben Stichtag ohnehin nicht dadurch erklärbar, dass eine der Bilanz-Versionen eine Steuerbilanz darstellen solle.

Ein Teil der Buchführungsvorschriften ist als „Soll“-Vorschrift und nicht als „Muss“-Vorschrift normiert. Die Verletzung von „Soll“-Vorschriften ist nicht als Finanzordnungswidrigkeit strafbar, hat aber Konsequenzen (*Ritz*, BAO⁵, § 131 Rz 4 mit Verweis auf § 184 iVm § 163 BAO). Die Nichteinhaltung einer „Soll“-Vorschrift bedeutet ebenso wie die Nichteinhaltung einer „Muss“-Vorschrift zunächst die formelle Mangelhaftigkeit der Buchführung = die Buchführung ist nicht formell ordnungsgemäß.

Die Anwendung all dieser Vorschriften auf den in Abschnitt 33.1 festgestellten Sachverhalt bei der Bf. in den Streitjahren bedeutet, dass die Buchführung und damit auch die auf dieser Buchführung basierenden Jahresabschlüsse formell mangelhaft waren, denn die Bf.

- hat unvollständige und unrichtige Inventare zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016 aufgestellt, sodass der – im Fall der Bf. aufgrund der gravierenden Buchführungsmängel dringend notwendige – Abgleich der Zahlen aus der Buchhaltung mit dem tatsächlichen Bestand der Vermögenswerte und Schulden zum Abschlussstichtag bei der Bilanzerstellung nicht vorgenommen werden konnte;
- hat nicht alle Wareneinkäufe verbucht;
- hat nicht alle Warenverkäufe verbucht;
- hat einen Teil der Warenverkäufe erst bei der späteren Bezahlung verbucht;
- hat einen Teil der Wareneinkäufe und Warenverkäufe erst anlässlich der Jahresabschluss-Erstellung mit Datum 31. Dezember 2016 nachgebucht;
- hat die Vereinnahmung und anschließende Auszahlung von Bargeld nicht im Kassabuch eingetragen bzw. auf dem Kassakonto verbucht. Durch die Nichtverbuchung solcher Vorgänge auf dem Kassakonto fehlte auch die jeweilige Gegenbuchung auf dem Lieferforderungskonto und dem Lieferverbindlichkeitskonto, sodass deren Stände tendenziell zu hoch waren.
- Weiters hat die Bf. aus ihrer Buchführung jeweils zwei unterschiedliche Bilanzen zum selben Stichtag – 31. Dezember 2015 bzw. 31. Dezember 2016 – abgeleitet.

Indem die Bf. nicht alle Ein- und Verkäufe verbuchte sowie nicht alle Bezahlungen von Lieferverbindlichkeiten verbuchte sowie nicht alle Vereinnahmungen von Lieferforderungen verbuchte sowie unrichtige Inventuren aufstellte sowie verschiedene Jahresabschlüsse zu jeweils demselben Stichtag aufstellte, waren ihre Buchführung und ihre Jahresabschlüsse darüber hinaus materiell mangelhaft = sachlich unrichtig.

Durch die Nichtverbuchung der baren Vereinnahmung eines Verkaufserlöses bei anschließender Bezahlung einer Lieferverbindlichkeit mit dem Bargeld auf dem Kassakonto

fehlte auch die jeweilige Gegenbuchung auf dem Lieferforderungskonto und dem Lieferverbindlichkeitskonto, sodass deren Stände tendenziell zu hoch waren. Auch dies macht die Buchführung der Bf. sachlich unrichtig (materiell mangelhaft).

34) Konsequenzen aus der mangelnden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der Bf.:

§ 163 BAO idF BGBl. I Nr. 99/2006 bestimmte bis 31. Dezember 2015:

„(1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.“

§ 163 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, ist ab 1. Jänner 2016 in Kraft und unterscheidet sich folgendermaßen von der vorhergehenden Fassung: In § 163 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 118/2015 ist der Ausdruck „des § 131“ durch den Ausdruck „der §§ 131 und 131b“ ersetzt worden.

