

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik, den Richter Dr. Wolfgang Aigner sowie die fachkundigen Laienrichter Erwin Agneter und Mag. Belinda Maria Eder über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Fa Witago Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs Ges.m.b.H, Friedlgasse 25/3/17, 1190 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2004,
- Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005,
- Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005,
- Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005,

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17.09.2020 in Anwesenheit der Schriftführerin Mag. Katharina Moravec zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 und hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004, wird als unbegründet abgewiesen.
Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und Höhen der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern ersichtlich und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine GmbH in der Gastronomiebranche mit Lokalen an den Standorten "G-Platz", "W-Platz", "B-Platz", "X-Platz", "Y-Platz" & "Z-Platz". Im Rechtsmittelverfahren für die Streitjahre sind lediglich die Lokale an den drei erstgenannten Adressen von Relevanz.

Nach der Art der Gastwirtschaft war die Gaststätte G-Platz ein Bierlokal in Döbling. Die in unmittelbarer Entfernung gelegenen Lokale am W-Platz und B-Platz waren für ihre Speisen bekannt. Die Gaststätte B-Platz ist Folge des Insolvenzverfahrens der B-GmbH. Diese GmbH wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 06.09.2007 als übertragende Gesellschaft mit der Bf. als übernehmender Gesellschaft verschmolzen. Seit 2001 hält die Bf. 100% der Geschäftsanteile an der B-GmbH.

Die Gesellschafter der Bf. sind die Fa. A. Holding GmbH und V.A. (=V.A.). Am **Stammkapital** der Bf. ist die Holding GmbH [mit der Privatstiftung als Gesellschafter] mit 95% beteiligt. Die restlichen 5%-Anteile sind von V.A. (=geschäftsführender Gesellschafter der Bf.) von 01.06.1990 bis 06.11.2007 treuhändisch für die Privatstiftung gehalten worden. Der Gewinn für die Jahre im Prüfungszeitraum ist mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert worden.

Angefochten sind die Bescheide betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Umsatzsteuer 2002 bis 2004, Körperschaftsteuer 2003 bis 2004), Umsatzsteuer 2002 bis 2005, Körperschaftsteuer 2003 bis 2005, Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005.

Die Bescheide wurden vom Finanzamt (FA) auf der Grundlage des Berichts der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 21.10.2009 (=PB) gemäß § 184 BAO im Schätzungswege erlassen. Der Anlass für die Schätzung waren im Zuge der Außenprüfung festgestellte formelle Mängel in den Grundaufzeichnungen und Kalkulationsdifferenzen (Zerfallungsverluste).

Zu den Fleischlieferanten der Bf. zählten die C-GmbH unter der Geschäftsführung von E.St. sowie die D-GmbH unter der Geschäftsführung von K.F.St..

Bericht gemäß § 150 BAO vom 21.10.2009

Unter Tz.1ff. PB wurden die im Zuge der Außenprüfung ermittelten formellen Mängel in den Grundaufzeichnungen und Kalkulationsdifferenzen [Zerfallungsverluste] als Grund für das Schätzungsverfahren gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) beschrieben und die Schätzung (§ 184 BAO) samt der angewandten Schätzungsmethode dargestellt. Zur Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wurde hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 auf die Ausführungen in Tz. 4 und 5 PB, und hinsichtlich Umsatzsteuer für die

Jahre 2002 bis 2004 auf die Ausführungen in Tz.6 PB verwiesen. Die Haftungsbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wurden mit Verweis auf Tz.7 PB begründet.

In weiterer Folge werden die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO begründenden Feststellungen unter Tz. 1 bis Tz.3 PB schlagwortartig dargestellt:

Tz 1 PB Formelle Mängel in den Grundaufzeichnungen (als Grund für die Unmöglichkeit des allabendlichen Kassaabschlusses durch den die Schicht leitenden Mitarbeiter)

+) Trotz der seit 01.01.2001 bestehenden Verpflichtung gemäß § 131 Abs. 3 BAO und § 132 Abs. 3 BAO, Grundaufzeichnungen über Verlangen auf Datenträger bereitzustellen, seien Unterlagen erst für den Zeitraum ab 09/2004 vorgelegt worden. Trotz Aufforderung seien die Datenträger für die Zeit 1.02.2002 bis 31.08.2004 nicht vorgelegt worden.

+) In den Grundaufzeichnungen (in Papierform) sei die fortlaufende Nummerierung für den Zeitraum 2/2002 und 3/2002 teilweise unterbrochen.

Die Abrechnungen mit den Nummern 45 bis 52, 62 und 63, 67, 74 bis 76 würden fehlen.

Monatsausdrucke, die als Bestandteil der Grundaufzeichnungen auch aufzubewahren gewesen wären, seien trotz Ermöglichung derartiger Ausdrücke durch die Registrierkassa Hugin Sweda nicht vorgelegt worden.

+) **Ab 4/2002 bestehe keine fortlaufende Nummerierung** mehr, die Nummer sei **täglich auf "0001" zurückgestellt** worden. Eine Kontrolle bezüglich der Erfassung der gesamten Erlöse sei nicht mehr möglich. **Monatsberichte** würden **weiterhin nicht** existieren.

+) Die **Tagesabrechnungen für 3/2004** seien nicht nummeriert. Monatsausdrucke würden weiterhin fehlen, Tagesabrechnungen seien **teilweise zu Mittag**; eine Kontrolle der Vollständigkeit sei nicht möglich.

Bei der Verrechnung von Fleisch und Wein mit der B-GmbH sei trotz des im Zuge der diversen Besprechungen erklärten Verkaufs küchenfertiger Produkte (zugeschnitten, geklopft, paniert) nur das Fleisch(gewicht) im gesamten Prüfungszeitraum weiterverrechnet worden. Aus den Rechnungen gehe die Weiterverrechnung von nur rohem, unverarbeiteten Fleisch oder bereits küchenfertigen Produkten nicht eindeutig hervor.

Tz. 2 BP Zerfällungsverluste im Rahmen der Betriebsbesichtigung

Zu den Zerfällungsverlusten wurde unter Bezugnahme auf den Aktenvermerk vom 09.01.2008, Blatt 239, festgestellt, dass sich selbst bei Berücksichtigung dieser Verluste noch erhebliche Differenzen ergeben würden. Es sei von einer qualitativ signifikanten Unterscheidung des bei der Betriebsbesichtigung verwendeten Fleisches von dem im Prüfungszeitraum verwendeten Fleisch (Art. Nr. 2190) auszugehen. Beim tatsächlich verwendeten Fleisch komme es zu einem geringeren Zerfällungsverlust (Abschnitt).

Tz.3 PB Kalkulationsdifferenzen

Beim inneren Betriebsvergleich sei ein konstantes Absinken der Aufschläge bei den Küchenwaren W-Platz (bis zu 100%) im Prüfungszeitraum festgestellt worden. Im Gegensatz dazu seien die Aufschläge innerhalb des Zeitraums von 1999 bis 2002 durchschnittlich fast immer gleichbleibend gewesen. Mangels Nachvollziehbarkeit der erklärten Rohaufschläge bei den Speisen im Zusammenhang mit dem Preisniveau lt. Speisekarten sei der Wareneinsatz zerlegt worden; die Erlöse seien mittels Mengenrechnung betreffend Küchenerlöse ermittelt worden.

***) ERSTE Bp-Kalkulation:** Die Kalkulation sei OHNE Berücksichtigung von Fleischverlusten durch Zuputzen des Fleisches gewesen.

***) (Gegen)Kalkulation - 25% Abschnitt:** Die Kalkulation der Bf. berücksichtige einen Abschnitt von 25% bei Schnitzelfleisch [Laut Bestätigung des Geschäftsführers der C-GmbH könnten bis zu 25% Abfälle beim küchenfertigen Zuputzen von Karree Rose entstehen]. Bei den übrigen Umsatzträgern seien größere Portionen angesetzt worden.

Trotz Nichtvorlage von Aufzeichnungen bezüglich Schwund/Personalverbrauch seien die **größeren Portionen/der erhöhte Warenverbrauch wegen Schwund und Personalverbrauch** in die weiteren Kalkulationen übernommen worden.

***) 16%-Abschnitt (Betriebsbesichtigung -Überprüfung des 25% Abschnitt für küchenfertige Warezubereitung):** Der Verkauf einer vakuumverpackten, im Fleischsaft schwimmenden Ware im Handel sei nicht möglich gewesen. Ein 16%-Abschnitt trotz Entfernen von Fetträndern etc. lasse den Schluss auf den Gefälligkeitscharakter der Bestätigung des Geschäftsführers der C-GmbH zu. Das dem "Schaukochen" zugrundegelegene Fleisch habe mangels Etikettierung nicht eindeutig einem Lieferanten zugeordnet werden können und sei schon einige Tage alt gewesen.

***) 6%-Abschnitt (Gutachten A-Anstalt):**

Das bei einem Testeinkauf beim Hauptlieferanten für Schweinskarree am 27.03.2008 eingekaufte Fleisch der Fa. C-GmbH sei unverzüglich und gekühlt in die A-Anstalt verbracht worden. Das Ermittlungsergebnis wäre ein 6%-Abschnitt gewesen.

***) Fleischqualität beim Schaukochen:** Erhebungsfeststellungen bei der C-GmbH zufolge habe es sich bei dem für das Schaukochen extra angelieferten Fleisch laut Auskunft einer Angestellten um altes Fleisch, laut Auskunft des C-GmbH Geschäftsführers um eine Ware ohne Wert gehandelt. Befragt nach dem Grund für die Bestellung von Fleisch mit so hohem Fettgehalt, was dann weggeschnitten werde, obwohl wie beim Testkauf bestätigt, Fleisch ohne Beinkette und mit geringem Fettgehalt geliefert werde, habe der steuerliche Vertreter erklärt: Fleisch mit Fettrand und Beinkette sei viel saftiger. Diese Aussage des Steuerberaters sei vom Innungsmeister der Fleischhauer gegenüber der AP als Unsinn erklärt worden. Konfrontiert mit diesen Unterlagen habe der Steuerberater eingewandt, dass im Prüfungszeitraum eine andere Fleischqualität als heute verwendet worden sei. Zum Schaukochen sei extra Fleisch, wie es im Prüfungszeitraum üblich gewesen wäre, besorgt worden. Ein Grund für die Nichtbekanntgabe dieser Tatsache bei der Betriebsbesichtigung habe nicht erklärt werden können.

*) **35%Anteil** und Fleischsaft (Gutachten B-Anstalt): Das Gutachten sei falsch. Dem B-Unternehmen sei ein Fleisch, das im Prüfungszeitraum nie verwendet worden sei, zur Untersuchung gegeben worden.

Fleisch im Prüfungszeitraum: Bei der Betriebsbesichtigung sei eindeutig erklärt worden, dass das beim Schaukochen verwendete Fleisch im Prüfungszeitraum verwendet worden sei.

Nach einer weiteren Aussage des Geschäftsführers des weiteren Fleischlieferanten D-GmbH (NS 11.08.2008) sei derartig minderwertiges Fleisch, wie im Gutachten der B-Anstalt abgebildet, niemals geliefert worden.

Laut Aussage des Geschäftsführers der C-GmbH vom 24.06.2008 sei Produktfleisch, Artikel Nr.**2190**, bis Anfang 2006 geliefert worden. Erst ab 2006 sei die geänderte Fleischqualität mit der Art. **Nr.2193** geliefert worden. Die Untersuchung der A-Anstalt sei aufgrund der Bestätigung des Geschäftsführers der C-GmbH, wonach **Artikel 2190** dem durch die A-Anstalt untersuchten Fleisch **Artikel 2194** entspreche, relevant. Es sei nicht – wie vom steuerlichen Vertreter behauptet – eine ganz andere Fleischqualität untersucht worden.

Die Betriebsprüfung habe bei dieser Kalkulation das bei der Betriebsbesichtigung vorgezeigte Fleisch (Abschnitt 16%) trotz der Aussage des Geschäftsführers der C-GmbH vom 24.06.2008, die eine Berücksichtigung von nur 6% Abschnitt rechtfertigen würde, berücksichtigt.

Aufgrund einer weiteren Aussage des Geschäftsführers der D-GmbH betreffend Rückkauf von Fleischabschnitten seien die zurückgenommenen Abschnitte für das Wirtschaftsjahr 2006 aus den vorgelegten elektronischen Grundaufzeichnungen ermittelt und dem Gesamtverbrauch Schnitzelfleisch gegenübergestellt worden. Aus der Noch-Entsprechung des im Wirtschaftsjahr 2006 (02/2005 bis 01/2006) verwendeten Fleisches der im Prüfungszeitraum gelieferten Fleischqualität errechne sich ein Fleischabschnitt von 11,45%.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die nach Aussage des Geschäftsführers der C-GmbH ab dem Jahr 2006 gelieferten, anderen Fleischprodukte samt Angabe des Produkteinkaufspreises dargestellt:

a) Art. Nr. 2190 [laut Rechnung vom 17.05.2006]	5,70 €
b) Art. Nr. 2193 [laut Rechnung vom 17.05.2006]	5,50 €
c) Art. Nr. 2193 [laut Rechnung vom 05.01.2008]	6,10 €
d) Art. Nr. 2190 [laut Rechnung vom 08.01.2008]	5,80 €
e) Art. Nr. 2194 [laut Rechnung vom 27.03.2008]	6,30 €

Im Anschluss an die Übersicht wurde der Grund für eine verbesserte Fleischqualität zum annähernd denselben Preis bzw. sogar billiger als unverständlich bezeichnet.

Den nachfolgend schlagwortartig angeführten Argumenten der Bf. standen im Wesentlichen folgende Einwendungen der Betriebsprüfung entgegen:

*) Zusammenhang Kalkulationsdifferenzen mit Verrechnung B-GmbH: Dieses Argument sei von der Bp insoweit entkräftet worden, als sich bei Ansatz des gesamten fehlenden Fleisches bei der Tochtergesellschaft der Bf. erhebliche Kalkulationsdifferenzen ergeben würden.

*) "*Kalkulationsdifferenzen können mit Verrechnung B-GmbH erklärt werden*":

Die These widerspreche den ersten Gegenargumenten zur Kalkulation: Immer sei behauptet worden, dass das Absinken der Aufschläge durch die enormen Fleischabfälle begründet sei. Trotz Vorhalts, dass die Aufschläge in den Jahren 1999 bis 2002 in Ordnung gewesen wären, während speziell der Fleischabfall in den Jahren 2003 und 2004 trotz Verwendung immer derselben Fleischqualität größer als 1999 bis 2002 wäre, sei eine diesbezügliche Stellungnahme der Bf. nie eingebracht worden.

*) Printartikel: Laut Artikel von R.R. in der Zeitschrift Printartikel, würden laut Angaben des V. A. ca. 150.000 A. Portionen pro Jahr umgesetzt werden. Bei einem Verkauf [laut kalkulatorischer Verprobung] von maximal 151.254 Produkten pro Jahr (siehe Kalk. Küche: 2003: 93.287 Portionen; 2004: 118.946 Portionen; 2005: 151.254 Portionen) würden diese geringen Abweichungen (2005, alle anderen Schätzungen würden wesentlich darunter liegen) zwischen den Behauptungen des Interviewten und der Feststellungen der Bp. die Schlüssigkeit der Berechnungen der Betriebsprüfung beweisen.

*) C-Anstalt – **Gutachten** vom 4.03.2009 – **Verlust von ca. 20% wegen** Zuputzen, Klopfen und Verpackung: Auch in der kalkulatorischen Verprobung werde von insgesamt 20% Fleischverlust (4% Verpackung/Wasser, 16% Abschnitt durch Zuputzen) ausgegangen. Der Gewichtsverlust (Fleischsaft) von 10%, von dem im Gutachten durch die mehrtägige Lagerung ausgegangen werde, erscheine dadurch, dass die Portionsgröße zum Zeitpunkt dieser Lagerung bereits vorgegeben gewesen sei, irrelevant und sei daher für die Kalkulation nicht mehr anzusetzen.

Unglaublichkeit des dem Schreiben vom 23.4.2009 beigelegten **Gutachtens** der **C-Anstalt**: Laut den Aussagen laut Gutachten sei der Kauf für die Probe [Entnahme von zwei original verpackten Stücken Schweinskarree Rose aus dem Lager bzw. zwei Stück Schweinskarree Rose ohne Beinkette vom Arbeitsvorrat des zuständigen Mitarbeiters] zwischen 8:30 bis 12:30 Uhr am 11.02.2009 bei der C-GmbH in A-Dorf gewesen.

Im Gegensatz zu den vier Stunden für die Entnahme aus dem Lager und dem Arbeitsvorrat sei der Kauf des Prüfers in fünf Minuten abgeschlossen gewesen. Dies erwecke den Eindruck einer sehr langen Suche nach Fleischstücken mit dem größten Fettgehalt. An den Täuschungsversuch mittels Gutachten mit Feststellung eines 35%-Abfalls wurde erinnert.

Auf die niederschriftliche Bestätigung des Geschäftsführers des Lieferanten **D-GmbH**, wonach Fleisch in so einer schlechten Qualität nie geliefert worden sei, wurde verwiesen.

*) Berechnung der Tara:

Unter diesem Punkt wurden Angaben zur Tara zunächst in Form folgender Übersicht ausgewiesen:

Tara bei beiden Packungen bei A.	je 50 Gramm
Tara bei der Packung C-Anstalt	21 Gramm
Tara bei der Packung C-Anstalt	17 Gramm

Der Fleischsaft sei ebenfalls mit 50 Gramm und mit 20 Gramm festgestellt worden. Da die Tara gleich sein müsste, weil sich die Verpackung auch bei einer längeren Lagerung nicht verändere, vermute die Bp die Schätzung der Tara samt Fleischsaft zu eigenen Gunsten.

*) Der bei der Betriebsbesichtigung festgestellte Prozentsatz des Fleischsaftverlustes – 4,3% bzw. 3,9% - stehe im Gegensatz zum Gutachten der C-Anstalt, das einen Saftverlust von 10% ausweise. Die Lagerung von Fleisch solange, dass ein hoher Fleischsaftanteil entstehe, obwohl mehrmals wöchentlich geliefert werde und ohne weiteres frisch gelieferte Ware verarbeitet werden könnte, widerspreche betriebswirtschaftlichem Denken.

Unter Tz.4 bis 6 PB wurden die Schätzung der Bemessungsgrundlagen samt Sicherheitszuschlag und die durch das abweichende Wirtschaftsjahr bedingten Auswirkungen der Zuschätzung in Zahlen (Tz.6 PB) beschrieben.

Nach Tz.4 PB sei die Schätzungsbefugnis das Ergebnis von ermittelten Kalkulationsdifferenzen in Höhe von mehr als 10% samt formellen Mängel (Grundaufzeichnungen).

Bei der kalkulatorischen Schätzung wären anhand des verbuchten Wareneinkaufs die Hauptumsatzträger W-Platz (Produkte, Kalbsleber, Kalbsbries, Tafelspitz, Hühner- und Putenschnitzel) kalkuliert worden; die übrigen Erlöse wären entsprechend den vorgelegten Grundaufzeichnungen hochgerechnet worden. Personalverbrauch, Schwund, Reklamationen etc. wären ohne nähere Überprüfung (entsprechende Aufzeichnungen seien nicht vorgelegt worden) ebenso wie die Portionsgrößen der übrigen Hauptumsatzträger (außer Fleischspeisen) aus der Nachkalkulation des Steuerberaters übernommen worden. Der Schätzung seien Fleischverluste von insgesamt 20% (4% Verpackung & Wasser, 16% Abschnitt beim Zuputzen) zugrunde gelegt worden.

Zur Berechnung der Bemessungsgrundlagen verwies der Prüfer auf die Beilage 1 (Kalkulation Küche W-Platz) und wertete die Kalkulationsdifferenzen als verdeckte Gewinnausschüttung. Unter Tz.5 PB wurde der angewandte „Sicherheitszuschlag“ damit begründet, dass durch die festgestellten Buchführungsmängel bedingt ein Sicherheitszuschlag bei den übrigen, nicht von der Kalkulation betroffenen Umsatzerlösen von 2% der erklärten Umsatzerlöse dem Umsatz und Gewinn hinzugerechnet worden sei. Die Aufteilung des Sicherheitszuschlages nach Steuersätzen erfolge im Verhältnis der erklärten Umsätze; diese Hinzurechnung stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (vgl. Beil. 2: Berechnung des Sicherheitszuschlages).

In Hinblick auf die Bilanzierung während des gesamten Prüfungszeitraums mit abweichendem Wirtschaftsjahr wurde unter Tz 6 PB in Verbindung mit der ziffernmäßigen Darstellung in der Beilage 3 festgestellt, dass die Veranlagung nach dem Wirtschaftsjahr bezüglich der Umsatzsteuer erst ab Voranmeldungszeitraum 02/2004 beantragt worden sei;

dementsprechend sei veranlagt worden.

Abschließend wurden die Umsatzzurechnungen bei der Umsatzsteuer wie folgt dargestellt:

2002: 11/12tel der Zuschätzung aus 2003 (betreff die Monate 02-12/2002);
 2003: 11/12tel der Z. aus 2004 (betr. Monate 2-12/2003)+1/12tel der Z. aus 2003;
 2004: 1/12tel der Zuschätzung aus 2004 (betreff 01/2004);
 2005: die gesamte Zuschätzung aus 2005.

Beschwerde

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung wie folgt entgegnet:

***) Verrechnung der Bewegungen zwischen den drei Standorten:** Innerhalb der Standorte seien umfangreiche Warenbewegungen durchgeführt worden. Innerbetriebliche Verrechnungen hätte es für die Standortbewegungen zwischen W-Platz und B-Platz gegeben. Die Warenbewegungen der Betriebe G-Platz und W-Platz seien Bewegungen innerhalb derselben Gesellschaft gewesen und seien sohin nicht verrechnet worden.

***) Kalkulationsdifferenzen bzw. Verringerung des Rohaufschlages:** Die innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen zum Einkaufspreis seien nicht vom Wareneinsatz abgezogen worden, sondern seien als Umsatz angesetzt in die Kalkulation eingeflossen und mit deren Buchung auf eigenen Konten in der Buchhaltung erkennbar gewesen. Der beigelegten Kalkulation zufolge, in der die innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen von den Wareneinsätzen abgezogen worden wären, würden die Rohaufschläge der Küche dem langjährigen Durchschnitt der Bf. entsprechen.

Betrieb B-Platz: Nach Erwerb der Anteile an der B-GmbH im Insolvenzverfahren im Herbst 2001 habe die Bf. die B-GmbH aus Haftungsgründen als 100%ige Tochtergesellschaft für den Zeitraum von drei Jahren weitergeführt.

Bei Anwendung einer betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise sei von einem einheitlichen Betrieb auszugehen, weil die Betriebe in Wien-Mitte organisatorisch, finanziell und strukturell so stark miteinander verschränkt seien, womit sie als eine Einheit zu betrachten seien.

Angesichts der unterschiedlichen räumlichen Situationen, des Know-hows und der Manpower in den Küchen wären die Produkte für den B-Platz am Standort W-Platz bzw. die Salate für W-Platz am Standort B-Platz erzeugt worden. Die gegenseitigen Lieferungen seien mittels Rechnungen festgehalten und auf separaten Konten in den jeweiligen Buchhaltungen gebucht worden.

Bei den innerbetrieblichen Verrechnungen sei lediglich das (Netto-)Fleisch, das jedes einzelne Produkt gewogen habe – keine Fleischabfälle –, zur Verrechnung gelangt. In der Folge habe das Lokal B-Platz umsatzmäßig den Betrieb W-Platz innerhalb relativ kurzer Zeit überflügelt.

