



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Mag. Belinda Maria Eder und Erwin Agneter über die Berufung der A. GmbH, 1000 Wien, A-Straße 1, vertreten durch Komm.-Rat Herbert Konrad von der Witago Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH, 1190 Wien, Friedlgasse 25/17, vom 7. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Harald Landl, 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 Abgabenbescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 30. Oktober 2009 nach der am 5. Dezember 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Kapitalgesellschaft in der Gastronomiebranche mit den Standortadressen in Wien 00., A-Straße 1 und X., B-Straße 2. Die 100%ige Tochtergesellschaft der Bw. - die W. B - GmbH, von der die Bw. Anteile im Herbst 2001 erworben hat, - hat ihren Betrieb an der Adresse Wien X., C-Straße 3. Laut Firmenbuchauszug ist H. A. Geschäftsführer der Bw. im Zeitraum von 1. XX 1990 bis 6. XXXXXXXX 2007 sowie Gesellschafter der Bw. im Zeitraum

1. XX 1990 bis 30. XXXXXXXX 19AA gewesen bzw. ist seit dem 3. März 2000 als Gesellschafter an der Bw. beteiligt.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die Beteiligungsverhältnisse an der Bw. ab dem 30. November 1996 dargestellt:

Zeiträume	Beteiligte	Prozente
A0. XXXXXXXX 19AA bis 2. XXXX 2000	D. C. (geb. A.) A. Holding GmbH (FN 00000s)	95.000 S - 5% 1.805.000 S - 95%
A. XXXX 2000 bis =0. XXXXXXXX 2003	H. A. (geb. 1000) A. Holding GmbH (FN 00000s)	95.000 S - 5% 1.805.000 S - 95%
seit =1. XXXXXXXX 2003	H. A. (geb. 1000) A. Holding GmbH (FN 00000s)	6.910 € - 4,93% 131.290 € - 95,07%

Laut Firmenbuchauszug zur A. Holding GmbH ist H. A. der Geschäftsführer der Holding im Zeitraum 21. XXXXX 1990 bis 1. XXXXXXXX 2007 sowie einer der Gesellschafter im Zeitraum von 21. XXXXX 1990 bis 22. XXXXXXXX 2004 gewesen. Mit der nachfolgenden Tabelle werden die Beteiligungsverhältnisse an der in Rede stehenden Holding ab dem 21. April 1994 dargestellt:

Zeitraum	Beteiligte	Prozente
AB. XXXXX 1990 bis AC. XXXXXXXX 2000	H. A. (Jg. 1000) E. C. (geb. A.) U. A. H. A. (Jg.1XXX) T. A.	125.000 S - 25 % 100.000 S - 20 % 125.000 S - 25 % 75.000 S - 15 % 75.000 S - 15 %
00 . XXXXXXXX 2000 bis AD. XXXXXXXX 2000	H. A. (Jg. 1000) U. A. H. A. (Jg.1XXX) T. A.	225.000 S - 45 % 125.000 S - 25 % 75.000 S - 15 % 75.000 S - 15 %
seit AE. XXXXXXXX 2000	N.- Privatstiftung	500.000 S - 100%

Den historischen Firmenbuchdaten zur W. B GmbH zufolge wurde das mit Beschluss des Gerichts vom 29. Mai 2000, 0Sa000/00p, eröffnete Ausgleichsverfahren nach § 1 AO mit Beschluss vom 10. Jänner 2001 aufgehoben. Am 20. Dezember 2001 wurde die Bw. von Amts wegen als Gesellschafterin der W. B GmbH eingetragen. Dem Firmenbucheintrag vom 14. Dezember 2001 zufolge hatte A. sen. als handelsrechtlicher Geschäftsführer die letztgenannte Firma seit 12. Juli 2001 selbständig vertreten; über Antrag vom 18. März 2005 erfolgte die Firmenbucheintragung vom 24. März 2005, derzufolge H. A. jun. gemeinsam mit T. A. jeweils als Geschäftsführer der W. B GmbH diese Firma seit 9. März 2005 vertreten. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 6. September 2007 wurde die W. B GmbH als übertragende Gesellschaft mit der Bw. als übernehmender Gesellschaft verschmolzen.

Während einer Betriebsprüfung gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG, deren Gegenstand die Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 bzw. die Körperschaftsteuer und Kapitalsteuer jeweils für die Jahre 2003 bis 2005 gewesen war, wurde die Bw. von

a) Komm.-Rat Herbert Konrad von der Witago Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH während des gesamten Prüfungszeitraums, b) Dr. Jeannee Rechtsanwalt GmbH (Erledigung der Betriebsprüfung laut Schreiben vom 16. April 2008), c) PKF Österreicher - Staribacher Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG (Erledigung der Betriebsprüfung ab 19. Jänner 2009) rechtsfreundlich vertreten.

Aufgrund von Feststellungen im mit 21. Oktober 2009 datierten Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der zuvor angesprochenen Betriebsprüfung (=PB) betreffend Buchführungsmängel/Kalkulationsdifferenzen, rechtliche Befugnis zur Schätzung gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) und der Darstellung des im Schätzungsverfahren gemäß [§ 184 BAO](#) ermittelten Ergebnisses im Bericht erließ das Finanzamt Wiederaufnahmebescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 bzw. Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005, Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005, Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 und Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2005, gegen die der Steuerberater Komm.-Rat Konrad Berufung erhob. In Streit steht die Schätzungsbefugnis des Betriebsprüfers Erich Mistelbauer gemäß [§ 184 BAO](#) und die Zulässigkeit der gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wiederaufgenommenen Verfahren.