§ 184 BAO bestimmt:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Die dargestellten, formellen Mängel der Buchführung der Bf. und der auf dieser basierenden Jahresabschlüsse sind derart schwer, dass die sachliche Richtigkeit der Buchführung der Bf. in Zweifel zu ziehen ist. Darüber hinaus ist erwiesen, dass die Buchführung der Bf. und ihre Jahresabschlüsse sachlich unrichtig sind.

Die Mängel der Buchführung und der Jahresabschlüsse der Bf. sind derart gravierend, dass eine exakte Ermittlung

- der wirklichen Jahresergebnisse (Gewinne bzw. Verluste als Werte, aus denen die Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer abgeleitet werden können) und
- der wirklichen Erlöse aus Verkäufen als Werte, aus denen die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer abgeleitet werden können,

nicht möglich ist. Die aus Buchführung und Jahresabschlüssen der Bf. abgeleiteten Steuererklärungen der Bf. für die Streitjahre 2015 und 2016 können nicht direkt (erklärungsgemäß) in die Veranlagungen der Bf. zur Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2015 und 2016 übernommen werden.

Dies alles bedeutet, dass die Jahresergebnisse (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) und die Umsätze der Bf. in den Jahren 2015 und 2016 zu schätzen sind.

35) Durchführung der gebotenen Schätzung:

Da – wie zuvor festgestellt – eine Schätzung der Jahresergebnisse (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) und der Umsätze jeweils für die Jahre 2015 und 2016 erforderlich ist, muss zunächst die Schätzungsmethode festgelegt werden.

Die Festlegung der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Im Beschwerdeverfahren steht es im Sinne von §§ 2a und 269 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht grundsätzlich frei, die Schätzungsmethode festzulegen, indem es die von der belangten Behörde gewählte Methode bestätigt oder durch eine andere Methode ersetzt. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Diejenige Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann. Als Schätzungsmethoden kommen insbesondere der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag in Frage. (Vgl. zu alledem *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 184 Rz 12 mit zahlreichen Verweisen)

Der Betriebsprüfer und ihm folgend die belangte Behörde wendeten eine kalkulatorische Schätzung auf das Schlachtvieh in Kombination mit Elementen des inneren Betriebsvergleiches und Sicherheitszuschlägen an, auch wenn letztere (5%ige Zuschätzung) im Prüfungsbericht nicht als solche bezeichnet wurden. Im Sinne dieser allgemeinen, theoretischen Bezeichnungen wird mit der vorliegenden Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes die Anwendung der Methode der kalkulatorischen Schätzung in Kombination mit Elementen des inneren Betriebsvergleiches im Wesentlichen bestätigt und die zusätzlich angewendete Methode der Verhängung von Sicherheitszuschlägen verworfen. Entscheidend sind aber nicht diese theoretischen Bezeichnungen, sondern die konkrete Ausgestaltung der tatsächlich angewendeten Schätzungsmethode:

Die vom Betriebsprüfer angewendete Schätzungsmethode baute zunächst – soweit möglich – auf der Buchhaltung der Bf. auf, wobei jedenfalls keine Änderungen des Wertes des Warenvorrates zwischen zwei Bilanzstichtagen berücksichtigt werden konnten, weil angesichts der unrichtigen Inventuren die Bilanzwerte in einer Weise unrichtig waren, dass deren tatsächliche Änderung nicht sinnvoll geschätzt werden konnte.

Diese vom Betriebsprüfer angewendete Schätzungsmethode (ohne Sicherheitszuschlag) wird vom Bundesfinanzgericht (mit Ausnahme eines Details bei der Schlachtausbeute der Lämmer im Jahr 2015) bestätigt, weil sie auf einer besser gesicherten Ausgangsposition aufbaut, als es mit der Anwendung des äußeren Betriebsvergleiches, der Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs der Fall wäre. Es ist zu erwarten, dass die bestätigte Schätzungsmethode Ergebnisse liefert, die den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen so nahe wie möglich kommen.