Den Bilanzdaten für die B-GmbH zufolge seien die Rohaufschläge der Küchen von Jahr zu Jahr linear mit zunehmendem Fleischkonsum gestiegen, während davon das Ergebnis W-Platz negativ beeinträchtigt worden wäre. Trotz Hinweis auf diesen Umstand sei das Ersuchen der Prüfungsausdehnung auf die B-GmbH im Zuge des Prüfungsverfahrens abgelehnt worden. Sämtliche Betriebsstätten wären im Zuge der Prüfung zu prüfen gewesen, um ein korrektes Gesamtbild zu ermöglichen.

***) Buchführungsmängel:** Die Bp. habe mit den zweimal zur Verfügung gestellten Dateien mit den Tagesbonierungen nicht gearbeitet. Bei der zweiten Datenabverlangung seien Daten für einen Zeitraum verlangt worden, die bereits auf der ersten gelieferten Datei vorhanden gewesen wären. Mangels Wissens der Bp. vom Inhalt der Dateien sei von einer alibihalter erfolgten Datenabverlangung auszugehen.

***) Nummerierungen der Tagesabschlüsse:** Zu den Nummerierungen sei mehrfach Stellung genommen worden. Im Zuge des Verfahrens sei auch zu den Uhrzeiten auf den Tagesabschlüssen eine Stellungnahme des Lieferanten, demnach als Datum und Uhrzeit das Druckdatum und nicht das Datum der tatsächlichen Abschlussdurchführung gedruckt werde, vorgelegt worden.

Aufgrund der Betriebsgröße würden Mitarbeiter sämtliche Verwaltungsarbeit, somit auch den Tagesabschluss durchführen und seien zur Durchführung des Tagesabschlusses nach Ende der Betriebstätigkeit angewiesen. Der Ausdruck des Tagesabschlusses werde von einem in einem auswärtigen Büro sitzenden Verwaltungspersonal mittels Fernzugriff in der Regel am nächsten Tag abgerufen und zu den Grundaufzeichnungen der Buchhaltung geheftet. Diese Vorgangsweise sei der Bp. zwar zur Kenntnis gebracht und durch entsprechende Beweismittel des Kassenslieferanten unterstützt, jedoch nicht gewürdigt worden.

***) Ware:** Bezüglich der Ware der Bf. verwies der steuerliche Vertreter im Wesentlichen auf - Mitteilungen an die Prüfung betreff

a) Veränderung des Fleischzuschnitts und der Qualität im Zeitraum danach

b) Anschaffung der im Prüfungszeitraum verwendeten Fleischqualität samt -zuschnitt für das "Schaukochen" zwecks Präsentation eines korrekten Bildes für den Prüfungszeitraum

- mehrfach vorgelegte Beweise und Zeugenaussagen für die Änderung des Zuschnittes und der Fleischqualität, und fügte ergänzend hinzu: Der Lieferant habe eigene Artikelnummern vergeben, die den Beinamen "A." in Klammer gesetzt auf den Fakturen enthalten hätten. Bei dieser Qualität handle es sich um ausschließlich für die Bf. zugerichtetes und verpacktes Fleisch, das im allgemeinen Handel in dieser Art und Weise nicht erhältlich sei.

***) Wertung** der im Zuge des **Schaukochens** festgestellten **Abfälle** als **minimalste Fleischabfälle:** Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens halte das zuständige Personal unter Aufsicht u.a. der Finanzbehörde den Zuschnitt so gering wie möglich. Im Vollbetrieb werde jedoch tendenziell unter Zeitdruck mehr Fleisch weggeschnitten, als wenn kein Zeitlimit für die Produktion eingeräumt werde. Auf die Entsorgung der entsprechenden Fleischmengen über

die biogene Verwertung sei hingewiesen worden.

Nach Vorwurf an die Behörde, entsprechende Gegenrechnungen hinsichtlich Behauptungen der Bf. nicht durchgeführt zu haben, und der Erklärung, dass die Bf. selbst bestimme, wie hoch die Qualität ihrer Produkte anzusetzen und wie diese zu definieren sei, bestritt der steuerliche Vertreter betreffend das Gutachten der A-Anstalt die Vergleichbarkeit des für den Endverbraucher bestimmten Produkts mit der an die Bf. gelieferten Ware, bemängelte die Unterlassung der Anstellung von Fotos, sodass die Bf. sich nicht überzeugen könne, welches Fleisch tatsächlich gekauft worden sei, bzw. das Versäumnis dessen, eine entsprechende Gegenprobe von einem anderen Institut bewerten haben zu lassen, und sprach sich daher für die Ausscheidung dieses Gutachtens als Beweis aus.

***) Widerspruch der Aussage von V.A. im Printartikel mit der Kalkulation am W- Platz:** Bei der Zahlennennung in der Öffentlichkeit würden immer nur die Verkaufszahlen sämtlicher drei Betriebe akkumuliert.

***) Gutachten der A-Anstalt:** Es sei das falsche Fleisch gewesen.

Es liege kein repräsentativer Zeitablauf zwischen dem Verpacken bei der C-GmbH, der Entnahme aus dem Lager und der sofortigen Aufarbeitung durch die A-Anstalt vor. Mit der Lieferung des von der C-GmbH am Montag aufgearbeiteten Fleisches bei der Bf. im Laufe des Dienstagvormittag sei das Fleisch schon zwischen zwölf und vierzehn Stunden verpackt. Die gelieferte Fleischmenge werde nicht sofort für die Produktion herangezogen, weil die Bf. nach dem FIFO - System (first-in first-out) infolge der Verderblichkeit der Ware agiere. Die am Dienstag gelieferte Ware gelange frühestens am Abend des Diensts, meistens jedoch erst am Vormittag des Mittwochs in den Produktionsprozess. Ein gewisser Wasserverlust beim Fleisch trete nach 48 Stunden Verpackung ein.

Abgesehen vom Mangel, demnach der Prüfer keinerlei Feststellungen über die tatsächlichen Lagermengen und die Lagerumschlagshäufigkeit getroffen hätte, weil auch keine Berechnungen und keine amtlichen Ermittlungen in diese Richtung durchgeführt worden seien, könne die Fleischlagerungsdauer von durchschnittlich zwei Tagen bei der Bf. anhand der Inventuren und des Lagerumschlages ermittelt werden. Damit sei die Annahme des Wasserverlustes mit 48 Stunden korrekt.

Abgabenbehördliche Stellungnahme vom 20.04.2010
--

Den (nachfolgend schlagwortartig in Fettdruck angeführten dargestellten) Ausführungen in der Beschwerde wurde wie folgt erwidert:

***) Innerbetriebliche Verrechnungen:** Infolge Kenntnis von innerbetrieblichen Verrechnungen zwischen B-Platz und W-Platz seien diese Warenbewegungen zwischen den beiden Betrieben bei der kalkulatorischen Verprobung **berücksichtigt** worden.

***) Warenbewegungen zwischen W-Platz und G-Platz:** Die Bf. habe Warenlieferungen vom W- Platz an den G-Platz nicht erklärt. Lieferanten würden W-Platz und B-Platz eigens beliefern. Das Vorbringen betreff Fleischlieferungen vom W-Platz in den Betrieb G-Platz sei unglaublich; eine Verrechnung wie bei der B-GmbH fehle. Unterlagen über diese Warenbewegungen im gesamten Prüfungszeitraum seien nicht vorgelegt worden.

***) Nichtabzug der innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen, die zum Einkaufspreis stattfanden, vom Wareneinsatz:** Diese Behauptung sei unrichtig. Nach der dem Steuerberater zur Stellungnahme ausgefolgten Kalkulation seien die Lieferungen an den B-Platz vom Wareneinsatz abgezogen worden. An die Übernahme der Zahlen der Prüfung in der Gegenkalkulation sei der steuerliche Vertreter erinnert.

***) Rohaufschläge Küche entsprechend dem langjährigen Durchschnitt:** Nach der Aktenlage würden die Rohaufschläge im Prüfungszeitraum am W-Platz extrem absinken. Ein wesentliches Ansteigen der Rohaufschläge in den anderen Betrieben finde nicht statt. Dies sei bei der Durchführung eines inneren Betriebsvergleichs erkennbar.

***) Wirtschaftliche Betrachtungsweise der Betriebe der Bf. und B-GmbH als einheitlicher Betrieb:** Die Betriebe W-Platz und B-GmbH seien zwei getrennt geführte GmbHs mit getrennten Wareneinkauf und getrennter Umsatzermittlung. Die einzige Gemeinsamkeit sei die auf gegenseitigen Konten in der Buchhaltung erkennbare Gegenverrechnung von Waren (Produkte, Salat).

Eine Veranlassung zur Prüfung der B-GmbH nur wegen der Verrechnung Produkte und Salat im Betrieb bestehe nicht. Im Rahmen des inneren Betriebsvergleichs bei der B-GmbH wären branchenübliche, beim W-Platz unübliche Aufschläge festgestellt worden.

Das Lokal G-Platz werde komplett getrennt zu den anderen Betrieben geführt (getrennter Wareneinkauf, getrennte Umsatzermittlung) und habe branchenübliche Aufschläge. Es gebe keine Warenverrechnung wie beim B-Platz und W-Platz.

***) Vorhalt betreffend nicht überprüfter/gewürdiger Dateien:** Nach den aus der Dateiauswertung resultierenden Feststellungen wären Fleischabfälle tiefgekühlt an die D- GmbH ab 2005 weiterverkauft worden. Nach einer Hochrechnung über die tatsächlich verkaufte Fleischmenge sei dem Steuerberater die weiterverkaufte Fleischmenge – 11,5 % des Fleischeinkaufs (siehe Bl. 373ff.) – vorgehalten worden (siehe Blatt 414 AB). Aus diesem Prüfungsprotokoll gehe die Dateiauswertung und die Abstammung der oben angeführten Feststellungen aus den vorgelegten Dateien hervor. Nach Akteneinsicht habe der steuerliche Vertreter eine Bestätigung der C-GmbH betreffend Lieferung wieder eines anderen Fleisches mit besseren Fleischzuschnitt ab Anfang 2006 vorgelegt.

***) Kassenmängel:** Elektronische Daten für den Zeitraum 01.02.2002 bis 31.08.2004 seien nicht vorgelegt worden. Die fortlaufende Nummerierung der Grundaufzeichnungen ab 4/2002 fehle, folglich dessen zumindest ab diesem Zeitpunkt Kassenmanipulationen stattgefunden hätten

müssen. Die tägliche Zurückstellung der Nummer auf "0001" habe eine Kontrolle der vollständigen Erfassung vereitelt. Bis dato sei die Ursache für diese Rücksetzung auf "0001" nicht erklärbar.

*) **Betriebsbesichtigung:** Die Prüfung nahm die Änderung der Fleischqualität nach dem Prüfungszeitraum zur Kenntnis und sprach einerseits das Fehlen einer Antwort auf die Frage, warum das laufend verwendete Fleisch wo und warum vor der Prüfung versteckt worden wäre, andererseits die Betonung in der Beschwerde dessen, dass dieses Fleisch wahrheitsgemäß das im Prüfungszeitraum verwendete Fleisch sei, an.

*) Die Lieferung der **C-GmbH von drei Tage alten Fleisch (Verpackungsdatum: 7.01.2008) vor der Betriebsbesichtigung (siehe Lieferschein v. 9.01.2008):** Die Betriebsprüfung bestritt, behauptet zu haben, dass es sich hier um minderwertiges Fleisch handle, und verwies auf eine Angestellte der C-GmbH, die dieses Fleisch als alt bezeichnet hätte, bzw. auf den Geschäftsführer der C-GmbH, demnach dieses Fleisch eine Ware ohne Wert sei.

*) **Größere Fleischabfälle (wie beim Schaukochen dargestellt):** Der Prüfer wertete diese Annahme als Vermutung ohne Beweiskraft und verwies auf den bei der Besichtigung des Betriebs gewonnenen Eindruck des großzügigen Fleischputzes.

*) **Unterlassung einer kalkulatorischen Verprobung/Gegenrechnung auf Grund der biogenen Verwertung:** Die biogen entsorgten Abfälle wären Küchenabfälle gewesen, die nicht nur aus Fleischabfällen bestanden hätten. Eine Verprobung mit Küchenabfällen hätte möglicherweise ein total verfälschtes Bild ergeben.

*) **Gutachten der A-Anstalt:** Dieses Fleisch sei im Prüfungszeitraum nicht verwendet worden. Die Prüfung hätte dieses Gutachten dann, wenn bei der Betriebsbesichtigung bereits erklärt worden wäre, dass die Bf. dieses Fleisch nur im Prüfungszeitraum verwendet hätte, nicht eingeholt.

*) **Zuputzmenge:** Die Bp. bestritt, zu behaupten, wie groß der Fleischabfall wäre, und hielt fest, den bei der Besichtigung des Betriebes festgestellten Fleischabfall (der nicht dem geschätzten Fleischabfall des Steuerberaters entspreche, den er in seiner Kalkulation dargestellt habe) zur Kenntnis zu nehmen.

*) **Vorwurf der Nichtberücksichtigung der vorgelegten Gutachten:** Das Fleisch der C-Anstalt hätte beim Zuputzen weit größere Fleischabfälle als beim Schaukochen gehabt; jedoch sei ein anderes als das im Prüfungszeitraum verwendete Fleisch zur Untersuchung gegeben worden.

Laut Bestätigung des Fleischlieferanten D-GmbH wäre ein Fleisch mit so einer schlechten Qualität nie ausgeliefert worden (sei im Bericht bereits dargestellt worden). Dieses Fleisch sei fotografiert und im Arbeitsbogen abgelegt worden (s. Blatt 27-39 der Zusammenfassung).

*) **Printartikel:** Die Umsatzermittlung sei durch eine Kalkulation ermittelt worden. Die Anzahl von 150.000 verkauften Fleischspeisen sei in der Kalkulation gedeckt.

*) **Lieferungstermin am 8.01.2008** samt **Behauptung der stets zweitägigen Lagerung:** Laut dem Lieferscheindatum 9.01.2008 sei kurz vor der Betriebsbesichtigung geliefert worden. Nach den laufenden Lieferscheinen sei fast täglich geliefert worden. Auf die von der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellte Aufstellung über die Wareneinsatzermittlung (=Grundlage für die Kalkulation), in der die Lieferscheine chronologisch erfasst seien, wurde verwiesen.

*) **RA-Schreiben vom 26.11.2008 betreff fehlende Umsätze der Bf. in der B-GmbH:** Der Prüfer nehme die Kenntnisnahme des Vertreters von der durch die Prüfung festgestellten Umsatzverkürzung zur Kenntnis.

UFS-Schreiben vom 21.05.2010 und diesbezügl. Schreiben der Bf. vom 15.07.2010 (=S)

Auf das in vier Punkte gegliederte UFS-Schreiben vom 21.05.2010 folgte das Schreiben der Bf. vom 15.07.2010 mit den (Pkt.A) auf die einzelnen Punkte des UFS-Schreibens bezüglichen Ausführungen und [Pkt. B) eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der belangten Behörde vom 20.04.2010.

Der besseren Verständlichkeit halber werden die Punkte im UFS-Schreiben vom 21.05.2010 und die diesbezüglichen Ausführungen im Schreiben der Bf. zusammengefasst dargestellt:

Pkt.1: Über das auf den Widerspruch zwischen Warenbewegungen innerhalb der Standorte (Beschwerde) und der Nichterklärung von Warenlieferungen vom W-Platz in den Betrieb G- Platz (Stellungnahme der Prüfung) bezügliche Ersuchen des UFS hinauf, sämtliche Unterlagen, die als Nachweis für die thematisierten Warenbewegungen vom W-Platz in den Betrieb G-Platz in den Streitjahren geeignet sein könnten, vorzulegen, wurde unter Pkt. A.1 S betreffend Unterlagen zu Warenbewegungen vom W-Platz zum G-Platz wie folgt vorgebracht: Die Warenbewegungen zwischen den Betrieben der Bf. an den Standorten W-Platz und G- Platz seien buchhalterisch bis dato nicht gesondert festgehalten worden. Die gesetzliche Verpflichtung einer solchen Erfassung fehle. Für die Bf. sei die Erforderlichkeit der Erfassung zu einem späteren Zeitpunkt nicht absehbar. Der Grund für die Monierung in der Stellungnahme des FA vom 20.04.2010, nie über Warenbewegungen zwischen den Standorten der Bf. informiert worden zu sein, sei aufgrund der abgabenbehördlich geprüften Buchhaltung mit den Standorten W-Platz und G-Platz nicht nachvollziehbar.

Die abgabenbehördliche Begründung für das Versäumnis – ein Miteinbezug des zweiten Standorts sei nicht erfolgt, weil dies seitens der Bf. nicht vorgebracht worden sei und auch nicht "*glaubwürdig*" sei –, sei auch nicht nachvollziehbar.

Während die Behörde in der Stellungnahme vom 20.04.2010 stattgefundenen Verrechnungen zwischen B-Platz und W-Platz einräume, führe sie fünf Zeilen später aus, es sei "*absolut unglaubwürdig*", dass solche Warenbewegungen auch zwischen W-Platz und G-Platz

stattgefunden hätten, ohne den Grund für die Unglaubwürdigkeit auszuführen; dies, obwohl Warenbewegungen zwischen den Standorten zwecks Ausgleich von Vorratsüberschüssen oder Vorratsengpässen betriebswirtschaftlich logisch wären.

Im Prüfungszeitraum wären Warenbewegungen zwischen W-Platz und G-Platz gang und gäbe gewesen, weil das Lokal W-Platz nur Tagesbetrieb gehabt hätte; das Lokal G-Platz hätte am Abend aufgesperrt. Es wäre dadurch betriebswirtschaftlich geboten gewesen, dass die Ware, die während des Tagesbetriebs am W-Platz nicht verkauft wurde, an den G-Platz am Abend geliefert werde. Auf die vor allem am W-Platz panierfertig hergerichteten Produkte, die am nächsten Tag nicht mehr verkauft werden hätten können, wurde verwiesen.

Pkt.2: Über die unter Bezugnahme auf die Buchführungsmängel (Tz.1 PB) erfolgte Anregung hinauf, eine **Erklärung**, aus welchen Gründen der seit 1.01.2001 bestehenden **Verpflichtung gemäß §§ 131 Abs. 3 BAO und § 132 Abs. 3 BAO** (Grundaufzeichnungen

über Verlangen auf Datenträger bereitzustellen) **nicht** für den Zeitraum **bis 09/2004** entsprochen wurde, samt Vorlage der Datenträger für den Zeitraum vom 01.02.2002 bis 31.08.2004, abzugeben, wurde dem UFS unter Pkt.A.2 bezüglich **Datenträger** für den Zeitraum **1.02.2002 bis 31.08.2004** bestätigt:

Diese Daten seien nicht vorhanden. Auf die Nichtvorlage elektronischer Daten bis zur Einführung des elektronischen Kassensystems im Jahr 2004 wurde verwiesen.

Pkt.3 und 4: Über das UFS-Ersuchen zu den Ausführungen in der Stellungnahme der Bp. hinauf betreff a) Kassenmanipulation eine stichhaltige Begründung für das Fehlen der fortlaufenden Nummerierung der Grundaufzeichnungen ab 4/02 nachzureichen,

b) die im Prüfbericht thematisierten Mängel bei den Grundaufzeichnungen in Papierform die Monatsausdrucke ab 02/2002, die Abrechnungen Nr. 45 bis 52, 62 und 63, 67, 74 bis 76, für den Zeitraum 02 und 03 jeweils für das Jahr 2002 sowie der Tagesabrechnungen für 03/2004 vorzulegen, wurde der UFS

unter den Punkten A.3 (Fortlaufende Nummerierung) und A.4 (Fehlende Abrechnungen) auf die Ausführungen in der Beschwerdeergänzung verwiesen.

Die Möglichkeit der Vorlage der erwähnten Abrechnungen (45, 52, 62, 63, 67, 74, 75, 76) wurde mit der Begründung, dass diese offensichtlich nicht vorhanden oder womöglich verlegt seien/die Bf. die vorhandenen Unterlagen zur Gänze übergeben und offen gelegt hätte, bestritten. Ein Grund für die Zurückbehaltung einzelner Abrechnungen wurde mit der Begründung verneint, dass die genannten Abrechnungen nicht signifikant vom Rest der Abrechnungen abweichen könnten und damit für die Ermittlung des Jahresgewinns nur marginale Bedeutung hätten. Die Bf. hätte diverse Alt-Unterlagen während eines Umbaus im Jahr 2004 und bald darauf aufgrund eines Brandschadens entsorgt. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass vereinzelt auch jüngere Unterlagen im Zuge dieser Vorfälle endgültig verlorengegangen wären.

(Pkt. B) Schreiben der Bf. vom 15.7.2010 zum Schreiben des FA vom 20.04.2010

Für die Ansicht der Bf., wonach die beiden Betriebe wirtschaftlich als einheitlicher Betrieb anzusehen wären, wurde u.a. ins Treffen geführt, dass die Behörde diese Tatsache aufgrund der Verrechnungen zwischen der Bf. und der B-GmbH nicht ignorieren könne. Nach den Ausführungen der Behörde in diesem Zusammenhang sei es zwar deren Entscheidung, welche Betriebe zu prüfen seien, jedoch sei das FA ab dem Augenblick, ab dem die Buchhaltung durch selbst erstellte Kalkulationen der Behörde in Zweifel gezogen worden sei, dazu verpflichtet gewesen, die Betriebe B-Platz und G-Platz in ihre Berechnungen einfließen zu lassen. Die Bf. habe eine ordnungsgemäße Buchhaltung geführt, die Unterlagen für die Buchhaltung an sich würden elektronisch vollständig vorliegen. Das Fehlen einzelner Abrechnungen sei zwar bedauerlich, berechtige allerdings nicht zu einer Schätzung aller übrigen (vorhandenen) Abrechnungen.

Ergänzung der Beschwerde vom 15.07.2010

In den in die Punkte "A) *Mangelhaftigkeit des Verfahrens*" und "B) *Rechtswidrigkeit des Inhalts*", untergliederten Schreiben wurde der belangten Behörde unter Pkt. „A.1 Ignorieren von Beweisanträgen" nach Zitierung des § 183 Abs.3 BAO und diesbezüglichen Zitaten aus dem VwGH-Erkenntnis 96/17/0459 samt Ritz, BAO³, § 183 Tz.3 vorgehalten, die Anträge – Einvernahme der Zeugen a) Z1 , Z2, b) Z3, c) (fälschlich als B.S. bezeichnete) Z4 und Z5, d) die Bestellung eines Sachverständigen; e) Auswertung der elektronischen Daten für das Jahr 2005 – ohne jegliche Begründung und ohne Erlassung eines entsprechenden Bescheides ignoriert zu haben.

Gegen die Ablehnung der beantragten Beweise im Sinn des § 183 Abs. 3 BAO, wurde, was die in der Stellungnahme vom 10.06.2008 beantragte Einvernahme von Zeugen betrifft, ins Treffen geführt:

Z1 und Z2: Wären für die Kassaführung im Unternehmen zuständig gewesen und hätten aus eigener Wahrnehmung Auskunft über die Kassaführung im Unternehmen der Einschreiter geben können.

Z3: Habe als leitender Angestellter mit den Lieferanten Verhandlungen über die Lieferung einer verbesserten Fleischqualität geführt und hätte Auskunft über die Veränderung der gelieferten Qualität sowie die Preisentwicklung im Prüfzeitraum geben können.

Z4 und Z5: Die Köche hätten Angaben über die verwendete Fleischqualität, die Arbeitsabläufe beim Fleischabschnitt und die hierbei anfallenden Abfallmengen tätigen können. Insbesondere hätten die Zeugen Angaben über die im Tagesgeschäft anfallenden Abfallmengen, die aufgrund des Zeitdrucks von den Abfallmengen bei Laboruntersuchungen abweichen würden, tätigen können.

Ein bestellter Sachverständiger aus dem Bereich Fleischerei/Gastronomie (Gutachter) hätte Auskunft über den tatsächlichen Fleischabschnitt bei der Qualität des im Prüfzeitraum gelieferten Zuschnittes unter den Arbeitsbedingungen und Anforderungen des Betriebes und weitreichenderen Aufschluss über die Menge des Fleischabfalls geben können. Bei dem von

der Behörde in Auftrag gegebenen Gutachten sei lediglich der Fleischabschnitt unter Laborbedingungen untersucht und noch dazu eine andere Qualität des Fleischzuschnitts verwendet worden.

