

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100177/2011

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. A in der Beschwerdesache GesnbR, Anschrift, vertreten durch Berater, gegen die Bescheide des FA X Y betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte und hinsichtlich Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1996 sowie hinsichtlich Gewerbesteuer für das Jahr 1993 und über die Beschwerde gegen die Bescheide hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1998 und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte und hinsichtlich Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1996 sowie hinsichtlich Gewerbesteuer für das Jahr 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen die Bescheide hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1998 und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der Höhe der gem. § 188 BAO einheitlich und gesonderten festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die Höhe der auf die Beteiligten entfallenden Einkünfte wird jeweils auf die (zweiten) Beschwerdeentscheidungen vom 20.11.2011 bzw. 30.11.2010 verwiesen, die insoweit einen Bestandteil dieses Spruches bilden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die gemäß den Beschwerdeentscheidungen auf E entfallenden Einkünfte jeweils auf D, St.Nr: 000, als Erben nach E, entfallen bzw diesem zuzurechnen sind.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer und Gewerbesteuer und der darauf entfallenden Abgaben wird ebenfalls jeweils auf die (zweiten) Beschwerdeentscheidungen vom 20.11.2011 bzw. 30.11.2010 verwiesen, die insoweit einen Bestandteil dieses Spruches bilden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

1.) Die Abgabepflichtige betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht einen Gastgewerbe- und Beherbergungsbetrieb und ermittelt den Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG.

2.) Anlässlich einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung wurden im Betriebsprüfungsbericht u.a. nachstehende Feststellungen getroffen:

„Tz 17) Zuschätzung Getränkeerlöse

Dem Finanzamt liegen Unterlagen vor, aus denen ersichtlich ist, dass die geprüfte Firma im Zeitraum vom 27.07.1993 - 04.08.1998 bei der Firma Z AG Bier im Gesamtwert von 87.394,00 netto schwarz einkaufte.

Aus der im Prüfungsverfahren vorgelegten "Schwarzeinkaufsaufstellung" ist ersichtlich, dass jede Lieferscheinnummer der Schwarzeinkäufe die nächstfolgende Zahl zu einem offiziellen Lieferschein an die geprüfte Firma ist. Ebenso ist in allen Fällen die Gemeinde T angeführt. Die Gemeinde T hat aber keine dieser Lieferungen jemals bestellt oder erhalten.

Somit ist davon auszugehen, dass die angeführten Lieferungen an den geprüften Betrieb erfolgten und bei diesem sind die entsprechenden Erlöse zu berechnen und den bisher erklärten Umsätzen hinzuzurechnen.

Die Schwarzeinkaufslisten der Fa. Z AG wurden dem Steuerberater bereits ausgehändigt. Wie das Finanzamt in den Besitz dieser Listen kam und auf welche Fakten und Beweise sich diese stützen, ist den nachstehenden Erläuterungen zu entnehmen.

Nicht verbuchte Biereinkäufe

Durch die Finanzverwaltung wurden bei der Firma Z AG im September 1998 Hausdurchsuchungen und Einvernahmen von Mitarbeitern (Bierführer, Telefonistinnen) durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass Bierlieferungen an Gastbetriebe teilweise nicht offiziell deren Kundenkonto zugerechnet wurden sondern, dass ein Teil der beim jeweiligen Kunden abgelieferten Waren als Verkäufe an Letztverbraucher deklariert und mit separaten Beleg abgerechnet wurden. Als Kunde scheint dabei meist die jeweilige Sitzgemeinde des Gastbetriebes auf.

Diese Vorgangsweise wurde auch beim Abgabepflichtigen praktiziert. Als Empfänger der Lieferung wird die Gemeinde T angegeben. Diese als „Lieferung an die Gemeinde T“ deklarierten Biereinkäufe sind im Rechenwerk des Pflichtigen nicht als Wareneinkauf enthalten. Analog dazu wurden die auf diese „Schwarzeinkäufe“ entfallenden Umsätze nicht als Erlöse erklärt.“

In weiterer Folge wurde unter der lit a der Tz 17 des BP-Berichtes die in den einzelnen Jahren bezogenen Biermengen dargestellt, die nicht in die Buchhaltung Eingang gefunden haben und mit einem ebenfalls angeführten Abgabepreise für die einzelnen Jahre entsprechend multipliziert.