Aus den seitens der Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Fotografien ist zu erkennen, dass der Betrieb der Bf. großen Investitionsbedarf hatte und dass dafür kein Geld verwendet wurde. Da die nächste Generation der Unternehmerfamilie nach entsprechender Ausbildung in den Betrieb eingestiegen ist, kann davon ausgegangen werden, dass vorhandene finanzielle Mittel in den Betrieb investiert worden wären. Dem Vorbringen der Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass keine finanziellen Mittel für Investitionen vorhanden waren, wird daher gefolgt. Somit (und aus dem in Abschnitt 36 dargestellten Grund) besteht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kein Anlass, den Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 5% aufrechtzuerhalten. Dieser wird für die vorliegende Entscheidung nicht hinzugerechnet.

Hier wird keine Schätzung nach den Lebenshaltungskosten der vom Betrieb lebenden Familie angewendet; auch die Methode der Schätzung durch Vermögensdeckungsrechnung wird hier nicht abgewendet. Demnach ist es hier unerheblich, ob – wie in der mündlichen Verhandlung vorgebracht – die Deckung der Lebenshaltungskosten (nur) durch die Pension der Großmutter erfolgte. Soweit die angewendete Schätzungsmethode einen höheren Umsatz und Gewinn der Bf. sowie verdeckte Ausschüttungen ergibt, kann dies nicht mit dem Argument des Nichtvorhandenseins dieses Geldes widerlegt werden. Denn ob solches Geld für Lebenshaltungskosten – welche vordringlicher gewesen wären als Investitionen in den Betrieb – verwendet wurde oder wofür sonst, ist im Rahmen der hier gewählten bzw. bestätigten Schätzungsmethode unbeachtlich.

Das Vorbringen der Bf. in der Beschwerde vom 7. September 2018, wonach beim Schaf der Aufschlag 71% (RAK 1,71) und beim Rind der Aufschlag 4% betragen habe, ist nicht nachvollziehbar.

Zum Vorbringen seitens der Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass der Knochenanteil in der Kalkulation des Betriebsprüfers nicht enthalten sei, womit offenbar gemeint ist, dass die angesetzte Schlachtausbeute auch die Knochen umfasse: Diesem Einwand kann nicht gefolgt

werden; nichts deutet darauf hin, dass die hier bestätigte Kalkulation auch die Knochen zum Fleischpreis angesetzt hätte.

Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Kalkulationen zu den 5 Tierarten, teilweise mit Varianten, weisen (außer einer Variante betreffend Rind) geringere Rohaufschlagskoeffizienten aus als es jene laut Außenprüfung sind. Die Werte laut Außenprüfung stehen auf breiterer Basis, insb. auf allen im zweiten Halbjahr 2016 getätigten Geschäftsfällen zum Schlachtvieh, soweit sie während der Außenprüfung bereits verbucht waren. Deshalb wird hier die Kalkulation des Betriebsprüfers bestätigt.

Der seitens der Bf. geäußerte Zweifel an der Richtigkeit der (vom ausländischen Lieferanten gemeldeten MIAS-Daten ist zu wenig konkret, um darauf eingehen zu können.

Zu dem in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Ordner (vgl. Abschnitt 30.5), in welchem – durch Trennblätter getrennt – laut Vorbringen jeweils zusammengehörige Eingangs- und Ausgangsrechnungen enthalten sind, welche im Folgenden jeweils gemeinsam dargestellt werden:

- Rechnung der Bf. vom 23.3.2016 betreffend Verkauf von 101,00 kg Ziegenkitz um 1.010,00 Euro plus 10% USt (und betreffend 39 kg Lammfleisch);
Gutschrift der Bf. vom 20.3.2016 gegenüber einer österreichischen Lieferantin betreffend Einkauf von 27 Kitz und 4 Ziegen um 1.217,00 € inkl. 13% USt.
- Rechnung der Bf. vom 2.11.2016 (Lieferdatum 25.10.2016) betreffend Verkauf von 60 kg Pansen, 12 kg Herz, 63 kg Ziegenfleisch um 298,50 € plus 13% USt für Tierfutter.
Gutschrift der Bf. vom 5.11.2016 (Lieferdatum 2.11.2016) gegenüber einer österreichischen Lieferantin betreffend Einkauf von 5 Ziegen um 176,99 € plus 13% USt.
Gutschrift der Bf. vom 10.9.2016 (Lieferdatum 10.9.2016) gegenüber einer österreichischen Lieferantin betreffend Einkauf von 3 Ziegen um 106,19 € plus 13% USt.
- Rechnung der Bf. vom 8.11.2016 betreffend Verkauf von 88 kg Lammfleisch und 46 kg Lammknochen und 130 kg Lammlunge und Pansen um 426,20 € plus 13% USt für Tierfutter.
Rechnung (undatiert) eines österreichischen Lieferanten betreffend Einkauf von 10 Altschafen (Bio) um 500,00 €.
Gutschrift der Bf. vom 27.5.2016 gegenüber einem österreichischen Lieferanten betreffend Einkauf von 14 Altschafen um 680,00 €, enthaltend 13% USt (78,23 €).
- Rechnung der Bf. vom 27.5.2016 betreffend Verkauf von 3.658 kg Rindfleisch (Kilopreis 3,73 €) um 13.644,34 € plus 10% USt.
Rechnung eines österreichischen Lieferanten vom 14.6.2016 (Lieferdatum 13.6.2016) betreffend Einkauf eines Stieres (434,70 kg SG, Kilopreis 3,00 €) um 1.304,10 €.
Rechnung eines österreichischen Lieferanten vom 18.2.2016 (auch Lieferdatum) betreffend Einkauf von 6 Stier Platten (121,40 kg, Kilopreis 2,80 €) um 339,92 € plus

10% USt, von 1 Stierhälfte (221,60 kg, Kilopreis 3,80 €) um 842,08 € plus 10% USt, von 2 Stier Vorderv. m. Pl. (262 kg, Kilopreis 3,00 €) um 786,00 € plus 10% USt, von 5,3 kg Rindszungen (Kilopreis 3,80 €) um 20,14 € plus 10% USt.

- Rechnung der Bf. vom 2.12.2016 (Lieferdatum 3.11.2016) betreffend Verkauf von 150,50 kg Lammfleisch (Kilopreis 5,50 €) um 827,75 € plus 10% USt und von 320,30 kg Rindfleisch (Kilopreis 4,10 €) um 1.313,23 € plus 10% USt;
Gutschrift der Bf. vom 24.10.2016 (=auch Lieferdatum) gegenüber einer österreichischen Lieferantin betreffend Einkauf von 12 Lämmern (530 kg, Kilopreis 2,04 €) um 1.078,76 € plus 13% USt.
- Rechnung der Bf. vom 8.6.2016 betreffend Verkauf von 247 kg Lammfleisch (Kilopreis 6,00 €) um 1.482,00 €, enthaltend 10% USt (134,73 €);
Gutschrift der Bf. vom 16.6.2016 gegenüber einem österreichischen Lieferanten betreffend Einkauf von 10 Lämmern (452 kg, Kilopreis 2,50 €) um 1.130,00 €, enthaltend 13% USt;
Gutschrift der Bf. vom 7.4.2016 gegenüber einem österreichischen Lieferanten betreffend Einkauf von 8 Lämmern (313 kg, Kilopreis 2,30 €) 719,90 €, enthaltend 13% USt (82,82 €).
- Rechnung der Bf. vom 23.3.2016 betreffend Verkauf von 476 kg Lammfleisch (Kilopreis 6,00 €) um 2.856,00 €, enthaltend 10% USt (259,64 €);
Rechnung der Bf. vom 23.3.2016 betreffend Verkauf von 143,40 kg Lammfleisch (Kilopreis 6,00 €) um 860,40 €, enthaltend 10% USt (78,22 €);
Gutschrift der Bf. vom 20.3.2016 gegenüber einem österreichischen Lieferanten betreffend Einkauf von 26 Lämmern (730 kg, Kilopreis 2,20 €) um 1.606,00 €, enthaltend 13% USt (184,76 €);
Gutschrift der Bf. vom 25.3.2016 gegenüber einer österreichischen Lieferantin betreffend Einkauf von 25 Lämmern (968 kg, Kilopreis 2,30 €) um 2.226,40 €, enthaltend 13% USt (256,13 €).