Datenauswertung für das Jahr 2005: Aus der Auswertung der übergebenen und nie ausgewerteten Datenträger hätte sich möglicherweise eine Korrelation der Daten für das Geschäftsjahr 2005 mit den Daten der vorangegangenen Geschäftsjahre ergeben. Der auf Tagesabrechnungen bezügliche Manipulationsvorwurf sei damit haltlos.

Pkt. A2.: Fehlerhafte & irreführende Sachverhaltsdarstellung im Bericht (§ 150 BAO)

***) Buchführungsmängel und Grundaufzeichnungen:** Bereits in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 10.06.2008 sei festgehalten worden, dass elektronische Datenträger bis zur Einführung des elektronischen Kassensystems in 9/2004 nicht vorgelegen wären und somit auch nicht vorlegbar gewesen wären. Der Verweis des Prüfberichts auf § 131 Abs.3 BAO sowie § 132 Abs.3 BAO in diesem Zusammenhang sei somit verfehlt. Aus dem Bericht gehe dennoch hervor, dass die am Berichtsbeginn unter dem Titel *"Buchführungsmängel"* aufgelisteten Feststellungen das FA dazu bewogen hätten, die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen.

„Buchführungsmängel“: Der steuerliche Vertreter hielt dem Eindruck, dass einzelne Tageslosungen nicht Eingang in die Gewinnermittlung gefunden hätten, die Möglichkeit, dass das Personal (der mit Schlusssdienst betraute Mitarbeiter) die Vergabe einer neuen Nummer irrtümlich im Zuge der Bedienung der Registrierkasse ausgelöst hätte, entgegen.

+) Die im Zuge eines Unternehmenskaufes übernommene und verwendete (gebrauchte) Registrierkasse: *"Die Kontrolle der Vollständigkeit der Tageslosungen könnte problemlos über die Datumsangabe und Urzeitangabe auf der Tageslosung überprüft werden (der Registrierstreifen in diesem Zeitraum ist mit einem Datum und einer Urzeit versehen). Die Tageslosungen wurden in einem Losungsblatt erfasst und an die steuerliche Vertretung zur Verbuchung übermittelt"* (Originalzitat Ende).

+) Nicht vorgelegte Monatsausdrucke: Die diesbezüglichen Ausführungen würden sich auf den Zeitraum 02-03/2002 beziehen, zu dem die Bf. die erst 2004 angeschaffte Kasse noch gar nicht verwendet hätte. Ab diesem Zeitpunkt seien sämtliche Daten (Tages- und Monatsauswertungen) elektronisch zur Verfügung gestellt worden.

+) Fehlende, fortlaufende Nummerierung: Wider die Unmöglichkeit der Erfassung der gesamten Erlöse ab 4/2002 verwies die steuerliche Vertretung auf die Tageslosungsblätter, die weiterhin aus den mit einem Datum und einer Uhrzeit versehenen Tageslosungen erstellt worden wären, die die steuerliche Vertretung zeitnah gemäß den gesetzlichen Vorschriften verbucht hätte.

Im Übrigen brachte der Vertreter u.a. vor, dass sich das im Bericht erwähnte *"Zurückstellen"* auf die vom Personal durchgeführten Abrechnungen beziehe.

Nach wie vor wären tägliche Losungsblätter aus den Kassenberichten erstellt und an die

steuerliche Vertretung zur ordnungsgemäßen Verbuchung übermittelt worden.
Auf die Zulässigkeit eines täglichen Beginns der Nummerierung gemäß einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 1.04.2003 (AÖF 2003/65) wurde verwiesen.

+) Unbeachtlichkeit des Fehlens von Monatsberichten für die Frage der **Ordnungsmäßigkeit und Richtigkeit des Rechnungswesens**: Aufgrund der möglichen Erstellung einer Monatsübersicht aus der Summe der 30 Tageslosungsblätter wären die Monatswerte mit der entsprechenden Verbuchung der Tageslosungen auch aus der Buchhaltung ablesbar gewesen.

+) Tagesabrechnungen, fehlende Monatsausdrucke, allabendlicher Kassaabschluss durch den die Schicht leitenden Mitarbeiter: Der steuerliche Vertreter wiederholte sein bisheriges Vorbringen zur im Jahr 2004 vollzogenen Umstellung vom alten zum neuen Kassensystem und fügte dem bisherigen Vorbringen vertiefend hinzu, dass das neue System ein elektronisches System mit automatischer elektronischer Erstellung der Tageslosungsblätter sei. Das so generierte Tageslosungsblatt enthalte z.B. die Überschrift "*Tagesabrechnung für Montag den 29.03.2004*" (Beispiel im Prüfungsakt Seite 207) und könne damit zweifelsfrei einem gewissen Tag zugeordnet werden.

"Zusätzlich ist die Urzeit des tatsächlichen Ausdrucks vermerkt. Die Schlussfolgerung des Prüfberichts, dass die Urzeit des Ausdrucks mit dem Zeitpunkt der tatsächlichen Tagesabrechnung gleichzusetzen ist, weshalb die Tagesabrechnungen nicht von den Schicht leitenden Mitarbeitern erstellt hätten werden können, ist jedenfalls unzulässig und auch nachweislich unrichtig" (Originalzitat Ende).

Nach der schriftlichen Bestätigung des Lieferanten sei diese Zeitangabe lediglich die Angabe der Druckzeit (vgl. Anlage 1). Das Nichtzusammenfallen der Uhrzeit auf den Tagesabschlüssen mit dem Zeitpunkt der Abschlussprüfung ergebe sich bereits aus den Tagesabschlüssen selbst. Die auf den Tagesabrechnungen verzeichneten Umsätze würden sich immer in derselben Größenordnung, unabhängig, zu welcher Uhrzeit sie ausgedruckt worden seien, bewegen. Da z.B. die Tagesabrechnung für den 24.03.2004 (AS 212) die Uhrzeit 10:35, also einen Zeitpunkt noch vor dem Mittagsgeschäft mit einem Bruttoumsatz von 3.221,90 € anführe, also vergleichbar mit dem Bruttoumsatz von 3.076,80 € der Tagesabrechnung vom 23.03.2004 (AS 213) mit der Uhrzeit 22:33 sei, würde die Schlussziehung hieraus – die Identität des Zeitpunkts auf den Tagesabrechnungen mit dem Zeitpunkt der Tagesabrechnung – jeder Lebenserfahrung widersprechen.

+) Verrechnung mit B-GmbH: Die Produkte wären fertig zugeschnitten an die B-GmbH geliefert worden. W-Platz hätte der B-GmbH nur das Nettofleisch ohne Berücksichtigung des Abschnitts verrechnet. Bei einer Lieferung vom W-Platz an die B-GmbH von hundert küchenfertigen Produkten mit einem Gewicht von rund 250g/Produkt seien der GmbH 25 kg Fleisch in Rechnung gestellt worden, ohne dass dabei berücksichtigt worden wäre, dass der Standort W-Platz für eine derartige Lieferung wegen der Zuschneidung der Produkte am W-Platz weitaus mehr Fleisch benötigt habe.

Der Fleischabschnitt sei am W-Platz hängen geblieben, ohne der B-GmbH zugeordnet zu werden. Infolge der starken Umsatzentwicklung des B-Platzes und der Lieferung von immer mehr küchenfertigen Waren vom W-Platz an den B-Platz sei auch der Abschnitt am W-Platz immer mehr gestiegen, ohne dass dieser vermehrte Abschnitt mit einem entsprechend gestiegenen Umsatz am W-Platz korreliert habe. Diesem Missverhältnis zwischen dem Umsatz der B-GmbH und dem gestiegenen, aber nicht weiterverrechneten Abschnitt am W-Platz habe die Bf. keine Beachtung geschenkt, da sie nur den Gewinn insgesamt betrachtet und die einzelnen Standorte und Gesellschaften als ein Unternehmen angesehen hätte.

Angesichts der B-GmbH als eine Tochtergesellschaft mit identem Betätigungsfeld [die mittlerweile in die Bf. verschmolzen worden sei] sei es somit nicht nur aus betriebswirtschaftlicher Sicht naheliegend gewesen, den Fleischeinkauf zentral über die Bf. abzuwickeln und die B-GmbH mit den entsprechenden Kosten anteilig zu belasten.

Die anteilige Kostenbelastung sei aus dem Umsatz der B-GmbH abgeleitet worden, da jede andere Berechnungsmethode zu einem unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand geführt hätte. Die Behörde sei verpflichtet gewesen, B-Platz und W-Platz als Betriebe eines Unternehmens zu betrachten.

+) Schaukochen-Zerfällungsverluste: Der Verweis auf den Aktenvermerk vom 09.01.2008 liste lediglich jene im Prüfbericht dargestellten Mutmaßungen und Behauptungen (u.a. am 07.01.2008 abgepacktes Fleisch sei mehrere Tage alt; Verpackungs- = Ablaufdatum) auf und sei daher entbehrlich.

+) Zur Wiederholung der Vermutung im Prüfbericht "*Die vorgelegte Waren war vakuumverpackt und im Fleischsaft schwimmend. Eine derartige Ware könnte im Handel nicht verkauft werden.*": Die Verpackungsart sei eine typische Art in der Gastronomie. Angesichts des tatsächlichen Arbeitens der Lieferanten nach dem "*First In-First Out*" lagere das beim Lieferanten einlangende Fleisch bereits bei diesem ein bis zwei Tage fertig verpackt. Auch bei der Bf. werde das gelieferte Fleisch frühestens am nächsten Tag nach der Lieferung verarbeitet. Auch das beantragte Gutachten würde die Entstehung von Fleischsaft während dieser Lagerungsdauer als einen ganz normalen Vorgang belegen.

Zu Tz.3 PB Kalkulationsdifferenzen: Die Ursache für das Absinken der Aufschläge sei in der Übernahme der B-GmbH im Jahr 2002 und der damit verbundenen Weiterbelastung der Küchenwaren ohne Gewinnaufschlag gelegen. Durch die Legitimität des Verzichts auf einen solchen Gewinnaufschlag bedingt (die B-GmbH hätte die Ware auch direkt von den Lieferanten beziehen können) sei das vorliegende Modell aus Gründen der Kostenökonomie gewählt worden. Das konstante Absinken der Aufschläge ergebe sich aus dem konstanten Umsatzwachstum der B-GmbH. Die Bf. habe diesen Umstand durch entsprechendes Zahlenmaterial nachgewiesen. Dem Prüfersuchen betreffend die B-GmbH sei das Finanzamt nicht nachgekommen.

Hinsichtlich der 1. **Kalkulation** bemängelte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen, dass der abgabenbehördlichen Berechnung für die Jahre 2003 - 2005 mehr Gewicht als der vorgelegten ordnungsgemäßen doppelten Buchhaltung des Unternehmens beigemessen werde, obwohl die ursprüngliche Berechnung des Finanzamts keinerlei Abschläge für Schwund, Fleischverluste, Wasserverluste enthalte und auch keine Herausrechnung der für die B-GmbH eingekauften Küchenwaren erfolgt sei. Der Prüfbericht setze sich in keiner Weise mit der Durchführbarkeit einer solchen Schattenbuchhaltung ohne Mitwirkung von Lieferanten und Mitarbeitern und dem Grund für die Einführung eines solch ausgeklügelten Systems nach Jahrzehnten plötzlich im Jahr 2002 und dem ebenso wieder unerklärlichen Ende im Jahr 2005 auseinander. Im Bericht werde der Erwerb der B-GmbH zu diesem Zeitpunkt samt den besagten Verrechnungen in diesem Zeitraum ignoriert.

Zur Gegenkalkulation: Nach Wiederholung der bisherigen Ausführungen wurde diesen hinzugefügt, dass die „*Gegenkalkulation*“ lediglich eine erste Richtigstellung der Berechnung der Prüfung zwecks Beseitigung bereits damals erkannter offensichtlicher Unrichtigkeiten gewesen wäre. Nach der BAO wären über eine ordnungsgemäße Buchhaltung mit den betreffenden Umsätzen und Wareneinkäufen hinausgehende Kalkulationen und Plausibilitätsrechnungen nicht anzustellen gewesen.

Mit der Übernahme des aufgezeigten Schwunds und Personalverbrauchs, obwohl "*keine Aufzeichnungen*" hinsichtlich Schwund und Personalverbrauch vorgelegt werden konnten, seien die konkreten Unterlagen, die nach Ansicht der Betriebsprüfung hinsichtlich des durch Verlust, Verderb, Malversationen (allgemein: Schwund) herbeigeführten Warenabgangs vorgelegt werden hätten sollen, zu hinterfragen.

Gewinnermittlung der Betriebsprüfung: Die Ermittlung dieses Gewinnes sei mit den einfachsten Mittel trotz Vorliegens einer ordnungsgemäßen Buchhaltung erstellt worden. Eine Pflicht zur Beibringung von über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Unterlagen für die Erstellung der Gewinnermittlung der Prüfung und zur Vornahme zusätzlicher Berechnungen bestehe nicht. Infolge der Unterwerfung der im Prüfbericht errechneten Differenzen ohne weitere Überlegungen der Kapitalertragsteuer sei die Frage, ob das Personal die nicht anerkannten Fleischverluste nicht zumindest teilweise durch Kundenreklamationen oder Malversationen herbeigeführt habe, in keinsten Weise in Erwägung gezogen worden.

Schaukochen samt Fleisch: Die Art der Verpackung sei eine im Bereich der Gastronomie typische Verpackung.

Bestätigung des Geschäftsführers der C-GmbH & Verkaufsware der C-GmbH: Die Abschnitte des Schaukochens hätten gemäß den vorliegenden Aufzeichnungen rund 20% und nicht 16% ausgemacht. Angesichts des Gutachtens der A-Anstalt mit einem Fettanteil von 6% sei der Testeinkauf der Betriebsprüfung als Beweismittel untauglich. Die Prüfung übersehe, dass insbesondere die nicht aus Fett bestehende, aber von Fett

durchgezogene Beinkette in der Regel zur Gänze entfernt werde. Der unter Laborbedingungen festgestellte Fettanteil habe daher nicht das Geringste mit dem tatsächlichen Fleischabschnitt zu tun.

Aufgrund der laufenden Bemühungen um eine Verbesserung der Fleischqualität zwecks Verringerung des Fleischabschnitts sei die Relevanz des für diese Untersuchung herangezogenen Fleisches für den Prüfungszeitraum (immerhin bis zu sechs Jahre davor) zu hinterfragen; mit der Fleischzerlegung bei der A-Anstalt unter Laborbedingungen sei der festgestellte Fettanteil nicht mit dem im laufenden Betrieb verursachten Fleischabschnitt gleichzusetzen.

Warenlieferung für das Schaukochen: Die Berichtsausführungen seien irreführend, weil das gelieferte Fleisch ein in dieser Form in der Vergangenheit (im Prüfungszeitraum) geliefertes Fleisch gewesen wäre. Aus diesem Grund sei dieses mittlerweile nicht mehr in dieser Form gelieferte Fleisch auch extra geliefert worden. Über die Jahre habe der Lieferant an einer Verbesserung der Fleischqualität mitgewirkt.

Warenqualität: Der Geschäftsführer der C-GmbH, dessen protokollierten Zeugenangaben vom 24.06.2008 zufolge ein Produkt ohne Beinkette erst ab 2006 geliefert worden sei, bestätige den Hinweis des steuerlichen Vertreters betreffend die Verwendung einer anderen Sorte Fleisch im Prüfungszeitraum. Bereits am 25.02.2008 habe der Zeuge Z6 die stete Fleischlieferung mit Beinkette bis zum Ende der Lieferungen im Jahr 2003 (vgl. Protokoll über die Zeugeneinvernahme) bestätigt. Beide, die Vermutungen der Prüfung widerlegenden Zeugenaussagen würden im Prüfbericht an dieser Stelle nicht erwähnt; es werde lediglich auf die Aussage des steuerlichen Vertreters hingewiesen.

Schreiben des Dr. RA vom 12.06.2008: Im Bericht würden eine Äußerung in einer Stellungnahme mit fachlich fundierten Einwendungen und etliche, detailliert aufgelistete Beweisanträge samt ausführlichen Begründungen zitiert und ausschließlich auf eine konkrete Bemerkung eingegangen. Die übrigen fünfzehn Seiten dieser Stellungnahme samt den dort angeführten Beweisanträgen würden ignoriert.

35% Anteil-Gutachten samt Aussage des Geschäftsführers der D-GmbH: Die Zeugenaussage weise im Sinn des Vorbringens der Bf. auf eine Lieferung mit Beinkette von 2003 bis 2005 (lt. Zeugenaussage die ersten drei Jahre ab 2003) hin; später sei die Lieferung mit verbesserter Qualität erfolgt. Die Lieferungen der D-GmbH seien jedoch marginal gewesen.

Mit dem vom Zeugen angeführten, über den Verkaufspreisen des Hauptlieferanten gelegenen Verkaufspreis von 6,5 € sei es logisch, dass der vom Zeugen bei dessen eigenen Fleisch geschätzten Abschnitt von immerhin 15% unter dem vom Hauptlieferanten geschätzten Fleischabschnitt gelegen sei.

Die vom Geschäftsführer der D-GmbH auf vorgehaltene Fotos des Prüfers hinauf wortwörtlich protokollierte Zeugenaussage "*Nein, einen so hohen Fettanteil hatten meine Produkte nie.*" werde von der Prüfung unrichtig wiedergegeben. Die angebliche Aussage des Geschäftsführers

der D-GmbH laut Prüfbericht, wonach *derartig minderwertiges Fleisch wie im Gutachten ... abgebildet niemals geliefert worden wäre, heiße, dass* dieser Zeugenaussage zufolge das gezeigte Fleischstück der Konkurrenz einen höheren Fettanteil als das von ihm gelieferte (welches aber auch preislich über jenem der C-GmbH gelegen sei) habe.

Aus dem Bericht gehe nicht hervor, dass es sich bei dem für das Gutachten verwendeten Fleisch um Fleisch der C-GmbH handle. Aus der Zeugenaussage des Geschäftsführers der D-GmbH (Gf. eines Lieferanten, dessen Fleisch gar nicht untersucht worden sei), das Gutachten als eine Fälschung zu konstruieren, widerspreche dem Akteninhalt.

Die Behörde sei auf den Kern der Aussage des Geschäftsführers der D-GmbH, nämlich dass im Prüfzeitraum auch von der D-GmbH eine, was den Zuschnitt anbelangt, mindere Fleischsorte als heute geliefert worden sei, nicht eingegangen.

Angaben des Geschäftsführers der C-GmbH betreffend geänderte Artikelnummern in

Zusammenhang mit der Untersuchung der A-Anstalt: Der steuerliche Vertreter verneinte, dass der Geschäftsführer der C-GmbH die Entsprechung des Artikel 2190 dem untersuchten Fleisch der A-Anstalt bestätigt hätte, mit der Begründung, dass dieser das von der A-Anstalt untersuchte Fleisch ebensowenig wie die Bf. oder dessen steuerliche Vertretung jemals gesehen habe. In der Zeugeneinvernahme sei dem Geschäftsführer der C-GmbH lediglich eine Agrarmarktbeschreibung vorgehalten worden. Der Zeuge habe zwar bestätigt, dass das Produkt 2212 der Agrarmarktbeschreibung dem aktuellen Ausgangspunkt 2190/2194 entspreche, jedoch keine Aussage hinsichtlich des Fettanteils und des dadurch verursachten Fleischabschnitts in der Einvernahme getätigt.

Angaben des Geschäftsführers der D-GmbH zu Warenrckkufen/zum errechneten Abschnitt

von 11,45 % im Prüfbericht: Der steuerliche Vertreter sprach sich gegen eine Gleichsetzung des Rückkaufs mit dem Abschnitt aus, weil -abgesehen von erheblichen Fleischsaftverlusten- nicht angenommen werden könne, dass jeder einzelne Abschnitt tatsächlich zurückgekauft worden sei. Die Lieferungen der D-GmbH hätten lediglich einen geringen Teil der Gesamtlieferungen ausgemacht und seien auch preislich über jenen der C-GmbH gelegen.

Schlussfolgerung im Bericht zur Preishöhe der besseren Qualitätsprodukte: Der Grund für die Hervorhebung zweier einzelner Rechnungen des Jahres 2006 durch die Prüfung zu diesem Zweck und die Ignorierung der betreffenden Zeugenaussagen sei unverständlich, weil im Zuge der Umstellung 2006 nicht ausgeschlossen werden könne, dass hier noch vereinzelt unrichtige/veraltete Warenbezeichnungen auf Rechnungen ausgewiesen gewesen seien. Die Bemühungen um eine Verbesserung der Fleischqualität seien erheblich durch den gestiegenen Umsatz der Bf. bzw. der B-GmbH unterstützt worden. Durch die stetige Steigerung der Lieferfleischmenge werde die Verhandlungsposition der Bf. gegenüber den Lieferanten gestärkt. Da die Bf. für die Lieferanten ein immer attraktiverer Kunde geworden sei, seien diese vermehrt zur Verbesserung des Preis- /Leistungsverhältnisses gegenüber der Bf. bereit

gewesen, um diesen attraktiven Kunden zu behalten. Diese in den Jahren 2002 bis 2008 eingetretene Qualitätsverbesserung spiele in des Prüfers Überlegungen keine Rolle.

Rede und Gegenrede zur Kalkulation der Bf.: Die Aussage, derzufolge sich bei Ansatz des gesamten fehlenden Fleisches erhebliche Kalkulationsdifferenzen bei dieser anderen Gesellschaft ergeben würden und daher ein solcher Zusammenhang nicht bestehen könnte, sei ungeprüft und in Anbetracht der steuerlichen Folgen dieser Prüfung kaum angemessen. Bericht ziehe nicht in Betracht, dass die Differenzen bei der Kalkulation des Finanzamts aus dieser Verrechnung mit der B-GmbH sowie teilweise auch aus einem höheren Abschnitt, teilweise womöglich aus anderen Gründen (insbesondere einem höheren Schwund durch Personalmalversationen) herrühren könnten.

Wenn dem Prüfbericht zufolge a) mit der Besprechung vom 27.11.2008 um eine schriftliche Stellungnahme bzgl. der Verrechnung B-GmbH um Vorlage von Unterlagen als Nachweis für die falsche Berechnung zwischen den beiden Betrieben ersucht worden sei; b) dies(e) Behauptung *"Kalkulationsdifferenzen können mit Verrechnung B GmbH erklärt werden"* einen glatten Widerspruch zu den Gegenargumenten zur Kalkulation darstelle; c) immer behauptet worden sei, dass das Absinken der Aufschläge durch die enormen Fleischabfälle begründet sei, übersehe die Prüfung den fehlenden Widerspruch bei den vorgebrachten Argumenten, da es durchaus plausibel sei, dass mehrere Ursachen zu diesen Abweichungen geführt hätten.

Zur Frage der Prüfung nach dem Grund für die Ordnungsmäßigkeit der Aufschläge in den Jahren 1999 bis 2002 brachte der steuerliche Vertreter u.a. vor, dass der Nichteingang der zu dieser Zeit begonnenen, laufenden Verrechnungen mit der Tochtergesellschaft in die Überlegungen der Prüfung nicht nachvollziehbar sei.

Printartikel: Die Annahme, V.A. hätte hier nur die vom Finanzamt geprüfte Bf. und nicht deren Schwestergesellschaft gemeint, sei irrig. Plakative Medienaussagen würden in erster Linie Werbezwecken dienen.