Unter Tz 1 PB begründete der Prüfer die Schätzungsbefugnis gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) mit folgenden der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung widersprechenden Mängel:
Entgegen der seit 1. Jänner 2001 bestehenden Verpflichtung gemäß §§ 131 Abs. 3 und 132 Abs. 3 BAO, Grundaufzeichnungen über Verlangen auf Datenträger bereitzustellen, seien Unterlagen erst für den Zeitraum ab September 2004 vorgelegt worden. Trotz Aufforderung seien diese Datenträger für die Zeit 1. Februar 2002 bis 31. August 2004 nicht vorgelegt worden. In den Grundaufzeichnungen (in Papierform) sei die fortlaufende Nummerierung für den Zeitraum Februar und März jeweils für das Jahr 2002 teilweise unterbrochen; die Abrechnungen Nr. 45 bis 52, 62 und 63, 67, 74 bis 76 würden fehlen. Obwohl die verwendete Registrierkassa - Hugin Sweda - derartige Monatsausdrucke, die als Bestandteil der Grundaufzeichnungen auch aufzubewahren seien, ermögliche, seien keine Monatsausdrucke vorgelegt worden. Ab April 2002 bestehe keine fortlaufende Nummerierung mehr, die Nummer sei täglich auf „0001“ zurückgestellt worden. Eine Kontrolle der Erfassung der gesamten Erlöse sei nicht mehr möglich. Es würden weiterhin keine Monatsberichte existieren, Monatsberichte seien nicht vorgelegt worden.

Die Tagesabrechnungen für den März 2004 seien nicht nummeriert. Monatsausdrucke würden weiterhin fehlen, Tagesabrechnungen seien teilweise zu Mittag; eine Kontrolle der Vollständigkeit sei nicht möglich. Zwar werde in der Stellungnahme die allabendliche Durchführung des Kassaabschlusses durch den die Schicht leitenden Mitarbeiter behauptet, jedoch scheine dies aufgrund obiger Feststellung nicht möglich.

Zur Verrechnung mit der in Rede stehenden Tochtergesellschaft der Bw. stellte der Prüfer fest: Trotz Weiterverrechnung von Fleisch und Wein an die GmbH im gesamten Prüfungszeitraum gehe aus diesen Rechnungen nicht eindeutig hervor, ob nur das rohe, unverarbeitete Fleisch oder bereits küchenfertige Produkte weiterverrechnet worden seien. Im Zuge der diversen Besprechungen sei der Verkauf küchenfertiger Produkte (zugeschnitten, geklopft und paniert) erklärt worden; dabei sei jedoch nur das Fleisch(gewicht) weiterverrechnet worden. Unter Tz 2 PB stellte der Prüfer zu den von der Bw. im Zuge der Betriebsbesichtigung dargestellten Zerfällungsverlusten (siehe AV vom 9. Jänner 2008, Blatt 239) fest, dass sich auch unter Berücksichtigung dieser Verluste noch erhebliche Differenzen ergeben würden. Das bei der Betriebsbesichtigung verwendete Fleisch unterscheide sich qualitativ signifikant vom im Prüfungszeitraum verwendeten Fleisch (Art. Nr. 2190); beim tatsächlich verwendeten Fleisch komme es zu einem geringeren Zerfällungsverlust (Abschnitt).

Unter Tz 3 PB brachte der Prüfer bezüglich „*Kalkulationsdifferenzen und Prüfungsablauf*“ u. a. vor, bei der Durchführung eines inneren Betriebsvergleichs ein konstantes Absinken der Aufschläge bei den Küchenwaren B-Straße (bis zu 100 %) im Prüfungszeitraum festgestellt zu haben. Innerhalb des Zeitraums von 1999 bis 2002 seien die Aufschläge durchschnittlich fast immer gleichbleibend gewesen.

Mangels Nachvollziehbarkeit der erklärten Rohaufschläge bei den Speisen im Zusammenhang mit dem geringfügig gehobenen Preisniveau lt. Speisekarten habe der Prüfer eine Wareneinsatzzerlegung durchgeführt, die Erlöse seien mittels Mengenrechnung betreffend Küchenerlöse ermittelt worden.

Auf die dem Steuerberater zur Stellungnahme überreichte erste Kalkulation (ohne Berücksichtigung von Fleischverlusten durch Zuputzen des Fleisches) sei eine Gegenkalkulation des steuerlichen Vertreters unter Berücksichtigung eines Abschnitts von 25 % bei Fleisch gefolgt. Einer Bestätigung des Geschäftsführers Ernst S. von der Fa. A&F zufolge könnten bis zu 25 % Abfälle beim küchenfertigen Zuputzen von Karree Rose entstehen.

Bei den übrigen Umsatzträgern habe der steuerliche Vertreter größere Portionen im Zuge dieser Gegenkalkulation angesetzt; Schwund und Personalverbrauch seien berücksichtigt worden.

Obwohl keine Aufzeichnungen bezüglich Schwund und Personalverbrauch vorgelegt werden konnten, habe der Prüfer die größeren Portionen und den erhöhten Warenverbrauch wegen Schwund und Personalverbrauch in weiteren Kalkulationen übernommen.

Bei der zur Überprüfung des fünfundzwanzigprozentigen Abschnittes für die küchenfertige Warezubereitung durchgeführten Betriebsbesichtigung im Beisein des Steuerberaters sei die vorgelegte Ware vakuumverpackt und im Fleischsaft schwimmend gewesen (Die Möglichkeit des Verkaufs einer derartigen Ware im Handel bestehe nicht); ein Angestellter habe altes

Fleisch ohne entsprechende Etikette küchenfertig zubereitet. Von der Darstellung nur eines Abschnittes von 16 % trotz großzügigem Entfernen von Fetträndern etc. habe die Betriebsprüfung auf den Gefälligkeitscharakter der Bestätigung des E. S. geschlossen.