Unter der TZ 17 b des BP-Berichtes wurde weiters Nachstehendes festgestellt:

„TZ 17 b) Sicherheitszuschlag restliche Getränke

Unter Bedachtnahme auf die nachgewiesene Abgabenhinterziehung bei den Biererlösen bestehen gegen die Aufzeichnungen, welche andere Getränke betreffen, ebenfalls Bedenken, weil im Hinblick auf die Art der Erlösermittlung davon auszugehen ist, dass bei allen Erlössparten Schwarzumsätze getätigt wurden.

Diese Annahme wird durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt (VwGH 17.2.1995, 94/17/0123; 19.2.1985, 84/14/0103; 25.2.1994, 93/17/0406; 25.1.1983, 82/14/138-140). Als Konsequenz wird der bei der Firma Z AG vorliegende Verkürzungsprozentsatz zu 75% auf die restlichen Getränke übertragen und die sich daraus ergebenden Erlöse werden als Sicherheitszuschlag den bisher erklärten Umsätzen hinzugerechnet. Dieser Prozentsatz dient als Grundlage zur Berechnung des Sicherheitszuschlages für die übrigen Getränke.“

In der TZ 18 des BP-Berichtes mit der Überschrift „Zuschätzung Küchenerlös“ wurde weiters festgehalten, dass auf Grund der Schwarzeinkäufe bei der Fa. Z AG angenommen werden müsse, dass ganze Losungspakete und somit auch Küchenumsätze nicht in den erklärten Einnahmen enthalten seien und diesem Umstand mit einem Sicherheitszuschlag von 1 % der erklärten Küchenumsätze begegnet werde.

3.) Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ zum Teil im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte sowie betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 sowie betreffend Gewerbesteuer für das Jahr 1993.

4.) In weiterer Folge wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung gegen die im Spruch angeführten Bescheide Berufung erhoben, die sich einerseits gegen die Wiederaufnahme der Verfahren sowie andererseits gegen die Zuschätzung von Getränke- und Küchenerlösen für die Jahre 1993 - 1998 laut Tz 17 und 18 des Betriebsprüfungsberichtes richtet, mit der Begründung, dass die neben dem für den Verkauf im Gastbetrieb bezogenen Bierlieferungen ausschließlich dem Eigenverbrauch gedient hätten und insoweit zusätzliche Warenbezüge an Bier nicht in Abrede gestellt würden, diese aber für private Zwecke verwendet worden seien.

Dazu wurde auf den Wiener Gesundheitsbericht 2000 verwiesen, in welchem die Konsumgewohnheiten unter anderem von Bier dargestellt seien, woraus ein durchschnittlicher jährlicher Pro-Kopf-Konsum an Bier für Tirol von 166 Litern ableitbar sei und sich daraus bei nur fünf Personen ein jährlicher Eigenverbrauch an Bier in Höhe von 830 Litern ergäbe. Dazu wurden neben den beiden Gesellschaftern, die Gattin und die Mutter eines Gesellschafters sowie ein Bruder der beiden Gesellschafter angeführt, die für den Eigenverbrauch in Betracht kommen würden und weiters angemerkt, dass der im Jahr 1994 verstorbene Bruder der beiden Gesellschafter sowie die vier Kinder eines der Gesellschafter nicht mitgerechnet würden. Daraus ergäbe sich glaubwürdig, dass - ausgenommen das Jahr 1994 - der Einkauf nur für Zwecke des Eigenverbrauchs erfolgt sei.

Weiters wurde eingewendet, dass die in der im Zuge der Betriebsprüfung übergebenen "Schwarzeinkaufsaufstellung" (Excel-Tabelle mit 6 Seiten) erfassten "Schwarzeinkäufe" trotz mehrfacher Aufforderung durch keine weiteren Einzelnachweise etwa in Form eines Lieferscheines belegt worden seien. Dieser konkrete Nachweis sei insbesondere für das Jahr 1994 eingefordert worden, da für dieses Jahr eine gegenüber den anderen Jahren deutlich erhöhte Gesamtmenge an Bier ausgewiesen sei (1.625 Liter gegenüber sonst durchschnittlich ca. 700 Litern). Zwar würden für das Jahr 1994 Ereignisse vorliegen, die einen zusätzlichen Eigenverbrauch verursacht hätten (Feier zum 40. Geburtstag eines Gesellschafters sowie die Beerdigung eines Bruders der Gesellschafter), aber würden diese Ereignisse den gegenüber den anderen Jahren erhöhten Einkauf nicht gänzlich zu erklären vermögen.