Gutachten der C-Anstalt: Der Sachverständige für das in Auftrag gegebene Gutachten der C- Anstalt mit einem errechneten Abschnitt von 20% sei von Beginn der Probeentnahme an bis zur Auswertung der Probe anwesend gewesen. Die Kalkulation der Prüfung enthalte einen Abschnitt von 16%. Trotz der Lagerung des unbehandelten Fleisches für im Durchschnitt zwei Tage im Unternehmen werde der weitere Gewichtsverlust durch Fleischsaft im Ausmaß von 10% nach lediglich zwei Tagen vom der Prüfung als irrelevant abgetan. Die Produkte würden wegen der Definition der Portionsgröße erst bei der tatsächlichen Verarbeitung kurz vor dem Verzehr, und zwar durch "Zusammenklopfen" mehrerer Fleischstücke, eine relativ einheitliche Größe besitzen.

Unglaubwürdigkeit des Gutachtens: Die Prüfung glaube in der beiläufigen Feststellung des Gutachtens, wonach die Entnahme *"zwischen"* 8:30 und 12:30 stattgefunden habe, einen verdeckten Hinweis des Gutachters für die Mitwirkung der C-Anstalt an einer Täuschung des

Finanzamt in Form der vier Stunden langen Suche bei der C-GmbH nach jenen Fleischstücken mit den größten Fettgehalt zu erkennen. Während die Bf. im Zuge des ersten Gutachtens den Fehler begangen habe, dass die Befundaufnahme im Gutachten erst mit der Vorlage der Fleischstücke begonnen hätte, folglich dessen der Prüfer diesen Umstand als Ursache für die Nichtanerkennung des Gutachtens und darüber hinaus als bewussten Täuschungsversuch ausgelegt habe, halte das zweite Gutachten nunmehr auf 17 Seiten penibel durch Fotos unterlegt die Entnahme der Proben, deren Zerlegung und Auswertung fest. Die Zeitangabe *"zwischen 8:30 bis 12:30"* bedeute die Probenentnahme innerhalb dieses Zeitraums. Anstatt dessen hätte die Möglichkeit bestanden, als Zeitangabe *"am Vormittag"* oder *"während der Frühschicht"* etc. auf dem Gutachten zu vermerken. Allein aus dem Wort *"bis"* im Gutachten der C-Anstalt eine Verschwörung zu vermuten sei eine unschlüssige Beweiswürdigung und widerspreche jeder Lebenserfahrung.

Tara Berechnung: Die höhere Tara sei auf Fleischsaftreste in der Verpackung zurückzuführen, jedoch bleibe es gleich, ob es sich bei den Nebenprodukten um mehr Verpackung und weniger Fleischsaft handle oder umgekehrt. Aufgrund der gründlicheren Entfernung des Fleischsaftes bei den für die Saftverlustfeststellung gesondert gelagerten Verpackungen ergebe sich eine entsprechend geringere Tara. Mit der Verprobung des gesondert gewogenen Fleisches selbst, der Tara und des Fleischsafts mit dem Gesamtgewicht sei eine Auswirkung der höheren Tara auf die Feststellung des Fleischabschnittes auszuschließen.

Ein zu hoher Tara-Anteil (zu Lasten des Fleischanteils) am Beginn der Untersuchung hätte zwangsläufig einen geringeren Fleischabschnitt zur Folge gehabt, weil das Fleischgewicht am Beginn jenem am Ende gegenübergestellt worden sei. Insofern wäre es möglich gewesen, dass eine zu hohe Tara am Beginn einen niedrigeren Fleischanteil am Beginn und damit einen geringeren Fleischverlust zur Folge gehabt hätte. Dies sei dem Prüfer offensichtlich nicht bewusst gewesen.

Im Rahmen des unter Aufsicht vorgenommenen Fleischabschnitts seien das Gesamtgewicht und die Gewichte der einzelnen Fleischbestandteile (Saft, Abschnitt, Fleisch) gesondert gewogen worden. Im Gutachten sei die sich ergebende minimale Restdifferenz von 30 Gramm durch den Saft/Fleischverlust im Zuge des Klopfens erklärt und bestätigt worden. Die Vermutung der Betriebsprüfung betreffend Schätzung von Tara und Fleischsaft zu eigenen Gunsten führe daher zwangsläufig zu dem Schluss: Die C-Anstalt hätte falsche Messungen hinsichtlich dem Gesamtgewicht und den einzelnen Bestandteilen durchgeführt und bestätigt. Hinsichtlich der Gegenüberstellung der Fleischsaftverlustangabe im Gutachten der C-Anstalt im Vergleich zu jenem im Zuge des Schaukochens ermittelten Prozentsatz ergebe sich aus der abgabenbehördlichen Bemängelung dessen, dass die C-Anstalt die Lagerung und Saftverlustfeststellung nach zwei Tagen selbst durchgeführt habe, zwangsläufig die Schlussfolgerung, dass die Prüfung hiermit dem Gutachten dessen Unrichtigkeit unterstelle.

Betriebswirtschaftliche Würdigung der Fleischlagerdauer iZm hohen Fleischsaftanteil: Das Fleisch – selbst bei täglicher Lieferung und Einrechnung einer Lagerreserve (eisernen Reserve)

von einem Tag – liege bis zu seiner Verarbeitung gemäß dem first-in-first-out-Prinzip annähernd zwei Tage auf Lager. Lieferungen nur mehrmals die Woche (und sicher nicht an Sonn- und Feiertagen) bedeute zwangsläufig eine Lagerdauer von zwei bis drei Tagen. Infolge der unrichtigen Kalkulation der Prüfung sei die "*Gegenkalkulation*" des Vertreters als Versuch einer Richtigstellung zu sehen, die dem damaligen Erkenntnisstand entsprochen habe. Die Bf. habe ein ordnungsgemäßes Rechnungswesen geführt. Aus der Sicht der steuerlich vertretenen Bf. sei daher nicht einzusehen, weshalb auf Basis einer Gegenkalkulation nunmehr angebliche Fehler in dieser Kalkulation aufgezeigt und zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgelegt würden.

Schätzungsbefugnis: Der steuerliche Vertreter verneinte die Existenz von zu einer Schätzung berechtigenden Mängeln in den Grundaufzeichnungen, leitete die Kalkulationsdifferenzen aus der fehlenden Berücksichtigung der Lieferungen an die B-GmbH ab 2002, den innerbetrieblichen Warenbewegungen zwischen G-Platz und W-Platz sowie aus der Nichtanerkennung des Gutachtens der C-Anstalt mit dem dort festgestellten Fleischabschnitt/Saftverlust ab und bestritt, dass diese beiden Ursachen in Widerspruch zueinander stünden. Auf die Ignorierung der Ergebnisse des Gutachtens der C-Anstalt und die Ablehnung der beantragten Prüfung der B-GmbH wurde verwiesen.

Pkt.A3. Mangelhaftigkeit der Beweiswürdigung

Der steuerliche Vertreter begründete die Mangelhaftigkeit der Beweiswürdigung mit den beispielhaft angeführten Punkten, demnach die Behörde aus der auf einigen wenigen Tagesrechnungen abgedruckten Uhrzeit Umsatzmanipulationen konstruiere, das Datum der Verpackung des bei der Betriebsbesichtigung verwendeten Fleisches als Ablaufdatum nehme und die Zeugenaussagen der Lieferanten, wonach früher ein Fleischzuschnitt anderer Qualität geliefert worden sei, ignoriere. Demgegenüber würden die Aussagen des Geschäftsführers der D-GmbH über die von dieser Firma gelieferte Qualität zur Widerlegung der Gutachten, welche Fleisch der C-GmbH untersuchen, herangezogen; entgegen jeder Lebenserfahrung werde angenommen, dass die von der D-GmbH zurückgekaufte Menge mit dem Abschnitt gleichzusetzen sei, aus der auf dem Gutachten der C-Anstalt vermerkten Uhrzeit der Probenentnahme eine Fälschung des Gutachtens konstruiert werde. Die Behörde ziehe generell zur Beweiswürdigung unerhebliche Aussagen heran, wie etwa das Zeitungsinterview des Geschäftsführers der Bf. oder die Auskunft des Steuerberaters über den Grund für die frühere Lieferung des Fleisches mit der Beinkette.

Pkt. A4. Aktenwidrigkeit von abgabenbehördlichen Feststellungen

Der steuerliche Vertreter begründete seine Behauptung mit der Haltlosigkeit z.B. des Vorwurfs der Umsatzmanipulation durch verfrühten Ausdruck der Tagesabrechnungen bei näherer Betrachtung der entsprechenden Tagesabrechnungen. Die zum Teil entstellt wiedergegebenen

Aussagen der als Zeugen befragten Lieferanten würden für sich aus diesen Aussagen nicht ergebende Feststellungen herangezogen.

Pkt.A5. Mangelhafte Feststellung des Sachverhalts als Folge der Ablehnung des Vorschlags zur Ausdehnung der Prüfung auf die B-GmbH und den G-Platz

Der Anstieg der Rohaufschläge in der Betriebsstätte B-Platz verlaufe gleichlaufend mit dem zunehmenden Fleischkonsum in der Betriebsstätte, während dies gleichzeitig das Ergebnis der Betriebsstätte W-Platz negativ beeinträchtigt habe. Zur Widerlegung der angenommenen Umsätze sei die Behörde darauf hingewiesen worden, dass diese angenommenen Umsätze für den Betrieb der Bf. eine Tischfrequenz bedeuten würden, welche normalerweise nur in Fast-Food-Betrieben erreicht werden könne, bzw. dass der Anfall an biogenen Abfällen mit dem von der Behörde angenommenen Abschnitt nicht in Einklang zu bringen sei. Auf all diese Argumente sei die Behörde nicht eingegangen.

Pkt. B.a der Beschwerdeergänzung

Der steuerliche Vertreter hielt der Prüfung, was das Fehlen von Monatsabrechnungen/einer fortlaufenden Nummer bei den Tagesabrechnungen anbelangt, die Nichtentnehmbarkeit einer entsprechenden Verpflichtung aus den §§ 131ff.BAO vor und führte zu „**Grundaufzeichnungen auf elektronischen Datenträgern**“ ins Treffen, dass eine Verpflichtung zur Vorlage solcher Datenträger gemäß § 131 Abs. 3 BAO nur bei Verwendung elektronischer Datenträger zur Aufzeichnung bestehe. Im Fall der Nichtverwendung von Datenträger bestehe auch keine Vorlagepflicht. Bei Verwendung eines elektronischen Kassensystems erst seit 9/2004 gehe der Vorwurf betreffend Nichtvorlage von elektronischen Grundaufzeichnungen für den Zeitraum davor ins Leere.

Nichteignung der Mängel als Grundlage für die Schätzung: Der steuerliche Vertreter fügte den Zitaten aus den VwGH-Erkenntnissen, Zl. 90/13/0299 und 2001/13/022, hinzu, dass selbst Bestand einer Verpflichtung zur Vorlage von Grundaufzeichnungen für den Zeitraum vor 9/2004 eine Verletzung dieser Verpflichtung gemäß Ritz, BAO, § 184, Rz.9 nicht zur Schätzung berechtigen würde. Abgesehen von den Grundaufzeichnungen würden alle von der Behörde monierten Buchführungsmängel kurze Zeiträume (2, 3, 4/ 2002; 3/2004) mit für all diese Zeiträume existierenden unbedenklichen Tagesabrechnungen betreffen. Bei Annahme tatsächlicher formeller Mängel bei den von der Behörde angeführten Buchführungsmängel sei der Behörde die Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhebung aufgrund der Tagesabrechnungen möglich. Eine Abgabenschätzung lediglich aufgrund formeller Mängel sei im Sinn der Rechtsprechung zu § 184 BAO unzulässig (z.B. VwGH 2002/13/0105). BAO-E 15/36 zufolge sei die Verpflichtung zur Zurverfügungstellung von Datenträgern eine Leistung im Sinn des § 111 BAO. Die Verletzung dieser Pflicht könnte somit zwar die Festsetzung einer Zwangsstrafe zur Folge haben, allerdings sei die Festsetzung solch einer Strafe im Fall der Unmöglichkeit/Unzumutbarkeit der verlangten Leistung rechtswidrig (VwGH 16.02.1994, 93/13/0025).

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) werde nicht durch Offenlegung der betreffenden abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände auf Papier (und nicht auf einem Datenträger) verletzt. Durch die Verletzung der in den §§ 131 Abs.3 letzter Satz und 132 Abs. 3 letzter Satz BAO normierten Mitwirkungspflichten würden Bücher und Aufzeichnungen nicht ihre formelle Ordnungsmäßigkeit verlieren (z.B. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urt, BAO, 131 Anm.37).

Aus der Verletzung dieser Pflichten könne sich keine Schätzungsbefugnis ergeben (z.B. Ritz, BAO³, § 132 Tz.26). Die Befugnis zur Schätzung beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen.

Anwendung eines Sicherheitszuschlages: Die Festsetzung eines solchen Zuschlags sei mangels zur Schätzung berechtigender formeller Mängel rechtswidrig. Die abgabenbehördliche Unterlassung der Begründung der Höhe eines Sicherheitszuschlages (Ritz, BAO³, § 184 Tz.21) stelle einen weiteren Verfahrensmangel dar.

Pkt. B.b der Beschwerdeergänzung

"Schätzung aufgrund sachlicher Unrichtigkeit": Der steuerliche Vertreter brachte im Wesentlichen vor, dass die Bf. durch eine Vielzahl an Beweisen und Vorbringen zwar versucht hätte, zu beweisen, dass die vorgelegten Buchhaltungsunterlagen den tatsächlichen Gegebenheiten im Unternehmen der Bf. entsprechen würden, jedoch seien diese Vorbringen von der Behörde ignoriert worden. Wäre es der Behörde bei Beachtung der Vorbringen und Beweisangebote möglich gewesen, die Besteuerungsgrundlagen anhand der sachlich richtigen Buchhaltungsunterlagen zu ermitteln, so habe die Behörde eine behauptete Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, selbst zu verantworten.

Erörterungsgespräch vom 28.01.2011

Der leitende Angestellte Z3 gab nach Verlesung des Pkt. A b) der Beschwerdeergänzung vom 15.07.2010 zu Protokoll, dass das Fleisch von Lieferanten im Jahr 2001 übernommen worden wäre. Ein Jahr nach Beginn der Tätigkeit, Ende 2002, Anfangs 2003, hätte Z3 sein Augenmerk auf die Qualität der Produkte (auch auf jene der Fleischbetriebe) gelegt. In diesem Zuge wäre die Qualität mit den Eigentümern der Zulieferfirmen immer wieder begutachtet worden, Verbesserungen wären erzielt worden. Es habe keinen neuen Zuschnitt gegeben. Es sei begonnen worden, die Fettschicht der Karreerose von einem Lieferanten -der C-GmbH- weggeschnitten geliefert zu bekommen. Im Jahr 2006 (Anfang 2/3) habe Z3 mit dem Geschäftsführer der C-GmbH über einen definitiven fixen Zuschnitt gesprochen. Der Zuschnitt sehe so aus, dass die Karreerose ohne Beinkette ohne Deckel (Anfang und Schluss) geschnitten bei gleichgebliebenem Preis geliefert werde. Z3 habe ein ganzes Stück Fleisch in den Betrieb B- Platz liefern und dort so zuschneiden lassen, wie es für den Betrieb geeignet gewesen sei.

Der Geschäftsführer der C-GmbH sei speziell für den Zuschnitt eingeschult worden. Die Bf. habe für die retournierte, schlechte Ware Ersatzware bekommen.

Dem Gesagten fügten der steuerliche Vertreter und V.A. hinzu: Hier werde mit einem speziellen Maßstab gemessen, nicht entsprechende Ware werde zurückgeschickt. Die Lieferung habe rationell zu erfolgen. Die trotz vierfacher Steigerung der Umsätze sehr kleine Arbeitsfläche für die Produkte habe sich nicht verändert.

Über Frage des steuerlichen Vertreters nach der Kennzeichnung der speziell an die Bf. zugestellten Ware des Geschäftsführers der C-GmbH gab Z3 zu Protokoll, dass es ein eigener Artikel gewesen sei, der von den Köchen als A.- Produkte bestellt werde. Dem Wissen des Befragten nach stehe auf dem Artikel, abgesehen von der Nummer, der Vermerk "A.". Die Kontrolle obliege dem anwesenden Küchenmitarbeiter; in weiterer Folge dem Büro. Er wisse nicht, ob jetzt dieser Zuschnitt an andere Betriebe geliefert werde; diese Artikelnummer mit Zusatz A. sicher nicht.

Befragung Z5 am 17.11.2011

Anlässlich der Befragung am 17.11.2011 bezeichnete die Köchin (Z5) das Zubereiten der Produkte als ihre Aufgabe im Betrieb W- Platz in den Jahren 2002 bis 2005. Die bis 2003 am letztgenannten Standort beschäftigte und bei der Befragung anwesende Tochter der Zeugin fügte ergänzend hinzu, dass kleine Fleischstücke geliefert worden wären. Z5 hätte die Stücke nicht geklopft, sondern hätte die von anderen Mitarbeitern bearbeiteten Stücke fertig verarbeitet.

Über Fragen des Referenten nach der Höhe der Menge des Fleischabschnitts in den Jahren 2002 bis 2005 hinauf gab Z5 zu Protokoll, dass der Klopfer Flachsen weggeschnitten hätte, bestritt, selbst etwas weggeschnitten zu haben, bezeichnete die Art der verwendeten Fleischsorten (Schweinefleisch, Hühnerbrust, etc.), beschrieb die Arten des angefallenen Abfalls mit den Worten *"Nach 22:00 Uhr wurden die Salate entsorgt. Betreffend Gemüse- und Fleischabfälle kann ich keine Angaben machen."* und fügte ihrer Erklärung, sich an die Abfallmengen nicht mehr erinnern zu können, hinzu, dazu keine Angaben machen zu können.

Mündliche Senatsverhandlung am 05.12.2011

Dr. RA ergänzte sein bisheriges Beschwerdevorbringen in Form der Vorlage einer Auflistung der angeblich festgestellten formellen Buchführungsmängel und verwies im Übrigen auf das bisherige Beschwerdebegehren, demzufolge die von der Prüfung aufgezeigten Mängel bis auf einen einzigen in den Monaten 2 und 3/2002 festgestellten Mangel, der aber nur geringfügig war, nicht existieren würden.

Der steuerliche Vertreter brachte zur vorgelegten Aufstellung der an den Standorten W-Platz und B-Platz erzielten Umsätze sowie Entwicklung der Rohaufschläge an beiden Standorten nochmals vor, dass der Rohaufschlag am Standort W-Platz in den Jahren 2003 bis 2005 tendenziell absinke, währenddessen jener am Standort B-Platz im gleichen Zeitraum ansteige,

und bemängelte die abgabenbehördliche Unterlassung der Einbeziehung auch des Standorts B-Platz in die Prüfung.

Der Teamleiter der Betriebsprüfung hielt nach Verweis auf die Stellungnahme zur Beschwerde, derzufolge die Prüfung die Unterlagen EDV-mäßig gesichtet und berücksichtigt hätte, bezüglich den Betrieben fest, dass der W-Platz im Gegensatz zu den anderen Lokalen keinen branchenüblichen Rohaufschlag aufgewiesen hätte und daher keine Veranlassung bestanden hätte, die beiden anderen Betriebe einer genaueren Überprüfung zu unterziehen. Was die Kalkulation anbelangt, wären - so der Teamleiter - die Argumente der Bf. zum allergrößten Teil, so insbesondere im Hinblick auf den Ansatz eines Verderbs bzw. Schwunds der Waren berücksichtigt worden. Zu den Differenzen hinsichtlich der Höhe des Fleischabfalls verwies der Teamleiter auf die Prüfungsfeststellungen bzw. die Stellungnahme.

Nach Verweis des Amtsvertreters auf u.a. die Berücksichtigung der Argumente der Bf. in vielen Punkten hielt Dr. RA dem Vorbringen der Prüfung zur Verwertung sämtlicher EDV-mäßig gespeicherter Daten entgegen, dass es an der Ersichtlichkeit der Form, in welcher dies erfolgt sei, mangle. Insbesondere hätte die Prüfung zur Feststellung, die Tageslosung habe ohne Probleme ermittelt werden können, kommen müssen.

Angesetzter Fleischabfall: Dr. RA bestritt, dass das Gutachten der A-Anstalt realistisch gewesen wäre, thematisierte die zwei weiteren Gutachten von unverdächtigen Stellen mit dem übereinstimmenden Ergebnis eines weit höheren Fleischabfalls und warf der Prüfung vor, bei der Kalkulation nur ein Mittel des Fleischabfalles an Hand der drei vorliegenden Gutachten herangezogen zu haben. Bei Ausgehen von der Richtigkeit der Buchhaltung sei die Infragestellung der Kalkulation der Betriebsprüfung nicht als Zugeständnis dessen, dass die Buchhaltung in irgendeiner Form formell unrichtig war, anzusehen. Eine eigene Kalkulation sollte nur dazu beitragen, aus dieser Sichtweise her die Kalkulation der Prüfung in Frage zu stellen.

Der Teamleiter bestritt, dass die Prüfung ein Mittel der drei vorliegenden Gutachten zur Berechnung der Höhe des Fleischabfalles herangezogen hätte, mit der Begründung, dass diese Berechnung auf eigenständigen Feststellungen im Zuge der Betriebsbesichtigung basiert hätte. Das im Prüfungszeitraum verwendete Fleisch sei mit dem danach verwendeten Fleisch teilweise nicht ident gewesen.

Warenlieferungen: Der steuerliche Vertreter verwies im Hinblick auf die Warenlieferungen insbesondere zwischen den Standorten W-Platz und G-Platz auf das Beschwerdebegehren, die Unterschiedlichkeit der Öffnungszeiten der beiden Betriebe in den Streitjahren sowie den Umstand, dass eine Lagerung am Standort W-Platz nicht stattfinden hätte können und daher diese Warenlieferungen notwendig gewesen wären. Zum Hinweis des Teamleiters auf Aufzeichnungen betreffend Lieferungen an andere Standorte merkte der steuerliche Vertreter an, dass dies nur bei Lieferungen vom W-Platz an den B-Platz, nicht aber beim G-Platz der Fall sei. Dem Gesagten hielt der Teamleiter dem steuerlichen Vertreter vor, dass die Bf. während der Berufungsdauer nie Lieferungen vom W-Platz nach G-Platz mitgeteilt hätte.

Kalkulation des Betriebes B-Platz: Der steuerliche Vertreter wandte gegen die vom Prüfer

erstellte Kalkulation B-Platz ein, dass ihr innerbetriebliche Leistungsaustausche in falscher Weise bei der Aufschlagsberechnung zu Grunde liegen würden.

Über Befragung durch den Senat gab V.A. abschließend zu Protokoll, niemals mindere Fleischqualität verwendet zu haben. Fleisch mit einem höheren Fettanteil, wie es früher bearbeitet worden sei, bedinge einen höheren Abfall; heute sei dies nicht mehr der Fall. Nunmehr werde Fleisch mit einem sehr geringen Abfallanteil verwendet. Der Zuschnitt werde von der C-GmbH speziell für den Betrieb vorgenommen.

Berufungsentscheidung UFS 2.02.2012, GZ. RV/1022 bis 1026-W/10

Mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates UFS 2.02.2012, GZ. RV/1022 bis 1026-W/10, wurde die Beschwerde gegen die Bescheide des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 30. Oktober 2009 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002, Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2003 bis 2005, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004, Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2004, samt den die Jahre 2003 bis 2005 betreffenden Haftungs- und Abgabenbescheiden des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 30.10.2009 als unbegründet abgewiesen.

Verfahren VwGH 22.07.2015, [2012/13/0037](#),

Seitens der Bf. wurde Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 02.02.2012, GZ. RV/1022 bis 1026-W/10 beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) erhoben, woraufhin mit Erkenntnis des VwGH vom 22.07.2015, 2012/13/0037, die abweisende UFS-Berufungsentscheidung aufgehoben wurde.