Das dem „Schaukochen“ zugrundegelegene Fleisch habe mangels Etikettierung nicht eindeutig einem Lieferanten zugeordnet werden können und sei offensichtlich schon einige Tage alt gewesen. Aufgrund von Zweifel an der normalerweise Verwendung derartigen Fleisches sei ein Testeinkauf beim Hauptlieferanten für Schweinskarree, Fa. A&F, am 27. März 2008 durchgeführt worden; die A-Anstalt habe den Abschnitt vom gekauften Fleisch, das unverzüglich und gekühlt zur Feststellung der Fleischabschnitte des in die Anstalt am 27. März 2008 verbracht worden war, mit 6 % ermittelt.

Erhebungen bei der Fa. F. (A&F) zufolge sei das Fleisch für das Schaukochen extra angeliefert worden. Bei diesem Fleisch habe es sich laut Auskunft einer Angestellten um altes Fleisch, laut Auskunft von E. S. (Geschäftsführer der Fa. A&F) 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 Steuerberater Komm.-Rat Konrad geantwortet: Fleisch mit Fettrand und Beinkette sei viel saftiger. Dass diese Aussage des Steuerberaters Unsinn sei, habe der Innungsmeister der Fleischhauer - Komm.-Rat Fellner - der Betriebsprüfung erklärt.

Dem Einwand des Steuerberaters, im Prüfungszeitraum sei eine andere Fleischqualität als heute verwendet worden/zum Schaukochen sei extra ein im Prüfungszeitraum üblich gewesenes Fleisch besorgt worden, hielt der Prüfer das Fehlen einer Erklärung für den Grund der Nichtbekanntgabe dieser Tatsache bei der Betriebsbesichtigung samt Frage nach dem Ort des Verstecks für das immer verwendete Fleisch entgegen.

Die Wertung der Vorlage des Gutachtens des mit einem Anteil an Abschnitten und Fleischsaft von 35 % als vorsätzliche Vorlage eines falschen Gutachtens begründete der Prüfer wie folgt:

Während dem W.M. ein nie im Prüfungszeitraum verwendetes Fleisch zur Untersuchung gegeben worden sei, sei bei der Betriebsbesichtigung erklärt worden, dass das beim Schaukochen verwendete Fleisch im Prüfungszeitraum verwendet worden sei.

Laut Zeugenaussage des Geschäftsführers der Fa. M. (weiterer Fleischlieferant), K.F. St. (Niederschrift vom 11. August 2008), sei derartig minderwertiges Fleisch wie im Gutachten des abgebildet niemals geliefert worden.

Laut Zeugenaussage des Geschäftsführers der Fa. F. (A&F), E. S. vom 24. Juni 2008 sei Produktfleisch mit der Art.Nr. 2190 bis Anfang 2006 geliefert worden; erst ab 2006 sei die geänderte Fleischqualität mit der Art. Nr. 2193 geliefert worden. Der Bestätigung des E. S. zu-

folge entspreche der Artikel 2190 dem untersuchten Fleisch durch die A-Anstalt Artikel 2194, weshalb die A-Anstalt - Untersuchung relevant sei (es sei nicht - wie vom steuerlichen Vertreter behauptet - eine ganz andere Fleischqualität untersucht worden).

Trotz der niederschriftlichen Aussage des E. S. vom 24. Juni 2008, die eine Berücksichtigung von nur 6 % Abschnitt (wie von der A-Anstalt berechnet) rechtfertigen würde, sei bei der Kalkulation lt. Bp das bei der Betriebsbesichtigung vorgezeigte Fleisch (Abschnitt 16 %) berücksichtigt worden.

Laut Zeugenaussage des Geschäftsführers St. habe die Fa. M. Fleischabschnitte zurückgekauft. Für das Wirtschaftsjahr 2006 seien die zurückgenommenen Fleischabschnitte aus den vorgelegten elektronischen Grundaufzeichnungen ermittelt und dem Gesamtverbrauch Fleisch gegenübergestellt worden. Das im Wirtschaftsjahr 2006 (Februar 2005 bis Jänner 2006) verwendete Fleisch habe noch der im Prüfungszeitraum gelieferten Fleischqualität entsprochen, woraus sich ein Fleischabschnitt von 11,45 % errechne.

Betreffend das der Aussage des E. S. zufolge ab dem Jahr 2006 gelieferte, andere Fleischprodukt, bezüglich dessen der Einkaufspreis des Produkts a) Art. Nr. 2190 laut der Rechnung vom 17. Mai 2006 € 5,70, b) Art. Nr. 2193 laut der Rechnung vom 17. Mai 2006 € 5,50, c) Art. Nr. 2193 laut Rechnung vom 5. Jänner 2008 € 6,10, d) Art. Nr. 2190 laut Rechnung vom 8. Jänner 2008 € 5,80, e) Art. Nr. 2194 laut Rechnung vom 27. März 2008 € 6,30 sei, bemerkte der Prüfer, dass der Grund für eine verbesserte Fleischqualität zum annähernd denselben Preis bzw. sogar billiger unverständlich sei.

Mangels Bestätigung der Kalkulation des Steuerberaters durch die Betriebsbesichtigung habe der Steuerberater in der nächsten Besprechung vorgebracht, dass die Kalkulationsdifferenzen nur mit der Verrechnung der in Rede stehenden Tochtergesellschaft der Bw. in Zusammenhang stehen könnten; der Prüfer habe dieses Argument jedoch insoweit entkräftet, als sich bei Ansatz des gesamten fehlenden Fleisches bei der in Rede stehenden Tochtergesellschaft der Bw. erhebliche Kalkulationsdifferenzen ergeben würden.