In diesen Zusammenhang wurde weiters darauf hingewiesen, dass nach der vom Finanzamt vorgelegten Aufstellung am 9.8.1994 zwei 50-Liter-Fässer und am 27.9.1994 sogar sieben 50-Liter-Fässer Bier eingekauft worden seien, für den Eigenverbrauch aber nur 25-Liter-Fässer geordert worden seien, weshalb die Vermutung bestehe, dass es hier zu einer falschen Zuordnung gekommen sei, was jedoch mangels Mitwirkung an

der Beschaffung der entsprechenden Lieferscheine durch die Finanzverwaltung bisher nicht geklärt werden habe können. Versuche bei der Bierlieferfirma eine Verifizierung des Inhaltes der Aufstellung zu erhalten, seien an der konsequenten Ablehnung jeder Auskunftserteilung durch diese Seite gescheitert. Weiters sei es auch möglich, dass es bei diesen beiden Lieferungen zu einer Verwechslung zwischen dem Einkauf für den Gastbetrieb und dem Einkauf für Privatzwecke gekommen sei und in weiterer Folge zwar der entsprechende Wareneinkauf nicht verbucht, die Erlöse daraus aber sehr wohl ordnungsgemäß erfasst worden seien. Da es sich dabei um Vorgänge des Jahres 1994 handle und die entsprechenden Belege bereits vernichtet worden seien, würden für eine konkrete Überprüfung die Unterlagen fehlen. Nach Ausscheiden der Einkäufe von 50-Liter-Fässern mit insgesamt 450 Litern Bier und unter Berücksichtigung eines um fünf 25-Liter-Fässer erhöhten Eigenverbrauches gegenüber den anderen Jahren mit weiteren 125 Litern Bier, würde sich der Privateinkauf des Jahres 1994 auf 1.050 Liter reduzieren.

Weiters wurde vorgebracht, dass jeder Nachweis für eine Abgabenhinterziehung fehle, da die Feststellung des Finanzamtes, es sei unglaublich, dass diese Einkäufe für private Zwecke getätigt worden seien, nicht geeignet sei, eine Abgabenhinterziehung nachzuweisen.

5.) In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde dazu ausgeführt, dass die Schätzungsberechtigung gegeben sei, da Schwarzlieferungen durch die Bierlieferfirma nicht in Abrede gestellt worden seien.

Hinsichtlich der Eigenverbrauchsansätze der Betriebsprüfung betreffend Bier wurde angemerkt, dass man sich an den Erstaussagen orientiert hätte, bei denen der Bierkonsum von der Ehegattin eines der Gesellschafter praktisch mit vernachlässigbar bezeichnet worden sei, da sie andere Getränke bevorzugen würde und entspreche der im Rahmen der Kalkulation beim Bier kalkulatorisch berücksichtigte Eigenverbrauch inkl. Personalverpflegung (basierend auf die Angaben der Mitgesellschafter) einem Bierkonsum von 175 Litern. Insoweit gehe das Finanzamt davon aus, dass der Schwarzeinkauf Bier ausschließlich für Zwecke des nicht versteuerten Wiederverkaufes verwendet worden sei, womit der Tatbestand des § 99 FinStrG mit einer Verjährungsfrist von 10 Jahren gegeben sei (§ 207 BAO), zumal der Eigenverbrauch nicht aufgezeichnet worden sei, Schwarzeinkäufe eingestanden worden seien und der Eigenverbrauch von Bier in Form von Fassbier unrealistisch erscheine. Nach § 18 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 seien die Bemessungsgrundlagen für den Eigenverbrauch aufzuzeichnen und würden solche Aufzeichnungen nicht vorliegen.

Bezüglich der Einwände in der Berufung betreffend die "Schwarzeinkaufsaufstellung" wurde angemerkt, dass durch die Finanzverwaltung bei der Bierlieferfirma Hausdurchsuchungen durchgeführt worden seien, dabei u.a. auch EDV-Daten beschlagnahmt worden seien und durch Einvernahmen von Bediensteten der Bierlieferfirma und der Auswertung der EDV-Daten festgestellt werden habe können, dass

Kunden neben Lieferungen, bei denen auf den Lieferscheinen bzw. Rechnungen ihre Namen aufgeschienen seien, auf Wunsch auch Lieferungen erhalten hätten, bei denen weder auf den Lieferscheinen noch in den sonstigen Aufzeichnungen der Bierlieferfirma der Name des Kunden aufgeschienen sei. Durch Auswertung der EDV-Daten sei es dem Finanzamt gelungen, eine Verknüpfung zwischen den offiziellen und den inoffiziellen Lieferungen an die Kunden herzustellen.