Kassatorisches Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.07.2015, 2012/13/0037,

Mit dem Erkenntnis wurde der angefochtene Bescheid insoweit, als er die Haftung für Kapitalertragsteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und im Übrigen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Nicht zur Haftung für Kapitalertragsteuer, sondern zu den übrigen Spruchteilen wurde als Begründung ausgeführt, dass die belangte Behörde das Vorbringen der Bf. zu den Streitpunkten des Verfahrens zunächst zwar ausführlich wiedergegeben, sich damit in ihren anschließenden Erwägungen aber nicht auf nachvollziehbare Weise auseinandergesetzt hätte. Zu den Grundaufzeichnungen werde auf den Prüfungsbericht verwiesen, ohne die wiederholt und detailliert vorgetragenen Einwände der Bf. in Behandlung zu nehmen, und in Bezug auf die Kalkulationsdifferenzen die Schätzungsberechtigung mit der bloßen Behauptung begründet, es fehle an "*einer schlüssigen Begründung zur Widerlegung*" der Annahmen des Prüfers. Auch der hinzugefügte Hinweis, "aus dem Prüfbericht" ergebe sich die Berücksichtigung der

Besonderheiten des Betriebes, lasse das gegenteilige Vorbringen der Bf. unbehandelt. Die anschließenden Ausführungen zu Schätzungsmethode und Schätzungsergebnis würden – soweit sie nicht Nebenthemen wie den Sicherheitszuschlag oder die 2.Bf.-Betriebsstätte betreffen – in ähnlicher Weise auf der Behauptungsebene verharren, ohne dass auf das sehr spezifische Vorbringen vor allem über die Zusammenhänge zwischen den Umsätzen und dem Anfall von Fleischabfällen in der Betriebsstätte einerseits und im nahegelegenen Betrieb der Tochtergesellschaft der Bf. andererseits ausreichend konkret eingegangen werde.

Fortgesetztes Verfahren

Auskunftsschreiben des Geschäftsführers der Fachgruppe Gastronomie Wien, WKO Wien

Mit Mail des BFG vom 06.08.2020 wurde der Fachgruppengeschäftsführer der Fachgruppe Gastronomie Wien, Wirtschaftskammer Wien, N.N. ersucht, bezüglich Fleischlieferungen an Gastronomiebetriebe bekanntzugeben, ob es Daten betreffend das Verhältnis zwischen dem gewerblich nutzbaren Fleischanteil und dem restlichen Fleischanteil in Gastronomiebetrieben gebe. In Entsprechung dieses Ersuchens bestätigte N.N. mit Mail vom 07.08.2020 zunächst, dass es keine Unterlagen und gesicherten Nachweise hinsichtlich der vom BFG aufgeworfenen Frage gebe, und teilte nach Rücksprache mit den Obleuten der Fachgruppe Gastronomie als eigentliche Praktiker mit:

„Zunächst wären die Brat- und Garverluste zu berücksichtigen. Diese liegen bei 30 Prozent und können maximal auch 35 Prozent betragen, wenn es sich um einen mehrstufigen Zubereitungsprozess handelt.

Bei Lagerung von Fleisch ist der Wasserverlust zu berücksichtigen, der bei einwöchiger Lagerung bis zu 10 Prozent betragen kann.

Schließlich ist die Frage zu klären, welche Anteile der Gastwirt durchschnittlich entsorgen muss und dieses Fleisch nicht zur Verabreichung kommt. Hier wird ein Burger-Gastronom einen hohen Anteil an Verlust aufweisen, da faschiertes Fleisch aus Hygienegründen nicht über Nacht gelagert werden darf. Verabreicht der Gastwirt mehrheitlich Geselchtes, Würste, Surschnitzel, etc., dann wird der Entsorgungsverlust relativ gering liegen. Rotes Fleisch kann länger gelagert werden als weißes Fleisch.“

Kalkulation des steuerlichen Vertreters vom 09.09.2020

Nach Weiterleitung der letztzitierten Mail der WKO Wien vom 7.09.2020 an die Parteien des Beschwerdeverfahrens wurde mit Mail des steuerlichen Vertreters vom 09.09.2020 die Kalkulation des steuerlichen Vertreters samt der Kalkulation laut Betriebsprüfung als Beilage an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

Stellungnahme der Amtspartei vom 10.09.2020

Mit der Stellungnahme der Amtspartei vom 10.09.2020 betreffend die Mail der WKO Wien vom 07.08.2020 wurde der Bf. bezüglich den Verlusten durch Verpackung, Fleischsaft,

Zuputzen und Schwund nochmals vorgehalten, dass bei der Ermittlung der Fleischmengen für den Verkauf im Zuge der Schätzung dadurch, dass die Betriebsprüfung Verluste durch Verpackung und Fleischsaft (4%), Verluste durch das Zuputzen des Fleisches (16%) und einen Schwund (Laut Gegenkalkulation des steuerlichen Vertreters - das entspricht ca. 3%) berücksichtigt hätte, insgesamt ca. 23% der eingekauften Fleischmenge (Fleisch für die Zubereitung von Fleischspeisen) für die Kalkulation ausgeschieden und nicht für die Schätzung herangezogen worden wären.

Der Verlust für Verpackung und Fleischsaft entspreche den im Schaukochen ermittelten Werten. Der Verlust für das Zuputzen des Fleisches wäre ebenfalls im Schaukochen in Höhe von 16% ermittelt und der Kalkulation zu Grunde gelegt worden.

Der Wert von 25% Verlust für das Zuputzen, von dem in der Gegenkalkulation des steuerlichen Vertreters ausgegangen werde, habe in keiner Weise dargelegt werden können.

Der im Gefolge der Untersuchung einer Testkaufware durch die A-Anstalt ermittelte Abschnitt iHv 6% sei über den Einwand der steuerlichen Vertretung betreffend Nichtidentität des Fleisches der Bf. mit dem von der Betriebsprüfung gekauften Fleisch nicht als Kalkulationsbasis herangezogen worden.

Der Preis des eingekauften Fleisches sei in etwa dem Preis des angeblich verwendeten Fleisches nahegelegen. Es sei erklärt worden, dass das Fleisch der Bf. für Privatpersonen nicht käuflich zu erwerben sei und auch eine andere Artikelnummer aufweise. Der Grund für die Akzeptanz von minderwertigerem Fleisch zum annähernd selben Preis sei für die Außenprüfung nicht nachvollziehbar; vielmehr sei davon auszugehen, dass das Fleisch für einen langjährigen und guten Kunden eher auf die Bedürfnisse des Kunden abgestimmt wäre als dass eine mindere Qualität geliefert würde. Trotzdem habe die AP den Fleischabschnitt (wie beim Schaukochen i.H.v. 16% ermittelt) berücksichtigt. Die Fleischmenge, welche an den Lieferanten D-GmbH im Jahre 2006 (Nachschauzeitraum) zurückverkauft worden wäre, wäre anhand der vorliegenden Rechnungen zwar in Höhe von 11,5% ermittelt, aber trotzdem in Höhe von 16% berücksichtigt worden.

Zum Weiterverkauf an die B-GmbH hielt die Amtspartei fest, dass Fleisch im gesamten Prüfungszeitraum an die B-GmbH verkauft worden sei. Aus den Ausgangsrechnungen sei nicht genau ersichtlich, ob es sich dabei um fertige Fleischspeisen (paniert) oder nur um das fertig zugerichtete Fleisch gehandelt habe. Die AP sei, zu Gunsten des Unternehmens, davon ausgegangen, dass es sich je Fleischspeisen um die Fleischmenge von 250g fertig geputztes Fleisch handle. Ansonsten wäre die Fleischmenge noch um die Panier zu verringern gewesen. Auf die Berücksichtigung sämtlicher Argumente der steuerlichen Vertretung (Schaukochen, Schwund), soweit diese nachvollziehbar waren, bei der Kalkulation wurde verwiesen.

Seitens der Bp. wurde die dem Prüfbericht beigelegte Kalkulation Küche W-Platz Beilage 1 in das Schreiben eingefügt:

2003

Fleisch	in kg	Verp. Verlust 4,0%	Verlust Putzen 16,0%	Schwund	verbl. Fleisch kg je Port	Portionen	Bl	Port. VK	Verkaufspreis	Erlös brutto	Erlös netto	
Kalbsleber	1.319,08				0,35	3.768,80			14,40	54.270,72	49.337,02	
Karree	29.646,28	1.185,85	4.743,40	840,00	22.877,02	0,25	91.508,10	33.068,00	58.440,10	15,00	876.601,44	796.910,40
Kalbsbries	431,98				0,35	1.234,23			17,40	21.475,58	19.523,25	
Tafelspitz	1.101,54				0,40	2.753,85			12,90	35.524,67	32.295,15	
Hühnerfilet	3.397,11				0,35	9.706,03			12,00	116.472,34	105.883,95	
kalk. Erlöse					gesamt	108.971,00				1.104.344,75	1.003.949,77	
Umrechnung auf Gesamtumsatz (93% entfallen auf kalk. Erlöse)										1.079.515,88		
Erlöse lt. Erkl											907.929,00	
Diff. lt. Bp											171.586,88	

→

2004

Grundlagen erhoben: siehe WEK2005kontroll.xls

Kalbsleber	1.537,18					0,35	4.381,94			14,40	63.243,96	57.494,52
Karree	37.535,66	1.501,43	6.005,71	855,00	29.173,53	0,25	116.694,11	50.864,00	65.830,11	15,00	987.451,71	897.683,38
Kalbsbries	430,58					0,35	1.230,23			17,40	21.405,98	19.459,98
Tafelspitz	1.181,45					0,40	2.953,63			12,90	38.101,76	34.637,97
Hühnerfilet	3.408,95					0,35	9.739,86			12,00	116.878,29	106.252,99
kalk. Erlöse						gesamt	135.009,77				1.227.081,72	1.115.528,83
Umrechnung auf Gesamtumsatz (93% entfallen auf kalk. Erlöse)												1.199.493,37
Erlöse lt. Erkl												929.715,00
Diff. lt. Bp												269.778,37

2005

Grundlagen erhoben: siehe WEK2 2005.xls

Kalbsleber	1.606,73					0,35	4.590,66			14,40	66.105,46	60.095,88
Karree	47.446,00	1.897,64	7.591,36	855,00	37.101,80	0,25	148.407,20	76.448,00	71.959,20	15,00	1.079.388,00	981.261,82
Kalbsbries	452,34					0,35	1.292,40			17,40	22.487,76	20.443,42
Tafelspitz	1.343,39					0,40	3.358,48			12,90	43.324,33	39.385,75
Hühnerfilet	3.255,38					0,35	9.301,09			12,00	111.613,03	101.466,39
Putenbrust	383,59					0,35	1.095,97			13,00	14.247,63	12.952,39
kalk. Erlöse						gesamt	168.045,79				1.322.918,58	1.202.653,25
Umrechnung auf Gesamtumsatz (93% entfallen auf kalk. Erlöse)											1.293.175,54	
Erlöse lt. Erkl												1.022.276,00
Diff. lt. Bp												270.899,54

Beilage 1

Betreffend das Auskunftersuchen bei der Wirtschaftskammer bestritt die Amtspartei die Anwendbarkeit der in dieser Auskunftsbeantwortung angegebenen Brat- und Garverluste in Höhe von bis zu 35% mit der Begründung, dass nur Rohfleisch für die Kalkulation herangezogen worden wäre. Angesichts des Ansatzes eines Fleischprodukts mit 250g rohen Fleisch sei die Frage, wie schwer das fertige Produkt dann sei, nicht Ausgangspunkt der Kalkulation gewesen. Die fragliche Menge des weggeschnittenen Fleisches vom Karree sei im Schaukochen ermittelt worden. Alle anderen Werte (Untersuchung A-Anstalt, Weiterverkauf der Fleischabschnitte) hätten noch größere Kalkulationsdifferenzen zu Folge gehabt. Der Einwand der steuerlichen Vertretung, wonach der Fleischabschnitt beim Schaukochen wegen des nicht gegebenen Stresses des Normalbetriebes geringer gewesen wäre, sei dadurch, dass der Anschein beim Schaukochen dadurch entstanden wäre, dass der Fleischabschnitt ohnedies sehr großzügig erfolgte, nicht berücksichtigt worden. Es wären daher die ermittelten 16 % Fleischabschnitt der Kalkulation zu Grunde gelegt worden.

Bezüglich der Auskunftsbeantwortung der Wirtschaftskammer, wonach der Fleischsaft bei einwöchiger Lagerung bis zu 10% betragen könne, bestritt die Amtspartei, dass von einer

durchschnittlich einwöchigen Lagerung im vorliegenden Fall insoweit, als annähernd täglich (mit Ausnahme Sonntag) geliefert und das verarbeitete Fleisch somit maximal einige Tage gelagert worden wäre, ausgegangen werden könne. Die AP sei daher in ihrer Kalkulation von den Werten lt. Schaukochen ausgegangen.

Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 15.09.2020

Mit dem vorbereitenden Schriftsatz vom 15.09.2020 wiederholte auch der steuerliche Vertreter sein bisheriges Vorbringen im fortgesetzten Verfahren und fügte diesen zu der beigelegten Kalkulation mit Durchschnittswerten, die für die Senatsverhandlung erstellt worden war, hinzu, dass diese Kalkulation sich auf Grundlage der von der Behörde erstellten Kalkulationsgrundlage und unter Berücksichtigung von den aus den unterschiedlichen Gutachten (Behörde, C-Anstalt, B-Anstalt) ermittelten Durchschnittswerten (27%) und dem tatsächlichen Durchschnittsgewicht eines servierten Fleischprodukts ergeben hätte. Selbst bei Ausgehen von Durchschnittswerten hätte die Bf. in drei Jahren gesamt rund 72.500,00 € an Umsätzen bei insgesamt rund 2.859.000,00 € nicht deklariert. Das würde einer Abweichung von gesamt rund 2,5% der gesamten Umsätze in drei Jahren bedeuten. Bei Abrechnung noch der proportionalen Steigerung des Schwundes würden sich diese kalkulatorischen Differenzen weiter reduzieren. Eine Abweichung von rund 2% dieser hypothetischen Kalkulation belege keineswegs eindeutig eine inhaltliche Unrichtigkeit der Aufzeichnungen der Bf. und rechtfertige auch keine Schätzung.

Zur Beschwerde erklärte der steuerliche Vertreter, dass die Bf. das Rechtsmittel im Sinne der bisherigen Ausführungen und des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.07.2015 (2012/13/0037) vollumfänglich aufrecht halte, und beantragte weiters die mündliche Gutachtenserörterung durch die Sachverständigen Dr. M.M.A. von der B-Anstalt und M.M.B. von der C-Anstalt, zum Beweis der Richtigkeit des jeweiligen Gutachtens, den Ablauf bei der Probenentnahme und Erstellung des jeweiligen Gutachtens und damit der Unrichtigkeit der Kalkulationsgrundlagen der Behörde sowie die Einvernahme des Geschäftsführers der C-GmbH, E.St., zum Beweis für die tatsächlich gelieferte Fleischqualität im Prüfungszeitraum und damit zur Höhe des tatsächlichen Fleischabschnitts und der Fleischmenge, die verkaufbar gewesen wäre.

Mündliche Senatsverhandlung am 17.09.2020

Anlässlich der Senatsverhandlung vom 17.09.2020 verwies der Steuerberater auf das bisherige Vorbringen und führte unter Einbeziehung der Stellungnahme der Innung aus, dass jedes Stück Fleisch eine andere Qualität habe. Ausgehend von der Kalkulation des FA sei die Kalkulation der Bf. überarbeitet worden. Bei Ausgehen von den auf den vorliegenden Gutachten beruhenden Durchschnittswerten ergebe sich eine Bandbreite des Abschnitts zwischen 6% und 35%.

In der Speisekarte des Lokals werde eine Portionsgröße von mindestens 25 dag Nettofleischgewicht pro Portion angegeben. Bei dem damals eingeholten Gutachten der B-

Anstalt habe sich jedoch herausgestellt, dass die Portionen eine Größe von 252-282 Gramm pro Portion umfassen würden. Die Bf. sei dadurch, dass die angegebene Portionsgröße von 25 dag keinesfalls unterschritten werden dürfe, von einer Durchschnittsgröße pro Portion von 26 dag ausgegangen. Ausgehend von diesen Parametern unter Kalkulation des Finanzamtes sei die am 9.9.2020 an das BFG übermittelte Kalkulation erstellt worden.

Die Fleischspeisen seien keine Rezeptur wie in der Apotheke. Es sei in einem Gastronomiebetrieb widersinnig, an den Portionen herumzuschnipseln, damit genau 25 dag erreicht würden.

Über Befragen des Vorsitzenden führte der steuerliche Vertreter u.a. aus, mit der erstellten Gegenkalkulation aufzeigen zu wollen, dass die Kalkulation des FA nicht stimmen könne.

RA verwies auf die anwesenden Auskunftspersonen S1 und S2 A. und Z.3 zur Fleischqualität in den Streitjahren, wiederholte die bisherigen Ausführungen zu den nahe gelegenen Lokalen samt den unterschiedlichen Entwicklungen beim Rohaufschlag und brachte zur Geschichte der Lokale in den Streitjahren vor, dass Herr A., bedingt durch das sehr beschränkte Platzangebot im Lokal W-Platz, beschlossen habe, die B-GmbH zu übernehmen und das Geschäft auszuweiten. Es sei dann so gewesen, dass die Bf.-Fleischspeisen in das Lokal der Tochtergesellschaft der Bf. gebracht worden wären. Es sei nicht voraussehbar gewesen, dass die Umsätze im Lokal der Tochtergesellschaft der Bf. bereits im ersten Jahr sogar höher als im nahe gelegenen Lokal der Bf. gewesen wären. Nach drei Jahren habe es sogar doppelt so hohe Umsätze im Lokal der Tochtergesellschaft der Bf. gegeben.

RA. wiederholte, dass es ab 2006 insofern zu einer Änderung gekommen sei, als die Lieferung eines anderen Zuschnitts einen geringeren Abschnitt notwendig gemacht hätte, und betonte die fehlende Identität des vom FA beim Selbstversuch verwendeten Fleisches mit dem an die Bf. im Prüfungszeitraum gelieferten Fleisch; der steuerliche Vertreter bezeichnete die Menge des im Betrieb verarbeiteten Schnitzelfleisches mit einer Tonne pro Woche.

Der Vertreter der Amtspartei verwies auf das bisherige Vorbringen und brachte ergänzend vor, dass die Kalkulation auf der Grundlage eines bei der Betriebsbesichtigung durchgeführten Schaukochens erstellt worden wäre. Der Betriebsprüfer führte zur B-GmbH aus, dass die in Streit stehende Kalkulation aufgrund von ermittelten Fleischmengen und sohin nicht aufgrund von Rohaufschlägen durchgeführt worden wäre. Der Weiterverkauf an die B-GmbH sei berücksichtigt und abgezogen worden.

Nach Beschlussfassung durch den Senat wurde der vom steuerlichen Vertreter bei der mündlichen Verhandlung als Zeuge beantragte Z.3 einvernommen und gab zu Protokoll, im Jahr 2001 zum Betrieb A. am B- Platz gestoßen zu sein. Z.3 sei als Betriebsleiter für die Optimierung aller Prozesse hauptverantwortlich gewesen. Das von der Fa. C-GmbH bis 2005 bezogene Fleisch sei inkl. Beinkette und Fettschicht (Schwarte) geliefert worden. Bis 2005 habe der Zuschnitt ca. 25-30% vom Rohfleisch betragen. Das Schnitzelfleisch seien Karreestücke gewesen. Ab 2005 sei mit der Veränderung dieser Prozesse begonnen worden. Die Lieferung des bereits im Verarbeitungsbetrieb C-GmbH zugeputzten Fleischprodukts ohne Beinkette und Fettanteil habe zu Erleichterungen für die Klopfer geführt. Der Zuschnitt habe sich um einiges

vermindert.

Über Befragen des Berichterstatters nach der Ausbildung des Zeugen und den Grund für die Reaktion auf die Fleischabfälle erst im Jahr 2005 gab Z.3 zu Protokoll, ein gelernter Koch und Kellner zu sein, der im Betrieb als Betriebsleiter aufgenommen worden sei. Die Fa. C-GmbH habe eine Feinkalibrierung damals noch gar nicht angeboten, weil die Verwertung der Zuschnitte auch dieser Firma nicht möglich gewesen wäre. Anfangs 2001 habe sich der Zeuge, welcher auch für die Fleischauswahl im Streitzeitraum zuständig gewesen sei, jedoch nur um die Belange des Betriebes am Standplatz B-Platz gekümmert. Erst im Laufe der Zeit sei der Aufgabenkreis des Zeugen auf die anderen Betriebsstätten ausgeweitet worden. Der Betrieb habe das Fleisch von mehreren Lieferanten bekommen. Von 2001 bis ca. 2005 sei der Zuschnitt dem Prozentsatz nach gleichgeblieben.

Über Befragen der Beisitzerin teilte der Zeuge mit, nur in den ersten Monaten ausschließlich für den Betrieb B-Platz zuständig gewesen zu sein. Der Aufgabenkreis des Zeugen habe sich dann sukzessive erweitert.

Zur Entwicklung der Fleischqualität gab der Zeuge über Befragen des steuerlichen Vertreters und RA. zu Protokoll, dass die Umsetzung des Prozesses ca. ein halbes bis ein dreiviertel Jahr gedauert hätte. Im ersten Schritt wäre es um die Entfernung der Beinkette gegangen. In weiterer Folge wäre auch die Fettschicht abgelöst und schließlich nur mehr das Mittelstück von der Karreerose für das Bf.-Produkt verwendet worden. Der Hauptprozess hätte im Jahr 2005 stattgefunden, seitdem würden weitere Prozesse laufend gemeinsam mit der Fa. C-GmbH optimiert. Der Küchenchef des Standortes W-Platz habe das gesamte Fleisch bestellt. Die Küchenchefs hätten den Einkauf durchgeführt.

Über weiteres Befragen der Beisitzerin legte der Zeuge offen, bei der B-GmbH bis zu deren Übernahme im Jahr 2007 angestellt gewesen zu sein. Die B-GmbH hätte die Lohnkosten getragen.

Vom Betriebsprüfer gefragt nach dem Grund für den unveränderten Einkaufspreis des Fleisches trotz der Qualitätsverbesserung gab Z.3 zu Protokoll, dass die Rahmenbedingungen sich in Form des beispielsweise Einkaufs größerer Mengen geändert hätten und der Bf. die Gleichhaltung des Einkaufspreises bei der Fa. C-GmbH gelungen sei. Außerdem sei es der letztgenannten Firma mittlerweile möglich, den Zuschnitt zu verwerten.

Über Fragen des steuerlichen Vertreters hinauf legte der Zeuge, was den Fleischmarkt anbelangt, dar, dass es heute auch andere Lieferanten für das Schnitzelfleisch als die Firma C-GmbH gebe. Diese Firma liefere ca. 80- 90% vom Schnitzelfleisch. Zwei weitere Lieferanten wären die Fa. A-Fleischerei und bis vor kurzem noch die Fa. B-Fleischerei.

Bezüglich Tagesabschnitt und Tageslosung brachte Z.3 vor, dass die Tagesabrechnungen bis heute von den Kellnern selbstständig vorgenommen würden. Die Losung und die dazugehörigen Abrechnungstreifen seien von den Kellnern in einen Tresor eingeworfen worden. Seitens des Zeugen seien die Tageslosungen nach tagfertiger Erledigung der Abrechnungen zur Bank gebracht worden. Diese Tätigkeiten seien von Z.3 übergreifend auch für den Betrieb am W-Platz erledigt worden. Der Kreislauf vom Inkasso bis zum Abliefern der

Losungen an die Bank sei ein geschlossener Kreislauf. Nach Wissen des Zeugen habe niemand von der Geschäftsleitung darauf Einfluss genommen.