Nach Hinweis auf jene Besprechung vom 27. November 2008, in deren Rahmen der Prüfer um eine schriftliche Stellungnahme bzgl. der Verrechnung W. B - GmbH ersucht hatte, der steuerliche Vertreter die Vorlage von Unterlagen als Nachweis für die falsche Berechnung zwischen den beiden Betrieben angekündigt hatte und der Termin für die Stellungnahme mit 9. Februar 2009 vereinbart worden war, erkannte der Prüfer in der Behauptung „*Kalkulationsdifferenzen können mit Verrechnung W. B - GmbH erklärt werden*“ einen Widerspruch zu den ersten Gegenargumenten zur Kalkulation, weil immer behauptet worden sei: Das Absinken der Aufschläge sei durch die enormen Fleischabfälle begründet.

Trotz Vorhalts des Umstands, demzufolge die Aufschläge in den Jahren 1999 bis 2002 in Ordnung gewesen seien, während speziell der Fleischabfall in den Jahren 2003 und 2004 größer als 1999 bis 2002 sei, obwohl immer dieselbe Fleischqualität verwendet worden sei, hätten die steuerlichen Vertreter eine Stellungnahme dazu - wie vereinbart - nie eingebracht. Im Amt habe es eine mündliche Besprechung mit Dr. Staribacher von der Kanzlei PKF Österreicher - Staribacher Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG, die die steuerliche Vertretung kurz vor Ablauf des Termins am 19. Jänner 2009 übernommen hatte, gegeben; um eine weitere schriftliche Stellungnahme sei ersucht worden.

An Erhebungsfeststellungen führte der Prüfer eine in einem Artikel (...) veröffentlichte Erklärung des H. A. gegenüber dem Journalisten R. K. ins Treffen, derzufolge ca. 150.000 A. Produkte pro Jahr umgesetzt würden. Würden laut kalkulatorischer Verprobung maximal 151.254 Produkte pro Jahr (siehe Kalkulation Küche im Anhang: 2003: 93.287 Portionen; 2004: 118.946 Portionen; 2005: 151.254 Portionen) verkauft werden, so würden diese geringen Abweichungen (2005, alle anderen Schätzungen würden wesentlich darunter liegen) zwischen den Behauptungen des H. A. und der Feststellungen der Betriebsprüfung die Schlüssigkeit der Berechnungen der Betriebsprüfung beweisen.

Zum Gutachten der A-GmbH vom 4. März 2009, das die Entstehung eines Verlustes von ca. 20 % durch Zuputzen, Klopfen und Verpackung bestätigte, hielt der Prüfer fest, dass auch in der kalkulatorischen Verprobung von insgesamt 20 % Fleischverlust (4 % für Verpackung und Wasser, 16 % Abschnitt durch Zuputzen) ausgegangen werde. Der Gewichtsverlust (Fleischsaft) von 10 %, von dem im Gutachten durch die mehrtägige Lagerung ausgegangen werde, erscheine nicht als relevant, da die Portionsgröße zum Zeitpunkt dieser Lagerung bereits vorgegeben sei, und sei daher für die Kalkulation nicht mehr anzusetzen.

Wider die Glaubwürdigkeit dieses im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 23. April 2009 vorgelegten Gutachtens führte der Prüfer ins Treffen, dass die Probeentnahme zwischen 8:30 bis 12:30 Uhr am 11. Februar 2009 den Aussagen lt. Gutachten zufolge bei der Fa. A&F in R... erfolgt sei, wobei zwei original verpackte Stücke Schweinskarree Rose aus dem Lager bzw. zwei Stücke Schweinskarree Rose ohne Beinkette vom Arbeitsvorrat des zuständigen Mitarbeiters entnommen worden seien, bezeichnete den Umstand, dass vier Stunden für die Entnahme aus dem Lager und vier Stunden aus dem Arbeitsvorrat benötigt worden seien, während der Prüfertestkauf in fünf Minuten abgeschlossen gewesen sei, als erstaunlich und erwecke den Eindruck, dass sehr lange nach Fleischstücken mit dem größtem Fettgehalt gesucht worden sei, rief der Bw. in diesem Zusammenhang in Erinnerung, dass bereits schon einmal versucht worden sei, die Betriebsprüfung durch ein falsches Gutachten, in dem Abfälle von 35 % festgestellt worden seien, zu täuschen, und verwies auf eine mit dem Lieferanten der Fa. M.,

Geschäftsführer St., aufgenommene Niederschrift, die bestätige, dass Fleisch in so einer schlechten Qualität nie geliefert worden sei.

Zur Berechnung der Tara brachte der Prüfer vor, dass diese bei beiden Packungen bei A. je 50 Gramm, bei der Packung A-GmbH 21 Gramm bzw. 17 Gramm gewesen sei. Der Fleischsaft sei ebenfalls mit 50 Gramm und mit 20 Gramm festgestellt worden. Müsste die Tara bedingt durch die Nichtveränderung der Verpackung auch bei einer längeren Lagerung gleich sein, so werde die Schätzung der Tara samt Fleischsaft zu eigenen Gunsten vermutet.

Im Gegensatz zum Gutachten der Anstalt, das einen Saftverlust von 10 % festgestellt habe, betrage der bei der Betriebsbesichtigung festgestellte Prozentsatz des Fleischsaftverlustes 4,3 % bzw. 3,9 %.

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 jeglichem betriebswirtschaftlichem Denken.