Zum Ablauf bei Bestellungen mit Erfassung der Letztverbraucherlieferungen wurde in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung Nachstehendes ausgeführt:

„Kundenbestellungen wurden von Verkaufsdamen telefonisch entgegen genommen, wobei diese Bestellungen entweder sofort oder nach Anfertigung handschriftlicher Aufzeichnungen in die EDV eingegeben wurden. Diese Bestellungen wurden jedoch in der Weise gesplittet, dass ein vom Kunden angegebener Teil auf seine offizielle Kundennummer eingegeben wurde und die "inoffiziellen Lieferungen" auf einem Letztverbraucher-Sammelkonto erfasst wurden. Die Konten, auf denen solche "inoffiziellen" Lieferungen erfasst wurden, wurden zumeist wie folgt bezeichnet: "Div. Letztverbraucher Ortsname", "Gemeinde Ortsname", "Fahrverkauf Ortsname".

Die Eingabe der Letztverbraucher-Lieferung erfolgte entweder unmittelbar vor oder gleich nach der offiziellen Bestellung. Im Anschluss wurden Ausdrucke (sog. Ladevorschlagslisten bzw. Auftragsscheine) angefertigt, auf denen sämtliche Lieferungen (Rechnungen) eines Tages und zwar nach dem jeweiligen Wagen sortiert, aufgelistet wurden. Auf diesen Listen war eine Zuordnung der Letztverbraucher-Lieferung zum Gastwirt an Hand einer Kennzahl (LKZ = Lieferkennzeichen bzw. ADRKZ = Adresskennzeichen) ersichtlich. Diese Kennzahl wurde von den Telefonverkaufsdamen vergeben, wobei eine Vergabe der gleichen Nummer täglich nur einmal vorkam. Dieses LKZ wurde so gesteuert, dass für einen Auftragsschein zwei Fakturen erstellt wurden, diese aber unmittelbar hintereinander auf dem Buchungsprotokoll aufscheinen und die Rechnungen auch hintereinander ausgedruckt wurden. Ebenso wurden auf den Auftragsscheinen, die auch im Telefonverkauf angefertigt worden sind, Letztverbraucher besonders angeführt (z.B. andere Farbe, mit der Bezeichnung "+", etc.). Zusätzlich wurde auf diesen Scheinen das Lieferkennzeichen (LKZ) vermerkt.

Für den Bierführer wurde der Letztverbraucher-Lieferschein an den offiziellen Lieferschein geheftet, damit er erkennen konnte, welche Letztverbraucher-Lieferung zum Kunden gehört.

Diese Vorgangsweise wurde im Zuge von Vernehmungen von Mitarbeitern der Bierlieferfirma, speziell Telefonverkaufsdamen und LKW-Chauffeuren, niederschriftlich bestätigt.

EDV-mäßige Auswertung:

Als Grundlage für die Auswertung und somit die Zuordnung der Letztverbraucher-Lieferungen zu den Gastwirten dienten die beschlagnahmten EDV-Daten. Dabei handelt es sich um Originaldatensätze der Bierlieferfirma, die von der Systemprüfung

nur zugeordnet und sortiert wurden. Die Zusammenführung betrifft Datensätze von Gastwirtlieferungen mit Datensätzen von Letztverbraucherlieferungen. Dabei wurden vor allem folgende Datensätze berücksichtigt:

Auf- bzw. absteigende Lieferschein-Nummer, gleiche Fuhrschein-Nummer sowie gleiches Datum. Um sogenannte Kollisionsfälle (zu einem Letztverbraucher-Lieferschein gibt es sowohl eine absteigende als auch eine aufsteigende Wiederverkäufer-Lieferschein-Nr.) ausschließen zu können, erfolgte eine weitere Zuordnung aufgrund einer fortlaufenden Nummer im Datenbestand der Bierlieferfirma, anhand der es möglich war, solche Kollisionsfälle dem richtigen Gastwirt zuzuordnen.