Innerhalb der dargestellten 7 Gruppen von laut Vorbringen zusammengehörende Belegen ist nicht zu erkennen, dass die den Belegen zugrundeliegenden Geschehnisse derart zusammengehören, dass genau die eingekaufte Ware (Schlachtvieh) nach der Verarbeitung der verkauften Ware entspricht. Hier führt die vom Betriebsprüfer vorgenommene Gegenüberstellung aller verbuchten Ein- und Verkäufe von 5 Schlachtviehgattungen im zweiten Halbjahr 2016 (und im gesamten Jahr 2014, was hier nur für die Errechnung der Mittelwerte für 2015 bedeutsam ist) zu einer besseren Annäherung an die tatsächlichen Werte als es die herausgegriffenen, in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Belege vermögen.

Zu erkennen ist aus diesen in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Belegen, dass der Kilopreis für Lamm netto ungefähr dem in der Kalkulation vom Betriebsprüfer für 2016 angesetzten 2,04 € entspricht. Es ist auch zu erkennen, dass am Rindfleisch kaum etwas zu

verdienen ist, was wiederum dem niedrigen, vom Betriebsprüfer in seiner Kalkulation angesetzten RAK für Rind (0,89 für 2015, 1,12 für 2016) entspricht.

Der Betriebsprüfer verwendete für die Kalkulation hinsichtlich des Jahres 2015 die Mittelwerte der aus der Buchhaltung für 2014 und für das zweite Halbjahr 2016 abgeleiteten Werte (vgl. Abschnitt 7). Beim Lamm wurde die Schlachtausbeute für 2014 mit 0,52 und für 2016 mit 0,48 angesetzt. Im Misch-Rohaufschlagskoeffizienten des Jahres 2015 ist somit die Lamm-Schlachtausbeute im Ausmaß von 0,50 enthalten. Ob bzw. in welcher Verteilung es sich bei den von der Bf. in den Streitjahren eingekauften Lämmern um solche aus Intensivmast oder aus Weidehaltung handelte, ist nicht bestimmbar. Aber jedenfalls zeigen die seitens der Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgelegten, deutschen Untersuchungen über die Schlachtausbeute (vgl. Abschnitt 30.1) eines: Eine über 0,48 liegende Schlachtausbeute bei Lamm ist unwahrscheinlich. Deshalb wird für die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes der für 2016 angesetzte Wert der Lamm-Schlachtausbeute (0,48) auch für das Jahr 2015 herangezogen. Damit werden der Rohaufschlagskoeffizient (RAK) für Lamm (bisher 1,36) und der (gewogene) Durchschnitts-RAK für 2015 (bisher 1,31) folgendermaßen neu berechnet:

Bisherige Kalkulation:

Lamm Einkaufspreis je kg		
Jahr 2014	1,81000 €	
Jahr 2016	2,04000 €	
Durchschnitt für 2015	1,92500 €	gleichbleibend

Lamm Schlachtausbeute		
Jahr 2014	0,52000	
Jahr 2016	0,48000	
Durchschnitt für 2015	0,50000	durch 0,48 ersetzt

Lamm Erlös je kg		
Jahr 2014	5,02000 €	
Jahr 2016	5,47000 €	
Durchschnitt für 2015	5,24500 €	gleichbleibend

Neuberechnung RAK für Lamm	
Einkaufspreis je kg lebend	1,92500 €
dividiert durch Schlachtausbeute	0,48000
ergibt Einkaufspreis je kg Fleisch	4,01042 €