Zur Frage der Beisitzerin zur Bewirtschaftungsart der Bf. gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass von Seiten der Geschäftsleitung die beiden Standorte immer als Einheit betrachtet worden wären. Die Betriebe seien hochprofitabel und hätten eine Menge Steuer bezahlt. Im Lokal B-Platz seien z.B. die Salate, im Lokal W-Platz die Fleischspeisen hergestellt worden. Es habe keine Verrechnungen zwischen den Standorten zum Zwecke der Steuerersparnis gegeben.

Abschließend verwies RA. nochmals auf die wiederholte – erfolglose – Beantragung einer Prüfung bei der B-GmbH, um aufzuzeigen, dass Manipulationen zwischen den Standorten nicht stattgefunden hätten. Auf die Gewinne der beiden Gesellschaften in den Streitjahren wurde verwiesen.

Abschließend verkündete der Vorsitzende den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Ad. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 und der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004

Sachverhalt:

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der Bericht gemäß § 150 BAO – wie der nachfolgenden Ablichtung ersichtlich – die Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 in Form von Verweisen bezüglich der Körperschaftsteuer auf die Feststellungen in Tz. 4 PB und 5 PB, und bezüglich der Umsatzsteuer auf die Feststellungen in Tz. 6 PB beinhaltet.

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2002 - 2005	Tz. 6
Kapitalertragsteuer	2002 - 2005	Tz. 7
Körperschaftsteuer	2002 - 2005	Tz. 4, 5

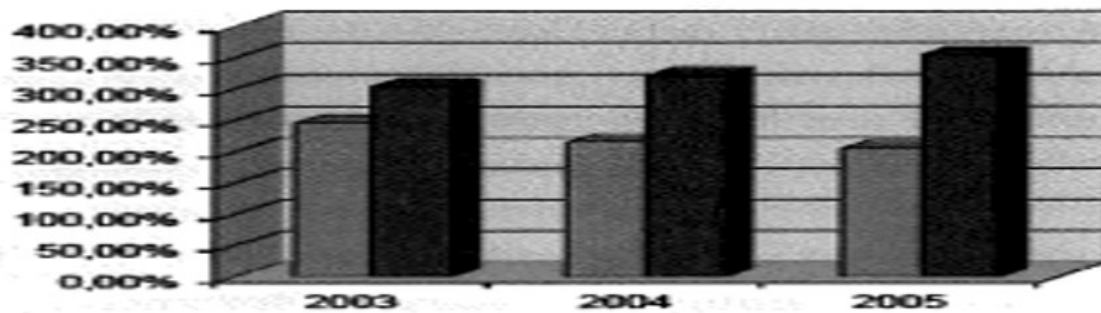
Mit dem Verweis auf die Textziffern in Verbindung mit dem Ergebnis der im fortgesetzten Verfahren bei der Bf. erfolgten Behebung jener dem Schätzungsergebnis anhaftenden Mängel,

die der VwGH im Erkenntnis vom 22.07.2015, 2012/13/0037, offen gelegt hat, wird die Befugnis der belangten Behörde zur Schätzung gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) als Folge von im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten formellen Mängel in den Grundaufzeichnungen UND der durch das kalkulatorische Schätzungsergebnis hinsichtlich des Wareneinsatzes bestätigten sachlichen Unrichtigkeit der Unterlagen der Buchhaltung dargestellt und die Tatsache, dass die steuerlichen Auswirkungen von Kalkulationsdifferenzen als Ergebnis der kalkulatorischen Schätzung betreff den verbuchten Wareneinkauf nicht geringfügig sind, dokumentiert. Mit dem Sicherheitszuschlag von 2% auf die nicht von der Kalkulation betroffenen Umsatzerlösen ist den Buchführungsmängel (Tz.1 PB) Rechnung getragen worden und sind sonstige nicht aufgezeichnete Vorgänge abgedeckt.

Beweiswürdigung:

Aufgrund des Verwaltungsakts, insbesondere des Berichts gemäß § 150 BAO, dem Arbeitsbogen in Verbindung mit der im fortgesetzten Verfahren vorgelegten Kalkulation des steuerlichen Vertreters, mit der sämtliche Mängel, die in der Parteibeschwerde im verwaltungsgerichtlichen Verfahren sowie im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.07.2015, 2012/13/0037 angeführt wurden, in Zahlen berücksichtigt wurden, ist als erwiesen anzunehmen, dass mit den Verweisen auf die Tz.4 PB bis 6 PB in dem für die Begründung der Wiederaufnahmebescheide bestimmten Teil des Prüfberichts die Mängel in den Grundaufzeichnungen UND das Ergebnis der kalkulatorischen Schätzung gemäß § 184 BAO für die Streitjahre als Wiederaufnahmegründe im Sinn des § 303 BAO Bestandteil der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sind. Die Feststellungen im Bericht werden durch die diesbezüglichen Beweismittel, die im Arbeitsbogen abgelegt sind und das Ergebnis der Schätzung stützen, bestätigt.

Die nachfolgende Ablichtung mit dem linken, auf den Standort W-Platz bezüglichen Balken und dem rechten, auf den Standort B-Platz bezüglichen Balken gibt einen sinkenden Rohaufschlag am Standort des Lokals der Bf. (W-Platz) bei einem ansteigenden Rohaufschlag (als Folge von steigenden Umsätzen) am Standort des getrennt vom Lokal der Bf. geführten Lokals der Tochtergesellschaft der Bf. (B-Platz) in den Jahren 2003 bis 2005 wieder und dokumentiert damit das Fehlen von Abgrenzungsdaten betreffend die Fleischabschnitte zwischen den Betrieben in der Buchhaltung der Bf., anhand dieser die an der Betriebsstätte W-Platz „hängengebliebenen“ Fleischabschnitte für die Betriebsprüfung dem Umfang nach ermittelbar und damit nachweisbar sein hätten müssen, und damit die Mangelhaftigkeit der Buchhaltung der Bf.:



Die steuerlichen Auswirkungen **sowohl** der Kalkulationsdifferenzen als Ergebnis der kalkulatorischen Schätzung betreff den verbuchten Wareneinkauf (vgl. kalkulatorische Schätzung der steuerlichen Vertretung für die Streitjahre im fortgesetzten Verfahren), **als auch** jenes Sicherheitszuschlags von 2% auf die nicht von der Kalkulation betroffenen Umsatzerlöse, mit dem den Buchführungsmängel Rechnung getragen worden ist und sonstige nicht aufgezeichnete Vorgänge abgedeckt worden sind, sind nicht geringfügig, folglich dessen die im Zuge der Außenprüfung hervorgekommenen Sachverhaltselemente bei einer entsprechenden Berücksichtigung im abgeschlossenen Verfahren zu einem anderen als dem von den in Rechtskraft erwachsenen Bescheiden zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten. Die angefochtenen Bescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) entsprechen mit den in Verweisform bestimmten Wiederaufnahmegründen den Anforderungen von Bescheiden gemäß § 303 BAO in formeller Hinsicht.

Rechtliche Beurteilung:

Nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

+) Nach Ritz, BAO⁶, Rz. 21ff. zu § 303, und der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26.01.1999, 98/14/0038; VwGH 26.07.2000, [95/14/0094](#)); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.07.2000, [95/14/0094](#); VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107; VwGH 26.02.2013, [2010/15/0064](#)).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände und innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.06.1982, [82/12/0056](#)), sondern auch z.B. das Unterbleiben von Aufzeichnungen (VwGH 24.09.1996, [95/13/0018](#); VwGH 26.05.1998, 93/14/0233), das Unterbleiben einer Vereinbarung über die Verzinslichkeit oder über einen allfälligen

Vorteilsausgleich (VwGH 20.11.1996, [96/15/0015](#), 0016, betreffend verdeckte Gewinnausschüttung), Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (VwGH 18.01.1989, [88/13/0075](#), 88/13/0077).

Nach Lehre (Ritz, BAO⁶, Rz.24 zu § 303), und Rechtsprechung ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 4.03.2009, [2004/15/0135](#), 0136; VwGH 23.02.2010, [2006/15/0314](#); VwGH 29.07.2010, [2006/15/0006](#); VwGH 31.05.2011, [2009/15/0135](#); VwGH 19.09.2013, [2011/15/0157](#)).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.07.1997, [96/13/0185](#)).

Nach Lehre (Ritz, BAO⁶, Rz. 31ff. zu § 303) und Rechtsprechung ist das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (z.B. VwGH 29.09.2004, [2001/13/0135](#); VwGH 23.04.2008, [2006/13/0019](#); VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045; VwGH 15.12.2010, [2007/13/0157](#), VwGH 26.02.2013, [2009/15/0016](#); VwGH 27.02.2014, [2011/15/0106](#)).

Die Beschwerde war im gegenständlichen Punkt als unbegründet abzuweisen, weil die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide Folge von erst im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Mängeln bei den Grundaufzeichnungen in Papierform waren. Diese Mängel bestanden, was die Monate 02/2002 und 03/2002 anbelangt, aus der teilweisen Unterbrechung der fortlaufenden Nummerierung und dem Fehlen der Abrechnungen Nr. 45 bis 52, 62 und 63, 67, 74 bis 76. Darüber hinaus wurden Monatsausdrucke nicht vorgelegt. Die Mängel der Grundaufzeichnungen für die Monate 2/2002 und 3/2002 waren daher anhand des Fehlens von Daten betreffend die auf die zuvor genannten Nummern bezüglichen Geschäftsfälle und dem damit verbundenen Ausschluss der Möglichkeit, die Ergebnisse der Geschäftsvorgänge zu den fehlenden Abrechnungen für die in Rede stehenden Monate in Zahlen exakt zu ermitteln, festzustellen.

Wenn ab dem Monat 04/2002 die Nummern täglich auf „0001“ zurückgestellt worden sind und die Tagesabrechnungen gemäß der abgabenbehördlichen Feststellung für den Monat 03/2004 nicht nummeriert gewesen sind, ist die Unzulänglichkeit der Aufzeichnungen aus der Funktionalität des Begriffs Nummer insoweit abzuleiten, als eine Nummer ein Bestimmungsfaktor ist, der zur Kennzeichnung und Ordnung von Geschäftsfällen in der Buchhaltung verwendet wird. Die vergebenen Nummern in der Gastronomiebranche dienen dazu, Geschäftsfälle in eine Reihenfolge zu bringen (Gästezahl) und Größen (Umsatz) auszuweisen. Der Zweck einer Nummerierung ist also die Darstellung einer Ordnung in Form einer Reihenfolge von Nummern als Ordnungszahl. Besteht keine fortlaufende Nummerierung

und keine Nummerierung der Tagesabrechnungen für den Monat 03/2004, so ist eine Kontrolle der Vollständigkeit der Erfassung der Geschäftsfälle für den Zeitraum, in dem die Grundaufzeichnungen in Papierform geführt worden sind, nicht möglich und sohin der Eingang ALLER Tageslosungen in die Gewinnermittlung nicht mit hinreichender Sicherheit als erwiesen anzunehmen.

Tatsache ist, dass die Grundsätze der Vollständigkeit sowie formellen und materiellen Richtigkeit verlangen, dass keine Geschäftsvorfälle weggelassen, hinzugefügt oder anders dargestellt werden, als sie sich tatsächlich abgespielt haben. Bei der Führung von Büchern oder bei Belegbuchhaltung soll daher Blatt für Blatt oder Seite für Seite fortlaufend nummeriert sein. Der Zusammenhang zwischen Geschäftsvorfall, Beleg und Konto ist durch ein Journal herzustellen, das auch in einer geordneten und übersichtlichen Belegablage bestehen kann. Die Erfüllung der Journalfunktion ist z.B. bei EDV-Buchführung durch Ausdruck oder Ausgabe auf Mikrofilm erfüllt. Sind Tagesabrechnungen nicht (fortlaufend) nummeriert und werden Monatsberichte, in der in zusammengefasster Form die Geschäftsfälle der Bf. enthalten sind, während der Betriebsprüfung nicht vorgelegt, so sind diese formellen Mängel, die das Wesen der Buchführung der Bf. berühren, erheblich und stellen damit materielle Mängel der Buchführung dar.

Die Form der Tagesabrechnungen mit dem Streitfaktor „Nummerierung“ in der Beschwerde verschafft Gewissheit über Verrechnungsabfolgen, die in einer bestimmten Situation jeweils in einer bestimmten Weise in gleicher Reihenfolge stattgefunden haben, und bestätigt somit die Vornahme von Eingaben durch nicht geschäftsführende Mitarbeiter der Bf., bei denen die Erfassung sämtlicher Eingaben in den Streitjahren zwar möglich, aber solange, als die Grundaufzeichnungen in Papierform geführt worden sind, nicht mit hinreichender Sicherheit als erwiesen angenommen werden kann.

Hinsichtlich der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs, Gz. 2012/13/0037, angesprochenen Abschnitte ist auf die Ergebnisse der verschiedenen Anstalten zu verweisen, die Abschnitte von den Fleischproben innerhalb einer Bandbreite von 6% bis 35% belegen. Ist der Fleischabschnitt für die Abgabenerhebung ohne entsprechende Aufzeichnungen über die Abschnitte in den Streitjahren nicht berechenbar, so ist die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde gemäß § 184 BAO für die Streitjahre begründet.

Wenn der steuerliche Vertreter im Rechtsmittelverfahren (z.B. in der Beschwerde) den Bestand von relevanten formalen Mängel bestreitet, anerkennt er dennoch, was die Abrechnungen für die Monate 2/2002 und 3/2002 anbelangt, das einzelne Fehlen von Nummerierungen und damit das Bestehen jener formalen Mängel in den Grundaufzeichnungen, die der belangten Behörde erst im Zuge der Prüfung bekannt geworden sind.

Die teilweise Unterbrechung der fortlaufenden Nummerierung in den Monaten 2/2002 und 3/2002, das Fehlen einer fortlaufenden Nummerierung ab 04/2002, die Feststellungen der Betriebsprüfung zum Monat 3/2004 betreffend das Fehlen nummerierter Tagesabrechnungen, die Verrechnungsrechnungen für die Streitjahre, aus denen nicht eindeutig hervorgeht, ob die Bf. nur das rohe, unverarbeitete Fleisch oder bereits küchenfertige Produkte weiterverrechnet

hat, in Verbindung mit den Kalkulationsdifferenzen beim Wareneinsatz ergeben ein Gesamtbild, das mit der Annahme der Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in ihrer Führung für die Streitjahre nicht vereinbar ist. Sind die abgabenbehördlich festgestellten Mängel erst im Zuge der Außenprüfung hervorgekommen, so stellen die im Prüfbericht ausgewiesenen Sachverhaltselemente neue Tatsachen im Sinn des [§ 303 BAO](#) dar.

Jede Entscheidung über eine Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) ist eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf [§ 20 BAO](#) zu beurteilen ist. Nach [§ 20 BAO](#) sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist im Gesetzesbegriff "*Billigkeit*" die Bedeutung von Angemessenheit im Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "*Zweckmäßigkeit*" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Im Hinblick auf den Zweck des [§ 303 BAO](#) ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Ungeachtet des Prinzips der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit kommt aber eine Wiederaufnahme nicht in Betracht, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind. Dass die Auswirkungen im gegenständlichen Beschwerdefall nicht geringfügig waren, belegt z.B. die vom steuerlichen Vertreter im fortgesetzten Verfahren vorgelegte Kalkulation samt deren Auswirkungen auf den Gewinn der Bf. für die Streitjahre.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist stets zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Angesichts der Tatsache, dass die Rechtsfrage im Beschwerdefall der Bf. dahingehend geklärt war, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben war, war in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen war. Dabei waren Sinn des Gesetzes und [§ 20 BAO](#) als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Beschwerdefall war eine Wiederaufnahme des Verfahrens für sämtliche Bescheide gerechtfertigt, weil die vollständige Erfassung aller Einnahmen bzw. Erlöse für die Streitjahre beim angewandten Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsverfahren nachvollziehbar sein hätte müssen, aber nicht war. Die Buchführung hätte so beschaffen sein müssen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens (und damit auch über den Umfang der Fleischabschnitte) vermitteln hätte können, was jedoch nicht der Fall war.

Die Prüfbarkeit der formellen und sachlichen Richtigkeit hätte sowohl bei einzelnen Geschäftsvorfällen, als auch beim gesamten Verfahren möglich sein müssen. An die Buchführung wurde die Anforderung gestellt, dass alle Geschäftsvorfälle für die Dauer der Aufbewahrungsfrist retrograd, also von der Buchung zum Beleg, und progressiv, also vom Beleg zur Buchung, prüfbar bleiben hätten müssen, was sie nicht waren.

Für die Prüfung war eine aussagefähige und aktuelle Dokumentation notwendig, die ALLE System- beziehungsweise Verfahrensänderungen inhaltlich und zeitlich lückenlos dokumentiert. Die Buchhaltung hätte übersichtlich und gegliedert sein müssen; Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse hätten vollständig und schlüssig ersichtlich sein müssen. Rechnungen über Warenbewegungen zwischen der Bf. und B-GmbH hätten vorliegen müssen, um das diesbezügliche Vorbringen des steuerlichen Vertreters in Zahlen als erwiesen anzunehmen. Der Umfang der im Einzelfall erforderlichen Dokumentation wird durch den Bedarf bestimmt, der zum Verständnis der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen erforderlich ist. Sind Grundaufzeichnungen von wesentlicher Bedeutung für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, so konnten die ihr anhaftenden Mängel jedenfalls nicht als geringfügig eingestuft werden. Allein aus diesem Grund war eine Wiederaufnahme des Verfahrens für sämtliche Bescheide gerechtfertigt.

Bei der Verfügung einer Wiederaufnahme bei mehreren Verfahren (z.B. Umsatzsteuer dreier Jahre und Körperschaftsteuer zweier Jahre) ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (Ritz, BAO⁶, § 303, Tz.74, VwGH 26.2.2013, [2009/15/0016](#)). Wie aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10.05.1994, [94/14/0024](#), ersichtlich, ist aber bei der Beurteilung, ob ein in der Ermessensentscheidung nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#) zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und den zu erwartenden tatsächlichen Bescheidänderungen vorliegt, keine Saldierung von Umsatz- und Einkommensteuer schon aus finanzausgleichsrechtlichen Gründen vorzunehmen. Die steuerlichen Auswirkungen innerhalb einer Abgabenart waren jedenfalls nicht je Veranlagungsjahr, sondern in Summe zu betrachten. Der besseren Verständlichkeit halber werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erstbescheiden den (nunmehrigen) Einkünften aus Gewerbebetrieb lt. BFG, in der umseitigen Übersicht gegenübergestellt:

Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004

Jahr	Erstbescheid mit Datum	Erkenntnis	Differenz
2003	04.10.2004: 83.110,41 €	90.529,93 €	7.419,52 €
2004	03.08.2006: 34.619,61 €	59.420,99 €	24.801,38 €
Mehrergebnis			32.220,90 €

Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004

Jahr	Erstbescheid	Erkenntnis	Differenz
2002	07.11.2003: 85.361,78 €	87.001,99 €	1.640,21 €
2003	04.10.2004: 59.700,77 €	66.236,74 €	6.535,97 €

2004	03.02.2006: -6.157,13 €	-5.612,51 €	544,62 €
Mehrergebnis			8.720,80 €

Auf die Bemessungsgrundlagen und Höhen der Abgaben für die Streitjahre, welche jenen Berechnungsblättern zu entnehmen sind, die dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts, RV/7104420/2015, angefügt sind, sei verwiesen.

Es war daher die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 sowie der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 als unbegründet abzuweisen.

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.

Da sich die Rechtsfolge der Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) in der in den Streitjahren geltenden Fassung unmittelbar aus [§ 303 Abs. 4 BAO](#) in Verbindung mit [§ 20 EStG 1988](#) ergibt, liegt im gegenständlichen Beschwerdefall keine Rechtsfrage vor, der gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach sich das „*Neuhervorkommen von Tatsachen*“ auf jenen Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärung und der Beilagen) bezieht, den die zuständige Abgabenbehörde (die abgabenfestsetzende Stelle) im konkret geführten Verfahren hatte, sei verwiesen. Von der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wird mit diesem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts nicht abgewichen. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Ad Körperschaftsteuer 2003 bis 2005, Umsatzsteuer 2002 bis 2005

Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage steht fest, dass im Zuge einer Betriebsprüfung formelle Mängel in der Buchführung und den Grundaufzeichnungen in Papierform festgestellt und Datenträger für die Zeit vom 01.02.2002 bis 31.08.2004 trotz den Bestimmungen des [§ 131 Abs. 3 BAO](#) und [§ 132 Abs. 3 BAO](#) nicht vorgelegt worden sind. Die Grundaufzeichnungen in Papierform für den Zeitraum 2/2002 und 3/2002 weisen eine teilweise Unterbrechung der fortlaufenden Nummerierung (Fehlen der Abrechnungen Nr. 45 bis 52, 62 und 63, 67, 74 bis 76) aus. Ab 4/2002 besteht keine fortlaufende Nummerierung mehr (tägliche Zurückstellung der Nummer

auf "0001"). Trotz der Registrierkassa Hugin Sweda sind der Betriebsprüfung Monatsausdrucke für den Zeitraum von 02/2002 bis 03/2004 nicht gezeigt worden. Die Tagesabrechnungen für 3/2004 sind nicht nummeriert und teilweise zu Mittag ausgedruckt worden. Seitens der Bf. ist bei der Verrechnung von Fleisch und Wein mit der B-GmbH nur das Fleisch(gewicht) im gesamten Prüfungszeitraum weiterverrechnet worden.

Beim inneren Betriebsvergleich durch die Betriebsprüfung ist ein konstantes Absinken der Aufschläge bei den Küchenwaren W-Platz im Prüfungszeitraum festgestellt worden. Der Wareneinsatz ist dadurch, dass die Aufschläge innerhalb des Zeitraums von 1999 bis 2002 durchschnittlich fast immer gleichbleibend gewesen sind, zerlegt worden. Die Erlöse sind mittels Mengenrechnung betreffend Küchenerlöse ermittelt worden.

Die erklärten Rohaufschläge bei den Speisen sind im Zusammenhang mit dem Preisniveau laut den Speisekarten nicht nachzuvollziehen gewesen. Umsatzdifferenzen von mehr als 10% (vgl. Tz.4 PB) sind durch die Zerlegung des Wareneinsatzes und die Erlöse mittels Mengenrechnung betreffend Küchenerlöse bedingt ermittelt worden.

Die Aufteilung des Sicherheitszuschlages nach Steuersätzen ist im Verhältnis der erklärten Umsätze erfolgt.

Hinsichtlich der Fleischqualität ist bis Anfang 2006 Produktfleisch, Artikel Nr. 2190, geliefert worden. Artikel 2190 entspricht dem durch die A-Anstalt untersuchten Fleisch Artikel 2194 (6% Abschnitt). Erst ab 2006 ist Fleisch von anderer Qualität als Art. Nr. 2193 geliefert worden. Seitens der Bf. sind den Feststellungen der Bp. Prüfergebnisse diverser Anstalten und das Ergebnis eines Schaukochens entgegengehalten worden, die als Gesamtergebnis die Feststellung einer Bandbreite des Fleischabschnitts zwischen 6% und 35% zulassen. Wider die Schlüssigkeit der Kalkulationsdifferenzen wurden auch Warenbewegungen zwischen der Bf. und der B-GmbH ins Treffen geführt, die bei der vom steuerlichen Vertreter der Bf. angewandten wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Warenbewegungen innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit zu deuten sind.