Die Zuordnung wurde dadurch überprüft, dass Belege wie Ladevorschlagslisten und Kundenkarteikarten, welche ebenfalls zum Teil beschlagnahmt wurden, stichprobenweise mit den ausgewerteten EDV-Daten verglichen wurden. Bei dieser Überprüfung ergaben sich ausschließlich idente Zuordnungen.“

6.) Im Vorlageantrag wurde sodann dem vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung errechneten durchschnittlich Bierkonsum entgegengetreten, darauf hingewiesen, dass der auf die fünf erwachsenen Familienmitglieder entfallende Bierkonsum rund 800 Liter betrage, sowie bemängelt, dass keiner der beiden Gesellschafter zu den Eigenverbrauchsansätzen befragt worden sei und die ins Treffen geführte Aussage der Ehegattin eines der Gesellschafter in keiner Weise hinsichtlich Fragestellung und Beantwortung nachvollziehbar dokumentiert sei.

Zudem wurde hinsichtlich der Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass es für den Privatkonsum von Bier keiner eigenen Zapfsäule bedürfe, weil dieser über die vorhandene Schankanlage erfolge.

7.) Nach Abhaltung eines Erörterungstermines unter Beisein des steuerlichen Vertreters, eines Gesellschafters sowie eines Vertreters des Finanzamtes wurde die Zustimmung zur Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung erteilt.

8.) Das Finanzamt reduzierte sodann im Rahmen einer zweiten Berufungsvorentscheidung die Bemessungsgrundlagen und führte in der Begründung dazu aus, das im Rahmen des Erörterungstermines darüber Einvernehmen erzielt worden sei, dass

der Eigenverbrauch Bier mit 800 Litern per anno in Ansatz gebracht und gleichmäßig auf das ganze Jahr verteilt werde,

der Schwarzeinkauf von sieben 50-Liter-Fässern im September 1994 ausgeklammert werde und

die Zuschätzung der sonstigen Erlöse von 75% auf 50% des Verkürzungsfaktors beim Bier reduziert werde.

9.) In weiterer Folge wurde durch die steuerliche Vertretung neuerlich ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und mit näherer Begründung darauf hingewiesen, dass die Bemessungsgrundlagen nicht in der Höhe reduziert worden seien, wie dies im Erörterungstermin vereinbart worden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130. Abs 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

1. Zuschätzung:

Vorweg ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall nicht in Abrede gestellt wurde, dass neben den offiziell für den Gastgewerbebetrieb bezogenen Bierlieferungen in den Streitjahren auch noch weitere Bierlieferungen stattgefunden haben, die nicht in der Buchhaltung erfasst wurden und zwar unter Ausnutzung des von der Bierlieferfirma angebotenen Systems. Dieses System wurde im Betriebsprüfungsbericht sowie in der Beschwerdeverentscheidung ausführlich erläutert. Ergänzend wird hiezu auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.10.2010, 2009/15/0011, verwiesen, in welchem die Vorgänge von der Erfassung der Bestellungen bis zur Erstellung der Ladevorschlagsliste klar nachvollziehbar beschrieben sind.

Aufgrund der Darstellung des österreichweit zum Einsatz gekommenen EDV-Systems ist die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegende Schätzungsmethode und das Verfahren zur Ableitung der Schätzungsergebnisse, wonach der Betriebsprüfer die nichterklärten Einkäufe an Bier mit den Abgabepreisen für ½ Liter Bier hochgerechnet und diese Beträge den erklärten Umsätzen hinzugerechnet hat, im Betriebsprüfungsbericht deutlich dargestellt.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Da eingeräumt wird, dass auch Bier bezogen wurde, dass nicht in der Buchhaltung erfasst worden ist, war die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde grundsätzlich gegeben.