Erlös je kg	5,24500 €
neuberechneter RAK für Lamm	1,30784

2015	RAK	Gewichtung der Produktgruppe	RAK mal Gewichtung
Lamm	1,30784	66%	0,86318
Schaf	1,91	6%	0,11460
Rind	0,89	24%	0,21360
Ziege	1,83	2%	0,03660
Kitz	2,35	2%	0,04700
		gewogener Durchschnitts-RAK	1,27498

Dieser gewogene Durchschnitts-RAK (Misch-Rohaufschlag) ist auf den – um nicht verbuchte innergemeinschaftliche Erwerbe erhöhten – Wareneinsatz (213.230,02 € laut Prüfungsbericht) anzuwenden, was für 2015 einen kalkulatorischen Umsatzerlös aus geschlachtetem Vieh in Höhe von 271.864,01 € ergibt, was gegenüber dem Umsatzerlös Schlachtvieh laut Buchhaltung (244.609,82 €; vgl. Abschnitt 7) einen betreffend 2015 hinzuzuschätzenden Fehlbetrag von 27.254,19 € ergibt. Dieser wird nicht um die – mit der vorliegenden Entscheidung entfallende – 5%ige Zuschätzung laut Prüfungsbericht erhöht.

2016: Die Berechnung des hinzuzuschätzenden Fehlbetrages für 2016 ohne zusätzliche 5%ige Zuschätzung ergibt sich aus der Adaptierung der vom Betriebsprüfer nach Einlangen der Steuererklärungen für 2016 vorgenommenen Neukalkulation (vgl. Ende des Abschnittes 16):

kalkulierter Umsatzerlös 10%	528.264,34 €
abzüglich Umsatzerlös Schlachtvieh laut Erklärung	-461.846,23 €
Fehlbetrag, hinzuzuschätzender 10%iger Umsatz	66.418,11 €

36) Verdeckte Ausschüttung:

Die Ermittlung der verdeckten Ausschüttungen nach dem Schema in Tz. 4 des Prüfungsberichtes (vgl. Ende des Abschnittes 7) ergibt adaptiert:

	2015	2016
Zurechnung	27.254,19 €	66.418,11 €
zzgl. Umsatzsteuer 10%	2.725,42 €	6.641,81 €
abzgl. nicht verbuchte innergemeinschaftliche Erwerbe	-44.128,20 €	-3.495,86 €
ergibt (rechnerische) verdeckte Ausschüttung	-14.148,59 €	69.564,06 €

Für 2015 gibt es somit keine verdeckte Ausschüttung. Auch wenn der 5%ige Sicherheitszuschlag in Höhe von 12.230,49 € + 1.223,05 € 10% USt = 13.453,54 € hinzugerechnet würde, ergäbe sich für 2015 keine verdeckte Ausschüttung. Deshalb und aufgrund der niedrigeren, aus der Außenprüfung resultierenden Bemessungsgrundlagen und Steuern für 2014 erwecken die

Buchführungsmängel der Bf., welche auch auf einer durch fehlende Belege verursachten Unordnung beruhen, nicht den Eindruck des hauptsächlichen Abziels auf Steuerverkürzung. Dies ist ein weiterer Grund (zu dem in Abschnitt 35 genannten Grund) dafür, dass mit der vorliegenden Entscheidung der 5%ige Sicherheitszuschlag entfällt.

Zur errechneten, verdeckten Ausschüttung für 2016:

Das Vermögen der Bf. wurde durch die verdeckte Ausschüttung vermindert. Diese Vermögensminderung stellt jedoch keine steuerliche Betriebsausgabe der Bf. dar und vermindert gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 nicht das Einkommen, und damit auch nicht den Gewinn und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

37) Umsetzung der Schätzungsergebnisse für 2015

37.1) Änderung von Bemessungsgrundlagen des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides 2015:

Der steuerbare Umsatz (Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen ...) laut Steuererklärung in Höhe von 309.763,20 € wird um 27.254,19 € auf 337.017,39 € erhöht. Dies ist um 19.289,82 € weniger als im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2015.