Mit dem in Rede stehenden Prüfbericht begründete der Prüfer die Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 und 2005 in Form des Verweises auf die Feststellungen in Tz 4 und 5 PB, hinsichtlich der Umsatzsteuer/ Kapitalertragsteuer jeweils für die Jahre 2002 bis 2005 in Form des Verweises auf die Feststellungen in Tz 6 PB/Tz 7 PB:

Unter Tz 4 PB „*Schätzung der Bemessungsgrundlagen*“ rechtfertigte der Prüfer seine Schätzungsbefugnis gemäß [§ 184 BAO](#) mit der sachlichen Unrichtigkeit der vorgelegenen Buchhaltungsunterlagen (Kalkulationsdifferenzen höher als 10 %) samt formellen Mängel (Grundaufzeichnungen) bzw. der Vornahme einer kalkulatorischen Schätzung als aufgrund des verbuchten Wareneinkaufs am geeignetsten erschienenen Methode, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Die Hauptumsatzträger B-Straße (Produkte, Kalbsleber, KalbsD-Fleisch, Tafelspitz, Hühner- und PutenProdukte) seien kalkuliert worden; die übrigen Erlöse seien entsprechend den vorgelegten Grundaufzeichnungen hochgerechnet worden. Personalverbrauch, Schwund, Reklamationen etc. seien ohne nähere Überprüfung (entsprechende Aufzeichnungen seien nicht vorgelegt worden) ebenso wie die Portionsgrößen der übrigen Hauptumsatzträger (außer Produkte) aus der Nachkalkulation des Steuerberaters übernommen worden. Der Schätzung seien Fleischverluste von insgesamt 20 % (4 % Verpackung und Wasser, 16 % Abschnitt beim Zuputzen) zugrunde gelegt worden.

Zur Berechnung der Bemessungsgrundlagen verwies der Prüfer auf die Beilage 1 (Kalkulation Küche B-Straße) und wertete die sich ergebenden Kalkulationsdifferenzen als verdeckte Gewinnausschüttung.

Unter Tz 5 PB „*Sicherheitszuschlag*“ brachte der Prüfer vor, bei den übrigen nicht von der Kalkulation betroffenen Umsatzerlösen einen Sicherheitszuschlag von 2 % der erklärten Umsatz-

erlöse dem Umsatz und Gewinn aufgrund der festgestellten Buchführungsmängel hinzurechnet zu haben. Die Aufteilung des Sicherheitszuschlages nach Steuersätzen erfolge im Verhältnis der erklärten Umsätze; diese Hinzurechnung stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (vgl. Beilage 2: Berechnung des Sicherheitszuschlages).

Unter Tz 6 PB „*Abweichendes Wirtschaftsjahr Umsatzsteuer*“ stellte der Prüfer zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Zuschätzung in Verbindung zur ziffernmäßigen Darstellung in der Beilage 3 fest, dass die Bw. im gesamten Prüfungszeitraum mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert hätte. Bezüglich der Umsatzsteuer sei die Veranlagung nach dem Wirtschaftsjahr erst ab Voranmeldungszeitraum Februar 2004 beantragt und dementsprechend veranlagt worden. Die Umsatzzurechnungen seien daher bei der Umsatzsteuer wie folgt vorzunehmen: a) Jahr 2002: 11/12tel der Zuschätzung aus 2003 (betreffend die Monate Februar bis Dezember 2002); b) Jahr 2003: 11/12tel der Zuschätzung aus 2004 (betreffend die Monate Februar bis Dezember 2003) + 1/12tel der Zuschätzung aus 2003; c) Jahr 2004: 1/12tel der Zuschätzung aus 2004 (betreffend Jänner 2004); d) Jahr 2005: die gesamte Zuschätzung aus 2005 seien.

Unter Tz 7 PB „*Kapitalertragsteuer*“ begründete der Prüfer die Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung H. A./die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer von € 49.919,43 für das Jahr 2003, € 76.680,54 für das Jahr 2004 und € 81.227,94 für das Jahr 2005 mit einem im Zuge der Schlussbesprechung gestellten Antrag, demzufolge die Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern getragen werde. H. A. sei Geschäftsführer der Bw. im gesamten Prüfungszeitraum und ab Eintragung 3. März 2004 auch Gesellschafter (Stammeinlage € 6.910,00) gewesen. Bis dahin sei E. C. (geb. A.) mit einer Stammeinlage von € 6.910 Gesellschafterin gewesen. Die A. Holding GmbH habe die übrige Stammeinlage von € 131.290 gehalten. Die Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung und Kapitalertragsteuer seien der Beilage 4 ersichtlich.

Gegen die obigen Prüfungsfeststellungen führte der steuerliche Vertreter in der Berufung gegen die a) Wiederaufnahmebescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004, Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005; b) Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2005; c) Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005, Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005, im Wesentlichen ins Treffen, dass dem Prüfungsorgan der Umstand der Führung von Betrieben an drei Standorten gleich zu Prüfungsbeginn kundgetan worden sei. Für die Standortbewegungen zwischen B-Straße und C-Straße habe es innerbetriebliche Verrechnungen gegeben; für die Warenbewegungen der Betriebe A-Straße und B-Straße seien keinerlei Verrechnungen durchgeführt worden, weil sich diese Bewegungen innerhalb derselben Gesellschaft befunden hätten.

Wider die Richtigkeit der Kalkulationsdifferenzen bzw. für die Verringerung des Rohaufschlages, wie es das Prüfungsorgan vorgehalten hatte, brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen zum Einkaufspreis nicht vom Wareneinsatz abgezogen worden seien, sondern als Umsatz angesetzt in die Kalkulation eingeflossen seien und mit deren Buchung auf eigenen Konten in der Buchhaltung erkennbar gewesen seien. Der beigelegten Kalkulation zufolge, in der die innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen von den Wareneinsätzen abgezogen worden seien, würden die Rohaufschläge der Küche dem langjährigen Durchschnitt der Bw. entsprechen.