Wenn im Beschwerdevorbringen ausgeführt wird, dass der Bierbezug, der nicht in der Buchhaltung Eingang gefunden hat, der Eigenkonsumation gedient hätte und dazu unter Hinweis auf den durchschnittlichen Pro-Kopf-Konsum an Bier fünf Personen ins Treffen geführt wurden, denen der Eigenverbrauch zuzurechnen sei und der jährliche Eigenverbrauch mit rund 800 Litern angegeben wurde, so ist dazu vorweg darauf zu verweisen, dass der nicht erklärte Biereinkauf nach den Feststellungen der Betriebsprüfung im Jahr 1993 in Summe 425 Liter, im Jahr 1994 in Summe 1.625, im Jahr 1995 in Summe 550 Liter, im Jahr 1996 in Summe 500 Liter, im Jahr 1997 in Summe 825 Liter und im Jahr 1998 in Summe 550 Liter betragen hat. Alleine der unterschiedlich hohe Bierbezug in den einzelnen Jahren zeigt schon auf, dass der zusätzliche Einkauf an Bier in diesen Jahren in keiner Weise mit dem behaupteten Eigenverbrauch in Höhe von rund 800 Litern übereinstimmt, sondern vielmehr eine Bandbreite zwischen 425 Liter und 1.625 Liter aufweist. Daran würde auch der Umstand nichts ändern, wenn man den Einkauf im Jahr 1994 entsprechend den Einwänden der steuerlichen Vertretung abändern würde. Insoweit würden aber mit Ausnahme des Jahres 1997 die Bezugsmengen in keinem Jahr ausreichen, um den Privatkonsum abzudecken bzw würden im Jahr 1994 über dem angeblichen Privatkonsum liegen.

Diese Umstände zeigen deutlich auf, dass aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch, die Abgabebehörde auf die bloßen Behauptungen der Gesellschafter der Abgabepflichtigen angewiesen ist.

Soweit als Begründung für die Nichterfassung der angeblich für den Privatkonsum bezogenen Biermengen vorgebracht wurde, dass man es leid gewesen sei, jährlich bei der Erstellung der Steuererklärungen mit der Frage nach den privaten Trinkgewohnheiten zwecks Ermittlung der als Eigenverbrauch anzusetzenden Größen konfrontiert zu werden und man unwissend, dass ein Unternehmer auch den für private Zwecke getätigten Einkauf aufzuzeichnen und als Eigenverbrauch wiederum auszuscheiden habe, die Vorgangsweise mit dem gesonderten Einkauf der für den Privatkonsum bestimmten Biermengen beschritten habe, ist darauf hinzuweisen, dass der behauptete private Bierkonsum der fünf ins Treffen geführten Personen ohnehin dem im Beschwerdevorbringen angeführten Durchschnittskonsum entsprechen würde. Wenn aber der private Bierkonsum nach dem Beschwerdevorbringen ohnehin im Durchschnittsbereich angesiedelt ist, erscheinen die weiteren Ausführungen, mit welchen man die Nichterfassung begründen wollte, als nicht glaubhaft und erweisen sich die diesbezüglichen Ausführungen als widersprüchlich.

Angemerkt wird weiters, dass auch die Behauptung, dass für den Eigenverbrauch lediglich 25-Liter-Fässer angeschafft worden seien, als nicht glaubwürdig erscheint. Wenn nämlich eingeräumt wird, dass das Bier, welches von den Gesellschaftern beziehungsweise von deren Angehörigen konsumiert wurde, ohnehin über den einzigen zur Verfügung stehenden Zapfhahn bezogen wurde, ist keine logische Erklärung dafür zu finden, warum für den Privatkonsum ausschließlich 25-Liter Fässer angeschafft worden sein sollten.

Ebensowenig ist nachvollziehbar, warum man sich des von der Bierlieferfirma angebotenen Systems bedient hat, wenn – wie im Beschwerdevorbringen behauptet – der nicht in der Buchhaltung erfasste Bierbezug ausschließlich dem Eigenverbrauch gedient hätte. Diesfalls hätte die Lieferung offiziell namens der Familie bezogen werden können und hätte als Lieferadressat in den „Ladevorschlagslisten“ nicht die Gemeinde vorgeschoben werden müssen.

Die Buchführung der Beschwerdeführerin erweist sich insoweit in zweifacher Hinsicht als nicht ordnungsgemäß. Einerseits wurde nicht der gesamte Warenbezug in der Buchhaltung erfasst und andererseits wurden keinerlei Aufzeichnungen bezüglich des Eigenverbrauches geführt. Gerade durch letztere Aufzeichnungen soll aber gewährleistet werden, dass Unterlagen vorliegen, die den Eigenverbrauch nachweislich und nachvollziehbar belegen. Insoweit ist die Schätzungsberechtigung zweifelsfrei gegeben.