Der mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu versteuernde Umsatz laut Steuererklärung in Höhe von 271.936,90 € wird um 27.254,19 € auf 299.191,09 € erhöht. Dies ist um 19.289,82 € weniger als im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2015.

37.2) Änderung von Bemessungsgrundlagen des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2015:

Die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Bilanzgewinn) in Höhe von 7.337,58 € werden um die Zuschätzung (27.254,19 €) erhöht und um die nichtverbuchten Wareneinkäufe (44.128,20 €) vermindert, sodass sich -9.536,43 € ergeben. Da dieser Wert nicht der Steuererklärung entspricht und somit nicht dem Beschwerdebegehren nach Ansatz des erklärten Wertes, resultiert auch hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 die teilweise Stattgabe als Entscheidungsrichtung.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gesamtbetrag der Einkünfte betragen jeweils -9.536,43 €; das Einkommen ist 0,00 €.

Es kommt 2015 zu keiner Anrechnung der Mindeststeuer aus 2014.

38) Umsetzung der Schätzungsergebnisse für 2016:

38.1) Änderung von Bemessungsgrundlagen des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides 2016:

Der steuerbare Umsatz (Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen ...) laut Steuererklärung in Höhe von 503.673,52 € wird um 66.418,11 € auf 570.091,63 € erhöht. Dies ist um 16.741,17 € weniger als im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2016.

Der mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu versteuernde Umsatz laut Steuererklärung in Höhe von 461.846,23 € wird um 66.418,11 € auf 528.264,34 € erhöht. Dies ist um 16.741,17 € weniger als im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2016.

38.2) Änderung von Bemessungsgrundlagen des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2016:

Die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Bilanzverlust) in Höhe von -3.307,74 € werden um die Zuschätzung (66.418,11 €) erhöht und um die nichtverbuchten Wareneinkäufe (3.495,86 €) vermindert, sodass sich 59.614,51 € ergeben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gesamtbetrag der Einkünfte betragen jeweils 59.614,51 €.

Zum Verlustabzug für 2016 aus den Verlustvorträgen aus 2014 und 2015:

- In der Beschwerdeentscheidung zur Körperschaftsteuer 2014 vom 9. Februar 2017 war trotz positiven Einkommens kein Verlustvortrag aus Vorjahren zum Abzug gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 angesetzt worden. Aus den Vorjahren stehen folglich keine Verlustvorträge zur Verfügung.
- Im rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 31. Oktober 2017 betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gesamtbetrag der Einkünfte jeweils -4.864,33 €. Dieser Betrag ist darauf zu untersuchen, ob er bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer für 2016 als Verlustvortrag gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 abzuziehen ist.
- In der Veranlagung (Festsetzung) der Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 durch die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gesamtbetrag der Einkünfte jeweils -9.536,43 €. Auch dieser Betrag ist darauf zu untersuchen, ob er bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer für 2016 als Verlustvortrag gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 abzuziehen ist.

Gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988 in der am 31. Dezember 2016 geltenden Fassung sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens (für 2016) als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen: „... 2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 ...“

§ 25 KStG 1988 bestimmt (unverändert ab der Stammfassung): „Soweit in diesem Bundesgesetz auf andere Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.“

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt in der am 31. Dezember 2016 geltenden Fassung: „Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

– wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind und

– soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.“

Die Verluste der Bf. in den Jahren 2014 und 2015 sind nicht durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden. Für 2015 ist dies in Abschnitt 33 festgestellt worden. Für 2014 resultiert dies daraus, dass der von der Bf. für das Jahr 2014 ermittelte, der Beschwerdeverentscheidung vom 9. Februar 2017 zugrundegelegte Gewinn durch die Kalkulation im Rahmen der Außenprüfung zu einem geschätzten Verlust wurde.

Daher ist bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer für 2016 kein Verlustabzug aus den Vorjahren als Sonderausgabe abzuziehen. Daher beträgt das Einkommen des Jahres 2016 (wie der Gesamtbetrag der Einkünfte) 59.614,51 €.