Zum Betrieb C-Straße gab der steuerliche Vertreter im Wesentlichen an, dass die Bw. Anteile der sich im Insolvenzverfahren befindlichen W. B - GmbH im Herbst 2001 erworben habe; dieser Betrieb sei als 100%ige Tochtergesellschaft für den Zeitraum von drei Jahren weitergeführt worden, um nicht durch unbekannte Haftungen unmittelbar selbst betroffen zu werden. Bei Anwendung einer betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise sei von einem einheitlichen Betrieb auszugehen, weil die Betriebe C-Straße und B-Straße organisatorisch, finanziell und strukturell so stark miteinander verschränkt seien, dass sie als eine Einheit zu betrachten seien. Auf Grund der unterschiedlichen räumlichen Situationen, des Know-how und der Manpower in den Küchen seien die Produkte für die C-Straße am Standort B-Straße fertig erzeugt worden, währenddessen die Salate für B-Straße 2 am Standort C-Straße erzeugt worden seien; diese gegenseitigen Lieferungen seien mittels Rechnungen festgehalten und auf separaten Konten in den jeweiligen Buchhaltungen gebucht worden. Bei den innerbetrieblichen Verrechnungen sei lediglich das Nettofleisch, das jedes einzelne Produkte gewogen habe, - keine Fleischabfälle - zur Verrechnung gelangt. In der Folge habe der Standort C-Straße umsatzmäßig den gut gehenden Betrieb in der B-Straße innerhalb relativ kurzer Zeit überflügelt.

Den Bilanzdaten für die in Rede stehende Tochtergesellschaft der Bw. zufolge seien in diesem Betrieb die Rohaufschläge der Küchen von Jahr zu Jahr linear mit zunehmendem Fleischkonsum gestiegen, während davon das Ergebnis B-Straße der Bw. negativ beeinträchtigt worden sei. Trotz Hinweises auf diesen Umstand sei das Ersuchen der Prüfungsausdehnung auf die in Rede stehende Tochtergesellschaft der Bw. im Zuge des Prüfungsverfahrens abgelehnt worden.

Die Unterlassung der Kalkulation des Betriebes A-Straße/ die einzig und alleinige Beschäftigung mit dem Betrieb B-Straße spreche gegen die amtliche Ermittlungspflicht, weil sämtliche Betriebsstätten im Zuge der Betriebsprüfung zu prüfen seien, um ein korrektes Gesamtbild zu ermöglichen.

Betreffend die Buchführungsmängel kritisierte Komm.-Rat Konrad im Wesentlichen, dem Prüfer zweimal Dateien mit den Tagesbonierungen zur Verfügung gestellt zu haben, ohne dass dieser mit diesen Daten gearbeitet hätte. Bei der zweiten Datenabverlangung seien Daten für

einen Zeitraum verlangt worden, die bereits auf der ersten gelieferten Datei vorhanden gewesen seien; damit habe die Möglichkeit für den Prüfer, dies bei der Datenbearbeitung festzustellen, bestanden. Mangels Prüferwissens vom Inhalt der Dateien sei von einer alibihalter erfolgten Datenabverlangung auszugehen.

Zu den Nummerierungen der Tagesabschlüsse sei mehrfach Stellung genommen worden.

Im Zuge des Verfahrens sei auch zu den Uhrzeiten auf den Tagesabschlüssen eine Stellungnahme des Lieferanten, derzufolge 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 dem Prüfer zur Kenntnis gebracht und durch entsprechende Beweismittel des Kassenlieferanten unterstützt worden, ohne dass dies gewürdigt worden sei.

Zur Ware verwies der steuerliche Vertreter auf Mitteilungen an die Prüfer, denen zufolge der Fleischzuschnitt und die Qualität im Zeitraum danach verändert worden seien bzw. dass zwecks Präsentation eines korrekten Bildes für den Prüfungszeitraum im Prüfungszeitraum verwendete Fleischqualität samt Fleischzuschnitt für das „Schaukochen“ angeschafft worden sei, bestätigte die Richtigkeit dessen, dass auf die Änderung des Zuschnittes erst zu einem späteren Zeitpunkt des Verfahrens hingewiesen worden sei, wertete Mutmaßungen, diesen nach schlechtes und minderwertiges Fleisch extra für diese Betriebsbesichtigung angeschafft worden sei, als aus der Luft gegriffen und führte zur Änderung des Zuschnittes und der Fleischqualität ins Treffen, für diese mehrfach Beweise und Zeugenaussagen vorgelegt zu haben. Diesem Umstand habe der Lieferant durch Vergabe eigener Artikelnummern, die den Beinamen „A.“ in Klammer gesetzt auf den Fakturen enthalten, Rechnung getragen, weil es sich bei dieser Fleischqualität um ausschließlich für die Bw. zugerichtetes und verpacktes Fleisch handle, womit es im allgemeinen Handel in dieser Art und Weise nicht erhältlich sei. Die Wertung der anhand der Produktion einiger Produkte im Zuge des Schaukochens festgestellten Fleischabfälle als minimalste Fleischabfälle begründete Komm.-Rat Konrad mit den Erfahrungen des täglichen Lebens, denen zufolge das zuständige Personal unter Aufsicht der Geschäftsleitung und der Finanzbehörde den Zuschnitt so gering wie möglich halte; im Vollbetrieb, wo mehrere hundert Produkte vorwiegend während des Mittagsgeschäftes produziert werden müssen und das Personal nicht die notwendige Zeit habe, um das Fleisch entsprechend millimetergenau zu parieren, sondern wo die rasche Produktion im Vordergrund stehe, werde tendenziell unter Zeitdruck mehr Fleisch weggeschnitten, als wenn kein Zeitlimit für die

Produktion eingeräumt werde; ebenso sei auf die Entsorgung der entsprechenden Fleischmengen über die biogene Verwertung hingewiesen worden. Die Behörde habe entsprechende Gegenrechnungen hinsichtlich Behauptungen der Bw. nicht durchgeführt.

Im Anschluss an die Würdigung der Bw., derzufolge diese für die Erzeugung ihres Produktes weltberühmt und einzigartig sei und selbst bestimme, wie hoch die Qualität ihrer Produkte anzusetzen und wie diese zu definieren sei, bestritt der steuerliche Vertreter betreffend das A-Anstalt - Gutachten die Vergleichbarkeit des für den Endverbraucher bestimmten Produkts mit der an die Bw. gelieferten Ware, bemängelte die Unterlassung der Anstellung von Fotos, so dass die Bw. 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 Gutachten als Beweis aus.