Wenn die Abgabenbehörde im Rahmen der zweiten Berufungsvorentscheidung zur Streitbeilegung bei der Hinzuschätzung die im Jahr 1994 in der "Schwarzeinkaufsaufstellung" enthaltenen 50-Liter-Fässer unberücksichtigt lässt, ist sie diesbezüglich ohnehin dem Beschwerdebegehren gefolgt.

Darüberhinaus ist zu berücksichtigen, dass die Abgabenbehörde bei der Berechnung der Hinzuschätzung ohnehin zugunsten der Beschwerdeführerin lediglich den Abgabepreis für ein großes Bier herangezogen hat und keinen Mischsatz zwischen großen und kleinem Bier ermittelt hat.

Wenn der steuerliche Vertreter mit Kalkulationen aufzuzeigen versucht, dass unter Zugrundlegung der Zuschätzung durch das Finanzamt die errechneten RAKs voneinander abweichen würden, ist darauf hinzuweisen, dass nur Kalkulationen, denen gesicherte Ausgangswerte zugrunde liegen, Unrichtigkeiten aufzuzeigen vermögen.

Dazu wird ergänzend angemerkt, dass in keiner Weise sichergestellt ist, dass die Beschwerdeführerin neben den aufgedeckten, nicht in der Buchhaltung erfassten Bierbezügen nicht noch weitere Bierlieferungen (u.U. von anderen Handelsbetrieben oder unter Ausnutzung von Sonderangeboten im Einzelhandel) bezogen hat, die nicht in die Buchhaltung Eingang gefunden haben. Das Finanzamt hat offenkundig diesbezüglich ohnehin zugunsten der Abgabepflichtigen von der Verhängung eines (weiteren) Sicherheitszuschlages bei den Biererlösen Abstand genommen, obwohl dies im Rahmen der Schätzungsberechtigung durchaus zulässig gewesen wäre.

Im übrigen ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass derjenige der zur Schätzung Anlass gibt, die Unsicherheiten einer Schätzung zu tragen hat.

Weiters hat das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden den erklärten Besteuerungsgrundlagen in sämtlichen Jahren Sicherheitszuschläge bei den anderen Getränkeumsätzen zugerechnet. Dabei ist das Finanzamt vom Verhältnis der hervorgekommenen „Schwarzlieferungen“ an Bier zum offiziellen Bierbezug des Betriebes ausgegangen und hat entsprechende Wareneinsatzerhöhungen bei den einzelnen Getränkeerlösen (Wein, Spirituosen, alkoholfreie Getränke, Kaffee und Tee) mit 75 % des Verhältnisses von offiziellen Bierbezug zum inoffiziellen Bierbezug hochgerechnet und mit den kalkulatorischen Rohaufschlägen jeder Warengruppe multipliziert. In weiterer Folge hat das Finanzamt in den zweiten Berufungsvorentscheidungen die Zuschätzung bei den übrigen Getränkeerlösen insoweit reduziert, als es die Warenbezüge der anderen Getränkeerlössparten nur mehr mit 50 % des Verhältnisses von offiziellem zu inoffiziell Bierbezug hochgerechnet hat.

Wenn dazu seitens der steuerlichen Vertretung der Antrag gestellt wurde, bei den übrigen Getränkeerlösen einen Sicherheitszuschlag von 1 % der Umsätze zum Ansatz zu bringen, so kann diesem Antrag aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht gefolgt werden, da vom Verwaltungsgerichtshof in gleichgelagerten Fällen sogar Sicherheitszuschläge zwischen 10 % und 30 % ebenso wie Sicherheitszuschläge entsprechend dem Verhältnis der Graulieferung zum gesamten Wareneinkauf als zulässig beurteilt wurden (vgl. dazu VwGH 20.9.2007, 2003/ 14/0084 30 %; 22.9.2005, 2005/14/0026 10 % 19.4.2007, 2005/15/0001).

Wenn im konkreten Fall vom Finanzamt in der zweiten Berufungsvorentscheidung die Hinzuschätzung bei den übrigen Getränkeerlösen auf 50 % des Verhältnisses offizieller Warenbezug/Graulieferung beim Bier reduziert hat, so ist die Höhe der Sicherheitszuschläge in der zweiten Berufungsvorentscheidung in Bezug auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ohnehin als äußert moderat zu beurteilen.