Zu der bei der Körperschaftsteuerveranlagung für das Jahr 2016 anzurechnenden Mindestkörperschaftsteuer aus Vorjahren:

- Die anrechenbare Mindeststeuer hat in der Beschwerdeverentscheidung zur Körperschaftsteuer 2014 vom 9. Februar 2017 betragen: 1.125,00 €. Die Mindestkörperschaftsteuer hatte für das erste und zweite Quartal 2013 jeweils 437,50 € sowie für das dritte und vierte Quartal 2013 jeweils 125,00 € betragen; $437,50 + 437,50 + 125,00 + 125,00 = 1.125,00$.
- Der rechtskräftige Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 31. Oktober 2017 setzte die Steuer in Höhe der (aufgerundeten) Mindestkörperschaftsteuer, und zwar mit 1.438,00 € fest. Für das erste Quartal 2014 betrug die Mindestkörperschaftsteuer nur 125,00 €. Die dafür ursächliche Verminderung des Mindestkapitals der GmbH auf 10.000,00 € wurde mit AbgÄG 2014 wieder rückgängig gemacht. Ab dem zweiten Quartal 2014 betrug die Mindestkörperschaftsteuer wiederum 437,50 € pro Quartal. $125,00 + 437,50 + 437,50 + 437,50 = 1.437,50$.
- Durch die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zur Körperschaftsteuer des Jahres 2015 fällt nur die Mindestkörperschaftsteuer an, welche $4 \times 437,50 = 1.750,00$ € beträgt.

- Für die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zur Körperschaftsteuer des Jahres 2016 steht aufgrund der vorstehenden drei Punkte Mindestkörperschaftsteuer der Vorjahre in folgender Höhe zur Anrechnung zur Verfügung: $1.125,00 + 1.437,50 + 1.750,00 = 4.312,50 \text{ €}$.

39) Zu den Vorlageanträgen:

In Reaktion auf die Beschwerdeverentscheidung vom 11. Jänner 2019 stellte die Bf. mit Schreiben vom 25. Jänner 2019 einen Vorlageantrag (Antrag gemäß § 264 BAO auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht). Über einen solchen zulässigen und rechtzeitigen Vorlageantrag wird nicht gesondert abgesprochen, sondern er bewirkt, dass die Beschwerde wiederum als unerledigt gilt, sodass das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde absprechen kann. Der Vorlageantrag vom 25. Jänner 2019 bewirkte, dass hier mit den Spruchpunkten I. und II. über die Beschwerden entschieden werden konnte.

Ein (verfrühter) Vorlageantrag, welcher vor der Erlassung der Beschwerdeverentscheidung eingebracht wird, ist unzulässig und unwirksam. Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Beschwerdeverentscheidung voraus (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 264 Rz 6 mit Verweis auf VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373). Die (bedingten) Anträge auf Entscheidung über die Beschwerde vom 4. Dezember 2017 durch das Bundesfinanzgericht in den Eingaben vom 4. Dezember 2017 und vom 15. Februar 2018 (verfrühte Vorlageanträge im Sinne des § 264 BAO) werden daher gemäß § 264 Abs. 5 BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

Der bedingte Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem BFG in der Beschwerde vom 7. September 2018 wurde wirksam gestellt, weil er schon vor der Beschwerdeverentscheidung gestellt werden darf. Die Bedingtheit dieses Antrages, weil er erst nach Stellung eines (wirksamen) Vorlageantrages einen Anwendungsbereich hat, ist unschädlich.

40) Zur Unzulässigkeit einer (ordentlichen) Revision:

Gegen eine Entscheidung des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 iVm 9 B-VG).

Maßgebend für die vorliegende Entscheidung des BFG waren Tatfragen (Sachverhaltsfeststellungen, Beweiswürdigung), welche keine Rechtsfragen sind, weshalb hier die (ordentliche) Revision an den VwGH nicht zulässig ist (vgl. VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009).

Wien, am 23. Februar 2024