Zum Widerspruch der Aussage des H. A. in einem Artikel des ... (siehe Seite 6 PB) mit der Kalkulation in der B-Straße behauptete Komm.-Rat Konrad im Wesentlichen, dass bei Zahlenennung des H. A. in der Öffentlichkeit immer nur die Verkaufszahlen sämtlicher drei Betriebe und nie die eines einzelnen Standortes akkumuliert würden.

Wider die Feststellungen im A-Anstalt - Gutachten brachte der steuerliche Vertreter unabhängig davon, dass es das falsche Fleisch gewesen sei, im Wesentlichen vor, dass kein repräsentativer Zeitablauf zwischen dem Verpacken bei der Fa. F., der Entnahme aus dem Lager und der sofortigen Aufarbeitung durch die A-Anstalt vorliege. Mit der Lieferung des von der Fa. F. am Montag aufgearbeiteten Fleisches bei der Bw. 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 Bw. 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 davon, dass der steuerliche Vertreter auf den Mangel, demzufolge 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, hingewiesen habe, könne die Fleischlagerungsdauer von durchschnittlich zwei Tagen bei der Bw. anhand der Inventuren und des Lagerumschlages ermittelt werden, weshalb die Annahme des Wasserverlustes mit 48 Stunden korrekt sei.

Gegen die Haftungsbescheide führte der steuerliche Vertreter in der Berufung unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt VwGH vom 14. Dezember 2005, [2002/13/0022](#)), derzufolge Ergebniszuschätzungen den Gesellschaftern

zufließen würden, auch wenn es sich bei diesen Gesellschaftern um Kapitalgesellschaften handle, für die das Schachtelprivileg anzuwenden sei, ins Treffen, dass die Befreiung des Schachtelprivilegs auch für diese Ergebniszuschätzung anzuwenden sei, womit es 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 zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 20. April 2010 hielt der Prüfer dem steuerlichen Vertreter im Wesentlichen vor, dass der Bestand dreier Betriebe aktenkundig sei. Innerbetriebliche Verrechnungen zwischen den Betrieben C-Straße und B-Straße seien bekannt gewesen; die Betriebsprüfung habe diese Warenbewegungen zwischen den beiden Betrieben bei der kalkulatorischen Verprobung berücksichtigt.

Bezüglich Warenbewegungen zwischen den Betrieben B-Straße und A-Straße bestritt der Prüfer, dass jemals erklärt worden sei, dass Waren vom Betrieb B-Straße in den Betrieb A-Straße geliefert worden seien, führte ins Treffen, dass Lieferanten die Betriebe B-Straße und C-Straße eigens beliefern würden, wertete das Vorbringen, demzufolge Fleisch vom Standort B-Straße in den Betrieb A-Straße geliefert worden sei, als unglaublich, warf der Bw. das Fehlen einer Verrechnung wie bei der in Rede stehenden Tochtergesellschaft der Bw. vor und hielt fest, dass keinerlei Unterlagen über diese Warenbewegungen im gesamten Prüfungszeitraum vorgelegt worden seien.

Die Unrichtigkeit der Behauptung, die Betriebsprüfung hätte die innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen, die zum Einkaufspreis stattfanden, nicht vom Wareneinsatz abgezogen, sondern als Umsatz angesetzt, begründete der Prüfer mit Verweis auf die dem Steuerberater zur Stellungnahme ausgefolgte Kalkulation, derzufolge die Lieferungen an die C-Straße vom Wareneinsatz abgezogen worden seien, erinnerte den steuerlichen Vertreter daran, die Zahlen der Betriebsprüfung in der Gegenkalkulation übernommen zu haben, bestritt die Erwähnung dessen, dass die Wareneinsatzermittlung nicht richtig sei, während der Prüfungsdauer und wertete den Umstand, dass, obwohl eindeutig erkennbar, die weiterverrechneten Waren vom Wareneinsatz abgezogen worden seien, als unverständlich.

Wider die Behauptung, die Rohaufschläge Küche würden dem langjährigen Durchschnitt der Bw. entsprechen, brachte der Prüfer vor, dass der Aktenlage zufolge die Rohaufschläge im Prüfungszeitraum im Betrieb B-Straße extrem absinken würden, während kein wesentliches Ansteigen der Rohaufschläge in den anderen Betrieben statfinde; dies sei bei der Durchführung eines inneren Betriebsvergleichs erkennbar. Diese Feststellung sei dem steuerlichen Vertreter mehrmals erklärt, aber vom Sachbearbeiter der Witago GmbH nicht zur Kenntnis genommen worden.

Gegen die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Betriebe „Bw.“ und der in Rede stehenden Tochtergesellschaft der Bw. als einheitlichen Betrieb führte der Prüfer ins Treffen, dass es sich um zwei getrennt geführte Kapitalgesellschaften mit getrennten Wareneinkauf und getrennter Umsatzermittlung handle, bezeichnete die auf gegenseitigen Konten in der Buchhaltung erkennbare Gegenverrechnung von Waren (Produkte und Salat) als einzige Gemeinsamkeit, verneinte den Bestand einer Veranlassung zur Prüfung der in Rede stehenden Tochtergesellschaft der Bw. mit der Begründung, dass nur die Verrechnung Produkte und Salat im Betrieb vorhanden sei, und verwies auf den durchgeführten inneren Betriebsvergleich bei der in Rede stehenden Tochtergesellschaft der Bw., in dessen Rahmen branchenübliche, hingegen beim Betrieb B-Straße unübliche Aufschläge festgestellt worden seien.