Mit dem kassatorischen Erkenntnis VwGH 22.07.2015, 2012/13/0037, hat der Verwaltungsgerichtshof die belangte Behörde gerügt, sich in der Berufungsentscheidung mit dem Vorbringen der Bf. zu den Streitpunkten des Verfahrens trotz zunächst ausführlicher Wiedergabe in den anschließenden Erwägungen nicht auf nachvollziehbare Weise auseinandergesetzt zu haben. Zu den Grundaufzeichnungen wird auf den Prüfbericht verwiesen, ohne die wiederholt und detailliert vorgetragenen Einwände der Bf. in Behandlung zu nehmen. In Bezug auf die Kalkulationsdifferenzen wird die Schätzungsberechtigung mit der bloßen Behauptung begründet, es fehle an "*einer schlüssigen Begründung zur Widerlegung*" der Annahmen des Prüfers. Auch der hinzugefügte Hinweis, "*aus dem Prüfbericht*" ergebe sich die Berücksichtigung der Besonderheiten des Betriebes, lässt das gegenteilige Vorbringen der Bf. unbehandelt. Die anschließenden Ausführungen zu Schätzungsmethode und Schätzungsergebnis verharren – soweit sie nicht Nebenthemen wie den Sicherheitszuschlag oder die 2.Bf.-Betriebsstätte betreffen – in ähnlicher Weise auf der Behauptungsebene, ohne dass auf das sehr spezifische Vorbringen vor allem über die Zusammenhänge zwischen den

Umsätzen und dem Anfall von Fleischabfällen in der Betriebsstätte einerseits und im nahegelegenen Betrieb der Tochtergesellschaft andererseits ausreichend konkret eingegangen wird.

Abschließend ist auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO betreffend die Prüfung der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für die Jahre 2012 bis 2016 bei der Bf. am 06.07.2018 samt Bericht gemäß § 150 BAO zu verweisen, welche dadurch, dass sie lediglich Feststellungen betreffend Aussetzungszinsen und Säumniszuschläge für das Jahr 2013 (Tz 1 PB), Geringwertige Wirtschaftsgüter für das Jahr 2013 (Tz 2 PB), Rechts- und Beratungsaufwand für das Jahr 2014 (Tz. 3 PB), Zinserträge für die Jahre 2014 bis 2016 aus einem Darlehen an einem Fremden (Tz 4 PB) beinhalten, das Vorliegen von Rohaufschlägen in den Lokalen der Bf. für die Jahre 2012 bis 2016 dokumentieren, die den abgabenrechtlichen Anforderungen entsprechen und daher für diese Jahre nicht zu beanstanden sind.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt, insbesondere aus dem Prüfbericht und den im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegten Beweismittel, zu denen u.a. die Ergebnisse von Fleischprüfungen diverser Anstalten zählen.

Die formellen Mängel in den Grundaufzeichnungen sind daran festzustellen gewesen, dass Datenträger erst für den Zeitraum ab 09/2004 vorgelegt worden sind und Monatsberichte für den Zeitraum zuvor fehlen. Die fortlaufende Nummerierung für den Zeitraum 02/2002 und 03/2002 ist nachweislich durch das Fehlen der Abrechnungen mit den Nummern 45-52, 62, 63, 67, 74-76 bedingt teilweise unterbrochen. Ab 4/2002 mangelt es den Aufzeichnungen aufgrund der Zurückstellung der Nummer täglich auf "0001" an einer fortlaufenden Nummerierung. Im Übrigen ist hinsichtlich der Tagesabrechnungen für 3/2004 das Fehlen deren Nummerierung und deren Erstellung teilweise zu Mittag festzustellen. Die einzelnen Sachverhaltselemente ergeben somit ein Gesamtbild, aufgrund dieser eine Kontrolle der Vollständigkeit der Aufzeichnungen auszuschließen ist. Sogar waren die Grundlagen für die Abgabenerhebung im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bf. nicht zu ermitteln und die belangte Behörde daher zur Durchführung eines Schätzungsverfahrens gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) befugt.

In Hinblick auf das kassatorische Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom VwGH 22.07.2015, 2012/13/0037 war im fortgesetzten Verfahren daher auf das sehr spezifische Vorbringen vor allem über die Zusammenhänge zwischen den Umsätzen und dem Anfall von Fleischabfällen in der Betriebsstätte W-Platz einerseits und im nahegelegenen Betrieb der Tochtergesellschaft andererseits konkret einzugehen.

Rechtliche Beurteilung:

Nach [§ 131 Abs. 3 BAO](#) können zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende

Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

Gemäß [§ 163 Abs. 1 BAO](#) haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des [§ 131 BAO](#) entsprechen, 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.

Gemäß [§ 163 Abs. 2 BAO](#) liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, 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.

+) Nach Ritz⁶, BAO, § 163 Rz.1ff., besteht, wenn Bücher und Aufzeichnungen den Bestimmungen des [§ 131 BAO](#) entsprechen, die (widerlegbare) Vermutung, sie seien auch inhaltlich richtig. Diesfalls besteht ein Rechtsanspruch der Partei darauf, ihr Ergebnis der Besteuerung zugrunde zu legen.

Dies gilt nicht bei begründeten Anlässen, die sachliche Richtigkeit der Aufschreibungen in Zweifel zu ziehen (vgl. [§ 184 Abs. 3 BAO](#) über die Schätzung bei sachlicher Unrichtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen). Solche sachlichen Unrichtigkeiten (schwerwiegende sachliche Mängel) hat die Abgabenbehörde in einem einwandfreien Verfahren nachzuweisen (VwGH 13.09.1977, 88/77, 1860/77, 1861/77; VwGH 29.06.2005, [2000/14/0199](#)). Die Begründungslast für das Vorliegen eines solchen begründeten Anlasses liegt bei der Abgabenbehörde (z.B. VwGH 21.09.2005, [2001/13/0265](#); VwGH 29.11.2006, [2002/13/0227](#)).

Sind die Differenzen zwischen den Ergebnissen der Buchführung und einer Verprobung geringfügig, so müssen sie unberücksichtigt bleiben (VwGH 9.04.1986, [84/13/0107](#); VwGH 23.06.1994, [92/17/0106](#)).

Eine Schätzungsberechtigung als Folge formeller Mängel besteht nur dann, wenn die Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen ([§ 184 Abs. 3 BAO](#)); weiters setzt die Schätzungsberechtigung nach [§ 184 Abs. 1 BAO](#) voraus, dass die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß [§ 166 BAO](#) alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

+) Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu [§ 166 BAO](#) heißt beweisen, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeiführen (VwGH 14.12.1994, [93/16/0191](#); VwGH 28.06.1995, [89/16/0014](#)).

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

+) Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 23.09.2010, [2010/15/0078](#); VwGH 28.10.2010, [2006/15/0301](#); VwGH 26.05.2011, [2011/16/0011](#); VwGH 20.07.2011, [2009/17/0132](#)).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen; dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß [§ 184 Abs. 2 BAO](#) ist insbesondere dann zu schätzen, 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.

Gemäß [§ 184 Abs. 3 BAO](#) ist ferner zu schätzen, 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.

+) Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Schätzung dem Wesen nach ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. VwGH 18.12.1997, [96/16/0143](#)).

Nach Ritz, BAO⁶, § 184 Rz. 3, und der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH ist das Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. z.B. VwGH 2.07.2002, [2002/14/0003](#); VwGH 8.09.2009, [2009/17/0119](#) bis 0122; VwGH 22.03.2010, [2007/15/0265](#); VwGH 29.04.2010, [2008/15/0122](#)).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, [95/16/0144](#); VwGH 23.04.1998, [97/15/0076](#); VwGH 26.11.1998, [95/16/0222](#); VwGH 9.12.2004, [2000/14/0166](#); VwGH 23.02.2012, [2009/17/0127](#)). 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 30.09.1998, [97/13/0033](#); VwGH 19.03.2002, [98/14/0026](#); VwGH 27.08.2002, [96/14/0111](#); VwGH 8.09.2009, [2009/17/0119](#) bis 0122).

Nach Ritz, BAO⁶, § 184 Rz.6, beruht die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (VwGH 28.02.1995, [94/14/0157](#); VwGH 19.03.2003, [2002/16/0255](#); VwGH 03.08.2004, [2001/13/0022](#); VwGH 01.06.2006, [2002/15/0174](#); VwGH 23.02.2010, [2008/15/0027](#); vgl. VwGH 04.12.2003, [2003/16/0148](#), Schätzung als ultima ratio).

Nach Ritz, BAO⁶, § 184 Rz.9, und der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH berechtigen

formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (VwGH 02.06.1992, [87/14/0160](#)). Aus der Verletzung der Pflicht des § 131 Abs. 3 letzter Satz BAO, Datenträger zur Verfügung zu stellen, ergibt sich keine Schätzungsberechtigung.

Nach Ritz, BAO⁶, § 131 BAO Rz. 26, ergibt sich, wenn zwar ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben (Ausdrucke) beigebracht, jedoch (z.B. trotz Aufforderung des Betriebsprüfers) keine entsprechenden Datenträger zur Verfügung gestellt werden, hieraus keine Schätzungsberechtigung (Hilber, Verfahrensrecht, 93; BMF, SWK 2006, S.904; Marschner, in Hirschler, Bilanzrecht, § 190 UGB Rz.110 und 118; Joklik-Fürst, SWK 2010, S.748; M. Wagner, Welche Aufzeichnungen sind zu führen? in Endfellner/Puchinger, BAO, 41), weil diese nämlich stets (nach § 184 Abs.1) voraussetzt, dass die Abgabenbemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können, was im Hinblick auf die Vorlage der Ausdrucke (statt der Datenträger) nicht der Fall ist.

Nach Ritz, BAO⁶, § 184 Rz. 12, und der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (z.B. VwGH 18.07.2001, [98/13/0061](#); VwGH 18.11.2003, [2000/14/0187](#); VwGH 24.03.2009, [2006/13/0150](#); VwGH 21.12.2010, [2009/15/0006](#); VwGH 28.06.2012, [2009/15/0201](#)). Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 25.06.1998, [97/15/0218](#); VwGH 18.07.2001, [98/13/0061](#); VwGH 24.09.2003, [99/13/0094](#); VwGH 27.08.2007, [2004/17/0211](#); VwGH 27.08.2008, [2008/15/0196](#); VwGH 29.04.2010, [2008/15/0122](#); VwGH 27.01.2011, [2007/15/0226](#)). Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann (Stoll, BAO, 1932).

Hinsichtlich den Schätzungsmethoden wird nach Ritz, BAO⁶, § 184 Rz. 14, beim inneren Betriebsvergleich die Schätzung auf Ergebnissen desselben Betriebes anderer Zeiträume (idR früherer Wirtschaftsjahre) aufgebaut (vgl. z.B. VwGH 5.05.1992, [92/14/0018](#)).

Nach Ritz, BAO⁶, § 184 Rz. 15, wird bei einer kalkulatorischen Schätzung z.B. ein Teilumsatz mit Hilfe eines Rohaufschlages auf eine geeignete Basis (z.B. Wareneinsatz, Lohneinsatz) geschätzt. Hierbei sind nicht nur branchentypische Verhältnisse, sondern insbesondere die betrieblichen Bedingungen des betreffenden Betriebes (seine Besonderheiten, die für ihn geltenden Marktbedingungen) zu berücksichtigen (vgl. hierzu z.B. Loitsberger, JfB 1985, 94).

Nach Ritz, BAO⁶, § 184 Rz.18, gehört die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 26.11.1996, [92/14/0212](#); VwGH 11.12.2003, [2000/14/0113](#); VwGH 25.02.2004, [2000/13/0050](#), 0060, 0061; VwGH 24.02.2005, [2003/15/0019](#); VwGH 20.10.2009, [2006/13/0164](#)). Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (z.B. VwGH 25.01.2006, [2001/13/0274](#); VwGH

24.03.2009, [2006/13/0150](#); VwGH 28.10.2010, [2009/15/0011](#); VwGH 17.11.2010, [2007/13/0078](#); VwGH 2.10.2014, [2012/15/0123](#)).

Nach Ritz, BAO⁶, § 184 Rz.19ff, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht im Schätzungsverfahren die Mitwirkungspflicht der Partei (VwGH 17.10.1991, [91/13/0090](#); VwGH 19.03.2008, [2008/15/0017](#)).

Das Parteigehör ist bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren (VwGH 17.02.1994, [93/16/0160](#); VwGH 20.06.1995, [92/13/0037](#); VwGH 28.05.1998, [96/15/0260](#); VwGH 30.05.2012, [2008/13/0230](#)). Der Partei sind daher vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die z.B. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.06.1989, [88/13/0015](#)).

Die Behörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (z.B. VwGH 31.07.2002, [98/13/0194](#); VwGH 28.10.2004, [2001/15/0137](#); VwGH 27.10.2008, [2005/17/0199](#); VwGH 27.06.2012, [2012/13/0015](#); VwGH 2.10.2014, [2012/15/0123](#)).

In ertragsteuerrechtlicher Hinsicht sind Betriebsausgaben gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

+) Nach der Rechtsprechung des VwGH müssen Aufwendungen nachgewiesen werden oder, wenn dies nicht möglich erscheint, zumindest glaubhaft gemacht werden (VwGH 6.10.1961, 1070/61), sonst kann ihnen die Abgabenbehörde die Anerkennung als Betriebsausgabe versagen (VwGH 05.02.1960, 953/57; VwGH 14.07.1961, 137/58, VwGH 17.05.1963, [1523/62](#)), oder sie kann, wenn sie die Betriebsausgaben dem Grunde nach für erwiesen erachtet, ihre Höhe schätzen ([§ 184 BAO](#)).

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. VwGH 11.12.1990, [89/14/0109](#); VwGH 30.11.1999, [94/14/0173](#)). Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen, und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. VwGH 11.12.1990, [89/14/0109](#)).

Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsvorfälle (einschließlich Entnahmen und Einlagen) vollständig und richtig aufgezeichnet wurden. Bei Gewinnermittlern durch Bestandvergleich ist auch eine unvollständige oder unrichtige Erfassung der Bestände als sachliche Unrichtigkeit zu werten (VwGH 11.12.1999, [89/14/0109](#)). Berechtigen formelle und materielle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, dann steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist Unternehmer gemäß [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#), wer eine gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Die gewerbliche Tätigkeit wird allerdings gemäß [§ 2 Abs. 2 Z. 2 UStG 1994](#) nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln.

Bei Ausführung von Umsätzen im Sinne des [§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994](#) ist der Unternehmer gemäß [§ 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994](#) berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

Im fortgesetzten Verfahren waren sowohl die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 abzuändern, weil die Prüfungsergebnisse von Fleischproben durch diverse Anstalten eine Bandbreite des Fleischabfalls zwischen 6% und 35% ergeben hatten, die Grundlage für verschiedene Kalkulationsvarianten gewesen waren.

Innerhalb dieser Bandbreite liegt das abgabenbehördliche Ergebnis der Schätzung der Fleischverluste von 16% Abschnitt beim Zuputzen. Bei dieser Kalkulation sind Reklamationen, Schwund, Personalverbrauch, etc. ebenso wie die Portionsgrößen der übrigen Hauptumsatzträger (außer A-Ware) aus der Nachkalkulation des Steuerberaters übernommen worden. Über die Aussage des Geschäftsführers der D-GmbH zum Rückkauf der Fleischabschnitte hinauf hat die belangte Behörde jene Abschnitte, die für das Wirtschaftsjahr 2006 zurückgenommen worden sind, aus den vorgelegten elektronischen Grundaufzeichnungen ermittelt und dem Gesamtverbrauch Schnitzelfleisch gegenübergestellt. Aus der Noch-Entsprechung des im Wirtschaftsjahr 2006 (02/2005 bis 01/2006) verwendeten Fleisches der im Prüfungszeitraum gelieferten Fleischqualität hat sich ein Fleischabschnitt von 11,45% errechnet.

Angesichts der Buchführungsmängel ist ein Sicherheitszuschlag von 2% des erklärten Umsatzes über die übrigen, nicht von der Kalkulation betroffenen Umsatzerlösen verhängt worden.

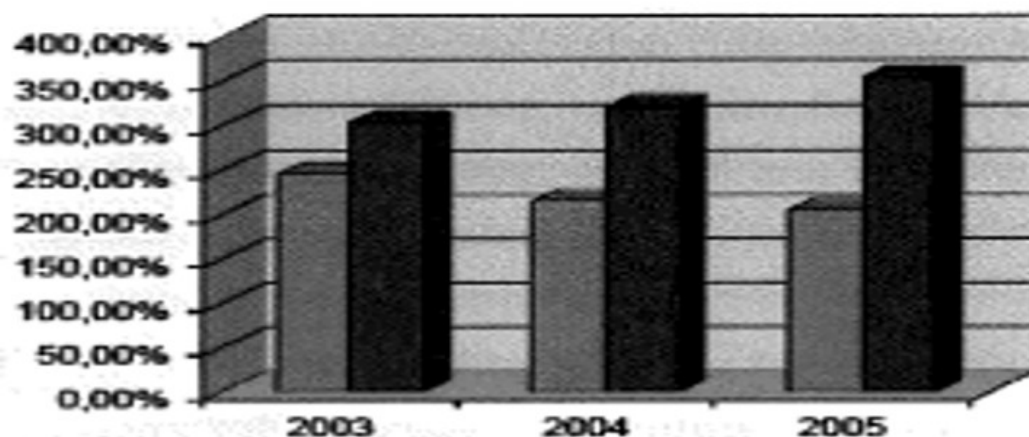
Wenn die Kalkulation der Betriebsprüfung die Daten der Gegenkalkulation der Bf. über größere Portionen/einen erhöhten Warenverbrauch wegen Schwund und Personalverbrauch umfasst, obwohl keine Aufzeichnungen bezüglich Schwund/Personalverbrauch vorgelegt worden sind, ist es das kassatorische Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs, welches Gewissheit darüber

verschafft, dass bei der Kalkulation der Betriebsprüfung der Synergieeffekt, der sich aus der Zusammenarbeit der zwei Unternehmen ergibt, bislang nicht in hinreichendem Umfang berücksichtigt wurde. Diese Annahme wird durch den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Betriebsprüfung über die Abgaben für die Jahre 2012 bis 2016 samt Niederschrift gemäß § 149 BAO über die Schlussbesprechung zur diesbezüglichen Betriebsprüfung bestätigt. Diese – dem BFG-Erkenntnis, RV/7104420/2015, angefügten – Beweismittel veranschaulichen, dass die Fleischabfälle der Lokale W-Platz und B-Platz bei der Prüfung der Abgaben für die Jahre 2012 bis 2016 keinen Grund mehr für einen Prüfungsschwerpunkt dargestellt haben.

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass die Lage der Lokale W-Platz und B-Platz zur Erzielung von Synergieeffekten und damit von Wettbewerbsvorteilen zweckdienlich ist. Die Wettbewerbsvorteile werden gerade durch Kostenersparnisse erlangt, welche z.B. durch Überschneidungen bei der Bewirtschaftung zweier Lokale in einer Kapitalgesellschaft möglich sind. Erfolgt die Entwicklung des Lokals der Bf. und jenes der Tochtergesellschaft der Bf. für einige Jahre nur aus haftungsrechtlichen Gründen getrennt, so liegen zwar – wie die Bp. zu Recht festgestellt hat – zwei verschiedene Unternehmen vor, dennoch bedarf es der Prüfung gerade jener Faktoren, die Anlass für Gewinnverschiebungen zwischen den Betrieben sein könnten, wenn die beiden Betriebe als ein Betrieb bewirtschaftet werden. Dem Erkenntnis des VwGH vom 22.07.2015, 2012/13/0037, folgend, sind daher im fortgesetzten Verfahren nunmehr jene Faktoren in den beiden Lokalen zu prüfen, die gemeinsam eine Förderung des Lokals am Standort B-Platz mehr als jenes der Bf. am Standort W-Platz bewirkt haben könnten, um eine Verteilung der Kosten auf die zwei Betriebe entsprechend den Anforderungen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gemäß § 114 Abs. 1 erster Satz BAO sicherzustellen.

Bei der Prüfung dieser Faktoren ist zu beachten, dass die unternehmerische Idee, die Bereitschaft zum unternehmerischen Risiko sowie das Wissen um die bestmögliche Verbindung von Kapital und menschlicher Arbeitskraft zur Lösung der unternehmerischen Organisationsprobleme notwendig sind, um zu bestmöglichen wirtschaftlichen Ergebnissen zu gelangen. Folgt die Kostenverteilung bei getrennt geführten Betrieben den Regeln der betriebswirtschaftlichen Zweckmäßigkeit, die grundsätzlich eine möglichst hohe Verursachungsgerechtigkeit bei der Verteilung der Kosten auf die Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger verlangen, so ist dem Produkt dann, wenn es bei seiner Erstellung einen höheren Wert an Produktionsfaktoren verbraucht, ein höherer Kostenanteil zuzurechnen. Die nachfolgende Ablichtung ist ein Balkendiagramm über die an den Standorten W-Platz und B-Platz erzielten Umsätze, aus dem auch die Entwicklung der Rohaufschläge an diesen beiden

Standorten ersichtlich ist.



Von den in Balkenform dargestellten Rohaufschlägen für die Jahre 2003 bis 2005 legt der jeweils linke Balken den Rohaufschlag für den Standort W-Platz bzw. der rechte Balken den Rohaufschlag für das Lokal B-Platz offen. Die Darstellung bestätigt das abgabenbehördlich erhobene Absinken des Rohaufschlags am Standort W-Platz bei gleichzeitigen Anstieg des Rohaufschlags am Standort B-Platz während des gleichen Zeitraums. Der ansteigende Verkauf von zugeschnittenen Produkten am Standort B-Platz steht in unmittelbarem Zusammenhang mit einem ansteigenden Abschnitt am Standort W-Platz. Stehen am Standort W-Platz den dortigen vermehrten Abschnitten keine steigenden Umsätze gegenüber, so ist es u.a. das Schaubild, das Gewissheit über die vom VwGH mit dessen kassatorischen Erkenntnis aufgezeigte Unschlüssigkeit der durch den UFS in dessen Berufungsentscheidung vertretenen Kalkulationsvariante verschafft, und damit gleichzeitig das Vorliegen von Verhältnissen bestätigt, die allein anhand der Buchhaltung der Bf. nicht festzustellen waren und damit geeignet waren, die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu begründen. Zum Beweis dafür seien die Rechnungen der Bf. über die Verrechnung von Fleisch und Wein mit der B-GmbH ins Treffen geführt, aus denen die Weiterverrechnung lediglich des Fleisch(gewicht)s im gesamten Prüfungszeitraum zu entnehmen ist. Wie die nachfolgende Ablichtung der als ein Beispiel für diese Rechnungen angeführte Rechnung vom 31.05.2003 zeigt, ist anhand einer Rechnung in dieser Form nicht einmal die Frage, ob nur rohes, unverarbeitetes Fleisch oder bereits küchenfertige Produkten geliefert worden ist, eindeutig zu beantworten.

Wien, 31.5.2003

RECHNUNG Nr.: 2003/05 ¶

Artikel	Einheit	Menge	Preis	Betrag
Schnitzel	kg	1330	4,80	6384,00
Prälatenwein I		62	2,00	124,00
Pfaffstettner I		197	2,00	394,00

Netto 10%	6384,00
Netto 20%	518,00
<u>Zwischensu.</u>	<u>6902,00</u>
10%MWST.	638,40
20%MWST.	103,60
<u>Gesamt</u>	<u>7644,00</u>

Vor diesem Hintergrund ließ die Tatsache, dass Fleischabfälle aufgrund der verbesserten Fleischqualität zu einem niedrigeren Einkaufspreis kein Prüfungsschwerpunkt im Rahmen der Betriebsprüfung betreffend die Abgaben für die Jahre 2012 bis 2016 gewesen waren, den Rückschluss darauf, dass die Geschäfte der beiden nahe gelegenen Lokale in den Streitjahren tatsächlich in wirtschaftlicher Hinsicht mit dem gemeinsamen Ziel geführt worden waren, die Produktionsmenge der Gaststätten anzupassen und unter Beachtung der lagebedingten Synergieeffekte den Gewinn durch optimale Produktionsplanung zu maximieren.

Bei Anwendung einer haftungsrechtlichen und damit abgabenrechtlichen Betrachtungsweise ergab sich zwangsläufig die Notwendigkeit, die Bücher und Aufzeichnungen für die in Rede stehenden Lokale gesondert zu führen. Dabei hätten die für die Leistungsverrechnungen zwischen den Lokalen W-Platz und B-Platz bestimmten Rechnungen in vollen Umfang den Anforderungen an eine getrennte Buchhaltung dieser Betriebe zu entsprechen gehabt, was sie aber nicht taten.