Insoweit kann dem Beschwerdebegehren in Bezug auf das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 4. Dezember 2014, in welchem den Erlöszuschätzungen bei der Erlösgruppe Bier im Sinne der zweiten Berufungsvorentscheidung die Zustimmung erteilt wurde und im übrigen der Antrag gestellt wurde, bei den sonstigen Getränkeerlösen den Sicherheitszuschlag in Höhe von 1 % der erklärten sonstigen Getränkeerlöse festzusetzen, nur teilweise Folge gegeben werden und wird bezüglich der Bemessungsgrundlagen auf die zweiten Beschwerdevorentscheidungen verwiesen.

2. Prüfung der Verjährung:

Grundsätzlich ist zu berücksichtigen, dass die Verjährung von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen und aufzugreifen ist und es keiner förmlichen Einwendung oder Einrede bedarf.

Da hinsichtlich der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide Verjährung eingewendet wurde, mit der Begründung, dass die Festsetzungsverjährung im Streitfall fünf Jahre betragen würde und daher in jedem Fall hinsichtlich der Bescheide für die Jahre 1996 und davor Verjährung eingetreten sei, ist im gegenständlichen Fall für die Frage der Verjährung zu prüfen, ob es sich dabei um hinterzogene Abgaben handelt und daher die für die Streitjahre längere Verjährungsfrist von 10 Jahren im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO zu berücksichtigen ist.

Vorweg ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass Feststellungsbescheide ebenso sowie Meßbescheide ohne Bedachtnahme auf die Verjährungsfrist erlassen werden können, während die Festsetzung der Umsatzsteuer sowie der Gewerbesteuer der Verjährung unterliegt.

Unter Berücksichtigung dieser rechtlichen Grundlagen ist daher zu prüfen, ob und gegebenenfalls für welche Zeiträume allenfalls Verjährung in Bezug auf die Erlassung der Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer und Gewerbesteuer eingetreten ist.

Wenn - wie im vorliegenden Fall - eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt, ist die Hinterziehung als Vorfrage zu beurteilen. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 Finanzstrafgesetz (FinStrG) zu beurteilen.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Nach Abs 3 leg.cit ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Nach der angeführten Bestimmung des FinStrG muss das Herbeiführen einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erfolgen. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen (§ 119 Abs. 2 BAO). Die Abgabepflichtigen haben gemäß § 120 Abs. 1 BAO ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.

Zur Annahme des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ist zunächst das Vorliegen einer objektiven Verkürzung der zu entrichtenden Abgaben zu prüfen.

Wie sich aus den voranstehenden Ausführungen ergibt, wurden in den den Steuererklärungen für die Jahre 1993 bis 1998 zugrundeliegenden Aufzeichnungen jeweils Erlöse bzw. Umsätze nicht erfasst, welche durch die nachfolgende Außenprüfung korrigiert wurden. Durch die Nichterfassung von Erlösen bzw. Umsätzen wurde aber die abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt. Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung und letztlich auch durch das Zugeständnis, sich mit der Schätzung bezüglich der nicht erklärten Biererlöse einverstanden erklärt zu haben und dem Antrag, für die übrigen Erlössparten lediglich einen Sicherheitszuschlag von 1 % in Ansatz zu bringen, steht eindeutig fest, dass dadurch Abgaben zu niedrig festgesetzt bzw. verkürzt wurden. Die Mehrbeträge an Abgaben wurden im Rahmen der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheide festgesetzt bzw. die Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO feststellt. Der Tatbestand der objektiven Abgabenverkürzung wird somit als erwiesen angenommen.

Ein weiteres, wesentliches Tatbestandsmerkmal der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist das Vorliegen der subjektiven Tatseite, nämlich des Vorsatzes. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen.

Die festgestellten Erlösverkürzungen lassen den Schluss zu, dass die Gesellschafter bzw. insbesondere der Gesellschafter F die Verkürzung von Umsatz- und Ertragsteuern tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten haben bzw. hat.

Das Vorliegen hinterzogener Abgaben wird somit als erwiesen angenommen.

Da die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide betreffend Umsatzsteuer und Gewerbesteuer jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist von 10 Jahren für hinterzogene Abgaben erlassen wurden und das Recht der Erlassung von Feststellungsbescheiden im übrigen nicht der Verjährung unterliegt, war der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide der Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist eine Revision unzulässig, weil das Erkenntnis im Wesentlichen von der Lösung von Sachverhaltsfragen und nicht von Rechtsfragen abhängig ist.

Innsbruck, am 16. Dezember 2015