Erst bei Betrachtung der Geschäftsführung der Bf. über die Streitjahre hinaus ergibt sich unter Einbeziehung des abgabenbehördlichen Prüfergebnisses bei der Bf. betreffend die Abgaben für die Jahre 2012 bis 2016 ein klares und eindeutiges Gesamtbild, das ein vorrangig von Wirtschaftlichkeitskriterien geprägtes Verhalten der Geschäftsführung der Bf. zeigt, welches durch das von der Betriebsprüfung bei der Bf. erhobene Verhandlungsergebnis mit Fleischlieferanten über Lieferungen von Fleisch von besserer Qualität zu einem niedrigeren Preis in den auf die Streitjahre nachfolgenden Jahren bestätigt wird.

Das Verhandlungsergebnis zwischen der Geschäftsführung der Bf. und der Lieferfirma bedeutet ein verändertes Preis-Leistungsverhältnis bei den Fleischlieferungen, das bei Annahme der organisatorischen Führung der in Rede stehenden Betriebe als ein Betrieb IN WIDERSPRUCH zur Annahme von jenen Rohaufschlägen in den Lokalen W-Platz und B-Platz während des Prüfungszeitraums 2002 bis 2005 steht, die ein extremes Absinken im Betrieb W-Platz und kein wesentliches Ansteigen der Rohaufschläge im Lokal B-Platz ergeben und noch dazu schlüssig begründet werden könnten. Die Unterlassung der Zuteilung der Fleischabfallkosten anhand einer Kostenrechnung für die Streitjahre und das Fehlen von Abgrenzungsdaten betreffend die Fleischabfälle in der Buchhaltung der Bf. bestätigt allerdings die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß § 184 BAO für die Streitjahre.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde aufgrund der Aktenlage im fortgesetzten Verfahren nunmehr eine Kalkulation betreffend den Wareneinsatz B-Platz mit Durchschnittswerten vorgelegt, die sich auf Grundlage der von der Behörde erstellten Kalkulationsgrundlage und

unter Berücksichtigung von den aus den unterschiedlichen Gutachten (Behörde, C-Anstalt, B-Anstalt) ermittelten Durchschnittswerten (27%) und dem tatsächlichen Durchschnittsgewicht eines servierten Fleischprodukts ergab:

2003												
Fleisch	in kg	Verp. Verlust	Verlust Putzen	Schwund	verbl. Fleisch	kg je Port	Portionen	Bäckstr.	Port. VK	Verkaufspreis	Erlös brutto	Erlös netto
		7%	20%									
Kalbsleber	1.319,08					0,35	3.768,80			14,40	54.270,72	49.337,02
Karree	29.646,28	2.075,24	5.929,26	840,00	20.801,78	0,26	80.006,86	33.068,00	46.938,86	15,00	704.082,95	640.075,41
Kalbsbries	431,98					0,35	1.234,23			17,40	21.475,58	19.523,25
Tafelspitz	1.101,54					0,40	2.753,85			12,90	35.524,67	32.295,15
Hühnerfilet	3.397,11					0,35	9.706,03			12,00	116.472,34	105.883,95
kalk. Erlöse					gesamt		97.469,77				931.826,25	847.114,77
												Umrechnung auf Gesamtumsatz (93% entfallen auf kalk. Erlöse)
												910.876,10
Erlöse lt. Erkl												907.929,00
Diff. Lt. Bp												2.947,10

2004												
Fleisch	in kg	Verp. Verlust	Verlust Putzen	Schwund	verbl. Fleisch	kg je Port	Portionen	Bäckstr.	Port. VK	Verkaufspreis	Erlös brutto	Erlös netto
		7%	20%									
Kalbsleber	1.537,18					0,35	4.391,94			14,40	63.243,98	57.494,52
Karree	37.535,66	2.627,50	7.507,13	855,00	26.546,03	0,26	102.100,12	50.864,00	51.236,12	15,00	768.541,83	698.674,40
Kalbsbries	430,58					0,35	1.230,23			17,40	21.405,98	19.459,98
Tafelspitz	1.181,45					0,40	2.953,63			12,90	38.101,76	34.637,97
Hühnerfilet	3.408,95					0,35	9.739,86			12,00	116.878,29	106.252,99
kalk. Erlöse					gesamt		120.415,78				1.008.171,84	916.519,85
												Umrechnung auf Gesamtumsatz (93% entfallen auf kalk. Erlöse)
												985.505,22
Erlöse lt. Erkl												929.715,00
Diff. Lt. Bp												55.790,22

2005										
Fleisch	in kg	Verp. Verlust	Verlust Putzen	Schwund	verbl. Fleisch	kg je Port	Portionen	Bäckstr.	Port. VK	Verkaufspreis
		7%	20%							Erlös brutto
Kalbsleber	1.606,73					0,35	4.590,66			14,40
Karree	47.446,00	3.321,22	9.489,20	855,00	33.780,58	0,26	129.925,31	76.448,00	53.477,31	15,00
Kalbsbries	452,34					0,35	1.292,40			17,40
Tafelspitz	1.343,39					0,40	3.358,48			12,90
Hühnerfilet	3.255,38					0,35	9.301,09			12,00
Putenbrust	383,59					0,35	1.095,97			13,00
kalk. Erlöse					gesamt		149.563,90			1.059.937,82
Umrechnung auf Gesamtumsatz (93% entfallen auf kalk. Erlöse)										1.036.107,35
Erlöse lt. Erkl										1.022.276,00
Diff. Lt. Bp										13.831,35

Von den Kalkulationsvarianten der Verfahrensparteien war jene des steuerlichen Vertreters der Bf. dem Erkenntnis im BFG-Verfahren, GZ. RV/7104420/2015 zugrunde zu legen, weil seitens der Amtspartei die abgabenbehördliche Kalkulation unverändert beibehalten wurde, ohne auf ALLE vom Verwaltungsgerichtshof im kassatorischen Erkenntnis VwGH 22.07.2015, 2012/13/0037, substantiiert vorgetragenen Ausführungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen.

Angesichts des letztzitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs in Verbindung mit dem Bericht gemäß § 150 BAO betreffend die Abgaben für die Jahre 2012 bis 2016 war zu den im Arbeitsbogen abgelegten Beweismittel, die dem Bericht gemäß § 150 BAO betreffend die Abgaben für die Streitjahre zugrunde gelegen waren, festzustellen, dass dem von der Betriebsprüfung zitierten Bericht im F-Magazin, erschienen im Compress-Verlag, insoweit vorrangig Reklamecharakter zuzusprechen war, als das (Ende 2015 eingestellte) Monatsmagazin in den das Beschwerdeverfahren betreffenden Streitjahren eine Publikation jenes Compress-Verlages gewesen war, der für die Stadt Wien in den Streitjahren Auslandsbüros in Europa betrieben hatte. Dieser Verlag war ein zentraler Bestandteil der strategischen Führung der Stadt Wien im Rathaus, in deren Rahmen die Stadt Wien im Rathaus nach innen und außen als dynamische Wirtschaftskraft erscheinen sollte. Mit dem auf die Lokale W-Platz und B-Platz bezüglichen Artikel im Wiener F-Magazin sollte somit der Leser zum Besuch der Lokale W-Platz und B-Platz animiert und allgemein über den Bestand von zwei Lokalen mit hohen Kundenfrequenzen informiert werden. Dies stand ganz im Sinne des von der Stadt Wien im Rathaus angestrebten Nutzens gegenüber der Bf., Wien in Europa auch als Wirtschaftsstandort und Zielpunkt für Kosmopoliten zu porträtieren.

Aufgrund der Aktenlage war somit eine wirtschaftliche und organisatorische Verflechtung der in Rede stehenden Standortbetriebe hinsichtlich des Produktangebots festzustellen, weil das Ziel der Geschäftsführung der Bf. die auf Spezialisierung beruhende Strukturierung und

Koordination von Personen, Sachmitteln und Informationen zum Zwecke der Erreichung der Unternehmensziele in den Streitjahren gewesen war. Durch den in Form von Buchhaltungskonten dokumentierten Warenverkehr zwischen den Lokalen W-Platz und B-Platz wurde zumindest die strukturelle Zusammenarbeit der in Rede stehenden, nahe gelegenen Betriebsstätten bestätigt.

Von den im Prüfungsverfahren anhand von Gutachten erklärten Prozentsätzen (6%, 25%, 35%) war der letztgenannte Prozentsatz von der Anwendung im Schätzungsverfahren gemäß § 184 BAO auszuschließen, weil die Annahme, die Geschäftsführung der Bf. wäre zu Einkäufen von nur zu 65% verwertbaren Fleisch in den Streitjahren bereit gewesen, aufgrund der Tatsache, dass sie im Vergleichszeitraum Fleisch von einer Qualität bei Konkurrenzunternehmen im Vergleichszeitraum käuflich erwerben hätte können, von dem, wie das Ergebnis des Schaukochens bewies, sogar 84% für gewerbebetriebliche Zwecke verwertbar gewesen wären, zu verneinen war.

Der von der A-Anstalt ermittelte Prozentsatz von 6% war nicht anzuwenden, weil dem von der Prüfung angewandten Prozentsatz – 16% – eine Kalkulation zu Grunde gelegen war, bei der die Betriebsprüfung Fakten auch zu Gunsten der Bf. berücksichtigt hatte, obwohl die Bf. es verabsäumt hatte, beispielsweise den Personalverbrauch oder Reklamationen in Form von vorgelegten Aufzeichnungen nachzuweisen und die Kalkulationsdifferenzen als Folge des Anfalls von beim Lokal W-Platz „hängengebliebenen“ Fleischabfällen anhand von Buchhaltungsunterlagen aufzuklären.

Was die beantragten Zeugeneinvernahmen anbelangt, waren die protokollierten Angaben der Zeugin Z5 zu ihrer Arbeit in den Streitjahren mit dem Kalkulationsergebnis vereinbar.

Der als B.S. angeführte Zeuge könnte zwar zur Zubereitung und Größe des Fleischabschnitts Angaben machen, jedoch ändert dies nichts an Eigenschaft des Fleischabschnitts in den Streitjahren als variabler Kostenfaktor. Fehlen Aufzeichnungen über die Abschnittsmenge, so war die Einvernahme dieses Zeugen dadurch, dass der Senat die im fortgesetzten Verfahren vorgelegte Kalkulation des steuerlichen Vertreters für die Streitjahre seiner Entscheidung zu Grunde gelegt hatte, entbehrlich.

Der Antrag betreffend Zeugeneinvernahme der für die Kassaführung zuständigen Personen Z2 und Z1 war abzuweisen, weil die Aufnahme dieser Beweismittel aufgrund der unter Beweis zu stellenden Tatsache *"Die gesamte Kassaführung und der Kassaabschluss im Betriebsprüfungszeitraum wurden vom Personal bewerkstelligt. Hierbei gab es keine Einflussnahme seitens der Einschreiter"* mit der Ergänzung in der Stellungnahme vom 10.06.2008 *"Den Zeugen wurden zunächst von den einzelnen Kellner die gesamten Einnahmen und Umsätze bekannt gegeben. Die Umsätze werden bzw. wurden von ihnen erfasst und auch in das Lösungsbuch eingetragen."* für den Ausgang des Beschwerdeverfahrens unerheblich ist. Der Grund dafür ist die Tatsache, dass zwar unbestritten ist, dass die Zeugen die von den Kellnern erklärten Beträge in das Lösungsbuch eingetragen hatten, jedoch sind die Beträge nicht lückenlos kontrollierbar.

Die Bestätigung des Z6 vom August 2007 mit dem Text *"Als langjähriger Lieferant Ihrer*

Unternehmungen bestätigen wir wie folgt: Die von uns gelieferten Karreestücke (Produkteteile) ohne Knochen und ohne Lungenbraten wurden von unserer Firma ausschließlich mit "Kette" geliefert beinhaltete keine substantiierten Angaben zu den Warenlieferungen und war daher ein Schriftstück ohne feststellbaren Beweismittelcharakter.

Die beantragte Zeugeneinvernahme des leitenden Angestellten Z3. im Beisein der Bf. anlässlich des Erörterungsgesprächs und die Befragung als Zeuge im Rahmen der Senatsverhandlung am 17.09.2020 bot ausreichend Gelegenheit zur Rede und Gegenrede betreffend die Produktqualität; im Übrigen stand eine unterschiedliche Entwicklung der Warenqualität im Vergleich zum Preis außer Streit.

Die Anträge auf mündliche Gutachtenserörterung durch die namentlich genannten Sachverständigen von der B-Anstalt und C-Anstalt, zu den Beweisthemen Gutachten, Ablauf bei der Probenentnahme und Erstellung des jeweiligen Gutachtens und Einvernahme des Geschäftsführers der C-GmbH zum Beweisthema Lieferfleischqualität, Höhe des Abschnitts bzw. der verkaufbaren Fleischmenge waren dadurch, dass der Senat seiner Entscheidung im fortgesetzten Verfahren die letztvorgelegte Kalkulation des steuerlichen Vertreters zu Grunde legt, abzuweisen.

Nach der Aktenlage steht fest, dass dem Schätzungsergebnis der belangten Behörde eine Kalkulation der Prüfung zugrunde gelegen ist, der in der Beschwerde entgegengehalten wurde, biogene Abfälle, also Abfälle pflanzlicher, tierischer oder mikrobieller Herkunft nicht berücksichtigt zu haben. Der Begriff "biogene Abfälle" umfasst eine Vielzahl von Abfällen, welche verschiedene Wirtschaftsbereiche und Branchen wie beispielsweise die Landwirtschaft, die Lebensmittelindustrie, den privaten Konsum und die Energieproduktion betreffen. Der Begriff Lebensmittelabfälle umfasst Lebensmittelreste aus der landwirtschaftlichen Produktion, aus der (Weiter-) Verarbeitung von Lebensmitteln, aus dem Groß- und Einzelhandel, aus Küchen und Großverbrauchern und aus Privathaushalten. Lebensmittelabfälle werden nach der Vermeidbarkeit unterschieden. Im Gegensatz zu den unvermeidbaren Abfällen, die meistens im Zuge der Lebensmittelherstellung und -verarbeitung entstehen, handelt es sich (bei einem Großteil der Lebensmittelabfälle) um vermeidbare Verluste, die zum Zeitpunkt ihrer Entsorgung und bei rechtzeitiger Verwendung genießbar wären. Die Abfälle bestehen aus den Küchenabfällen in Form von tierischen Produkten wie Knochen, Fleisch und salzhaltigen Speiseresten. Neben den Speiseresten zählen auch sonstige vergärbare Abfälle, etwa abgelaufene Lebensmittel mit Verpackung (z.B. Konserven), oder alte Speisefette dazu. Da der Faktor "biogene Abfälle" in der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Kalkulation Berücksichtigung gefunden hatte, waren die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 abzuändern.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen in Zahlen für die Streitjahre dargestellt:

Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005¶

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2003	2004	2005
Laut Bescheid	426.608,95 €	381.356,64 €	174.936,43 €
Schätzung Tz. 4	- 171.586,88 €	-269.778,37 €	- 270.899,54 €
Schätzung laut Kalkulation neu	+ 2.947,10 €	+55.790,22 €	+ 13.831,35 €
Tz. 5 Sicherheitszuschlag	+ 9.437,51 €	+ 8.577,50 €	+ 23.291,12 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	267.406,68 €	175.945,99 €	- 58.840,64 €

Darstellung der Umsatzzurechnung auf die einzelnen Umsatzsteuerjahre unter Beachtung des abweichenden Wirtschaftsjahres¶

	2002	2003	2004	2005
Zuschätzung Küche		2.947,10 €	55.790,22 €	13.831,35 €
Aufteilung auf USt-WJ	11/12 aus 2003	1/12 aus 2003 + 11/12 aus 2004	1/12 aus 2004	gesamt 2005
Zuschätzung Küche	2.701,50 €	51.386,63 €	4.649,19 €	37.122,47 €

	2002	2003	2004	2005
Zuschätzung Küche		2.947,10 €	55.790,22 €	13.831,35 €
Aufteilung auf USt-WJ	11/12 aus 2003	1/12 aus 2003 + 11/12 aus 2004	1/12 aus 2004	gesamt 2005
Zuschätzung Küche	2.701,50 €	51.386,63 €	4.649,19 €	37.122,47 €

Darstellung der Umsatzsteuerdaten Ermäßigter Steuersatz für die Jahre 2002 bis 2005

Umsatzsteuer 2002 laut BE		102.460,64 €		
10% Umsätze	1.238.059,53 €	USt.	123.805,95 €	123.805,95 €
Abzügl.	-157.287,97 €	USt.	-15.728,79 €	
Zuzüglich	+ 2.701,50 €	USt.	+ 270,15 €	

10% Umsätze NEU	1.083.473,06 €	USt.	108.347,30 €	108.347,30 €
-----------------	----------------	------	--------------	--------------

Umsatzsteuer 2003 laut BE				
10% Umsätze	1.452.628,71 €	USt.	145.262,87 €	145.262,87 €
Abzügl.	- 261.595,73 €	USt.	-26.159,57 €	
Zuzüglich	51.386,63 €	USt.	+5.138,66 €	
10% Umsätze NEU	1,242.419,61 €	USt.	124.241,96 €	124.241,96 €

Umsatzsteuer 2004 laut BE				
10% Umsätze	107.240,51 €	USt.	10.724,05 €	10.724,05 €
Abzüglich	-22.481,53 €	USt.	-2.248,15 €	
Zuzüglich	4.649,19 €	USt.	464,91 €	
10% Umsätze NEU	89.408,17 €	USt.	8.904,81 €	8.904,81 €

Umsatzsteuer 2005 laut BE				
10% Umsätze	1.929.885,87 €	USt.	192.988,59 €	
Abzüglich	-270.899,54 €	USt.	-27.089,95 €	
Zuzüglich	37.122,47 €	USt.	3.712,24 €	
10% Umsätze NEU	1.696.108,80 €	USt.	169.610,88 €	169.610,88 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhen der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern ersichtlich.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

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

Ansichts der Tatsache, dass im gegenständlichen Beschwerdefall das im Zuge eines Verfahrens gemäß § 184 BAO ermittelte Schätzungsergebnis strittig war, war das Vorliegen einer Rechtsfrage, der gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, zu verneinen. Da das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Ad. Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005

Verfahrensgang:

Der Gesellschafter der Bf. ist eine Holding GmbH mit einer Stiftung als Alleingesellschafter. Angefochten sind die auf der Grundlage des Tz.7 PB erlassenen Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005. Mit diesen Bescheiden ist die auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 - 49.919,43 € (2003), 76.680,54 € (2004), 81.227,94 € (2005), dem Geschäftsführer der Bf. – H. A. – zur Zahlung vorgeschrieben worden. Auf die dem Bericht gemäß § 150 BAO als Beilage 4 angefügte Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung und Kapitalertragsteuer sei verwiesen.

Mit der als Berufung bezeichneten Beschwerde gegen die Haftungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 wurde unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt VwGH 14.12.2005, [2002/13/0022](#)), dieser nach Ergebniszuschätzungen den Gesellschaftern zufließen würden, auch wenn es sich bei diesen Gesellschaftern um Kapitalgesellschaften handle, für die das Schachtelprivileg anzuwenden sei, ins Treffen geführt, dass die Befreiung des Schachtelprivilegs auch für diese Ergebniszuschätzung anzuwenden sei und es daher zu keiner Festsetzung der Kapitalertragsteuer kommen könne (vgl. Doralt/Kirchmayr, EStG 1988, Tz.12 zu § 94, demzufolge das Schachtelprivileg für sämtliche Ausschüttungen, also verdeckte und offene Ausschüttungen anzuwenden sei).

Mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 wurde die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 abgewiesen, woraufhin Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben wurde.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 22.07.2015, 2012/13/0037, wurde die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats betreffend Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 aufgehoben.

Über die Beschwerde betreffend Kapitalertragsteuer wurde erwogen:

Feststehender Sachverhalt:

Mit den auf der Grundlage des Tz.7 PB erlassenen Haftungsbescheiden ist die auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 – 49.919,43 € (2003), 76.680,54 € (2004), 81.227,94 € (2005) – H. A. vorgeschrieben worden. Der Gesellschafter der Bf. ist eine Holding GmbH mit einer Stiftung als Alleingesellschafter. Der Gesellschafter der GmbH H. A. hält 5% vom Stammkapital der Bf. treuhändisch für die Holding GmbH.

H. A. ist der Geschäftsführer der Bf. im gesamten Prüfungszeitraum und ab Eintragung 3.03.2004 auch Gesellschafter (Stammeinlage 6.910,00 €) gewesen. Bis dahin ist E.T. (geb. A.) mit einer Stammeinlage von 6.910 € Gesellschafterin gewesen. Die A. Holding GmbH hat die übrige Stammeinlage von 131.290 € gehalten.

Beweiswürdigung:

Aufgrund der Aktenlage ist somit als erwiesen anzunehmen, dass der Empfänger der Kapitalerträge eine Holding ist, die mit 95% unmittelbar am Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft Bf. beteiligt ist. Die restlichen 5% vom Stammkapital der Bf. werden vom Geschäftsführer der Bf. treuhänderisch für die Holding GmbH gehalten.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß [§ 93 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988](#) unterliegen Vorteilszuwendungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und ist - soweit keine Endbesteuerung vorliegt - im Zuge der Veranlagung der Kapitalerträge auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld des Empfängers der betreffenden Kapitalerträge anrechenbar.

Keine Kapitalertragsteuer fällt jedoch an, wenn die Voraussetzungen des [§ 94 Z. 2 EStG 1988](#) für die so genannte Schachtelbegünstigung erfüllt sind, d.h. Empfänger der Kapitalerträge eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist, die mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Die Befreiungsbestimmung umfasst sämtliche Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z.1 lit.a und b EStG 1988, so z.B. auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. (vgl. VwGH 14.12.2005, [2002/13/0022](#), VwSlg 8088 F/2005; Doralt/ Kirchmayr, EStG⁸, Tz.12 zu § 94).

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl. VwGH 30.05.2001, [99/13/0024](#)). Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ein bloßer "Machthaber" (etwa ein an der

Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer) kann nicht Empfänger von Gewinnausschüttungen sein (vgl. VwGH 7.07.2004, [99/13/0215](#), 0216, mit weiteren Nachweisen).

Im gegenständlichen Beschwerdefahren war der Beschwerde gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 stattzugeben, weil der VwGH in der Begründung des Erkenntnisses vom 22.07.2015, [2012/13/0037](#), ausgeführt hatte, dass offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraussetzen und ein "bloßer Machthaber" kein Empfänger einer Vorteilszuwendung sein kann. Der VwGH stellte damit klar: Der älteren Judikaturlinie, die die Rechtsfigur einer verdeckten Ausschüttung an einen bloßen Machthaber kannte, ist nicht zu folgen.

Tatsache ist, dass die Bf. Gastronomiebetriebe in den Streitjahren betrieben hat, deren Einkünfte aufgrund mangelhafter Aufzeichnungen zu schätzen gewesen sind. Die Tatsache, dass der Gesellschafter der Bf. eine Holding GmbH war, deren Alleingesellschafter eine Privatstiftung war, heißt, dass der Geschäftsführer der Bf. – H. A. – als Gesellschafter an der Bf. nicht beteiligt war, folglich dessen die Erlassung der Haftungsbescheide mit der Vorschreibung der auf die verdeckten Ausschüttungen für die Jahre 2003 bis 2005 entfallenden Kapitalertragsteuer dem Geschäftsführer unzulässig war.

Es war daher der Beschwerde betreffend die Abgaben- und Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

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 Beschwerdepunkt ist eine Revision unzulässig, weil eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dadurch, dass das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs über die Beschwerde der Bf. gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 (VwGH 22.07.2015, [2012/13/0037](#)) gefolgt ist, nicht vorliegt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. November 2020