Zum Betrieb A-Straße hielt der Prüfer der Bw. u. a. vor, dass dieser komplett getrennt zu den anderen Betrieben geführt werde (getrennter Wareneinkauf und getrennte Umsatzermittlung) und branchenübliche Aufschläge habe, wiederholte, dass es keine Warenverrechnung wie bei den Betrieben C-Straße und B-Straße gebe, und bestritt den Bestand einer Veranlassung zur Prüfung des Betriebes C-Straße.

Dem Vorhalt betreffend abverlangter, jedoch nicht überprüfter/gewürdiger Dateien konterte der Prüfer im Wesentlichen, dass den durch die Betriebsprüfung gefilterten und ausgewerten Dateien bedingten Feststellungen zufolge Fleischabfälle tiefgekühlt an die Fa. M. ab 2005 weiterverkauft worden seien. Die Betriebsprüfung habe eine Hochrechnung über die tatsächlich verkaufte Fleischmenge durchgeführt und dem Steuerberater die Entsprechung der weiterverkauften Fleischmenge 11,5 % des Fleischeinkaufs (siehe Bl. 373ff.) vorgehalten (siehe Blatt 414 AB); aus diesem Prüfungsprotokoll gehe die Auswertung der Dateien und die Abstammung der oben angeführten Feststellungen aus den vorgelegten Dateien hervor. Nach zweimal verlangter und durch die Betriebsprüfung gewährter Akteneinsicht habe der steuerliche Vertreter eine Bestätigung der Fa. F. betreffend Lieferung wieder eines anderen Fleisches mit einem besseren Fleischzuschnitt ab Anfang 2006 vorgelegt. Wieso diese Änderung der Betriebsprüfung im Vorfeld nicht bekannt gegeben wurde, sei unverständlich.

Zum Punkt Kassenmängel hielt der Prüfer Komm.-Rat Konrad vor, trotz Aufforderung elektronische Daten für den Zeitraum 1. Februar 2002 bis 31. August 2004 nicht vorgelegt zu haben. Zumindest ab April 2002 müssten Kassenmanipulationen stattgefunden haben, da ab diesem Zeitpunkt die fortlaufende Nummerierung der Grundaufzeichnungen fehle. Die tägliche Zurückstellung der Nummer auf „0001“ habe eine Kontrolle der vollständigen Erfassung vereitelt. Bis dato habe die Ursache für diese Rücksetzung auf „0001“ nicht erklärt werden können. Zur Betriebsbesichtigung nahm der Prüfer die Änderung der Fleischqualität nach dem Prüfungszeitraum zur Kenntnis, brachte die Unverständlichkeit dessen, warum dies erst zu einem späteren Zeitpunkt der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht worden sei, zum Ausdruck und

thematisierte einerseits das Fehlen einer Antwort auf die Frage, warum das laufend verwendete Fleisch wo und warum vor der Betriebsprüfung versteckt worden sei, andererseits die Betonung in der Berufung dessen, dass dieses Fleisch wahrheitsgemäß das im Prüfungszeitraum verwendete Fleisch sei.

Der Feststellung, derzufolge die Fa. F. dieses drei Tage alte Fleisch (Datum der Verpackung sei der 7. Jänner 2008 gewesen) vor der Betriebsbesichtigung geliefert habe (siehe Lieferschein vom 9. Jänner 2008), fügte der Prüfer hinzu, nicht behauptet zu haben, dass es sich hier um minderwertiges Fleisch handle, und verwies auf eine Angestellte der Fa. F., die dieses Fleisch als alt bezeichnet habe, bzw. auf E. S. (Geschäftsführer der Fa. F.), demzufolge dieses Fleisch eine Ware ohne Wert sei.

Die These, die Fleischabfälle (wie beim Schaukochen dargestellt) seien größer, wertete der Prüfer als Vermutung ohne Beweiskraft und verwies auf den bei der Betriebsbesichtigung gewonnenen Eindruck des sehr großzügigen Fleischputzes.

Dem Vorwurf der Unterlassung einer kalkulatorischen Verprobung/Gegenrechnung auf Grund der biogenen Verwertung wies der Prüfer mit der Begründung, dass es sich bei den biogen entsorgten Abfällen um nicht nur aus Fleischabfällen bestehenden Küchenabfälle handle und eine Verprobung mit Küchenabfällen möglicherweise ein total verfälschtes Bild ergeben hätte, zurück.

Wider das A-Anstalt - Gutachten brachte der Prüfer vor, dass dieses Fleisch nicht im Prüfungszeitraum verwendet worden sei. *„Hätte man bei der Betriebsbesichtigung bereits erklärt, dass dieses Fleisch nur im Prüfungszeitraum verwendet wurde, hätte die Betriebsprüfung dieses Gutachten nicht eingeholt“ (Originalzitat Ende).*

Zur Behauptung, derzufolge der Prüfer bestimme, wieviel Zuputz ein A. Produkte haben solle, hielt der Prüfer der steuerlich vertretenen Bw. vor, nicht zu behaupten, wie groß der Fleischabfall sei, sondern er nehme den bei der Betriebsbesichtigung festgestellten Fleischabfall (der nicht dem geschätzten Fleischabfall des Steuerberaters entspreche, den er in seiner Kalkulation dargestellt habe) zur Kenntnis.

Dem Vorwurf der Nichtberücksichtigung der vorgelegten Gutachten erwiderte der Prüfer im Wesentlichen, dass das Fleisch der A-GmbH beim Zuputzen weit größere Fleischabfälle als beim Schaukochen gehabt habe; jedoch sei ein anderes als das im Prüfungszeitraum verwendete Fleisch zur Untersuchung gegeben worden. Der Bestätigung des Fleischlieferanten M. zufolge sei 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 (siehe Blatt 27 bis 39 der Zusammenfassung).

Den Berufungsausführungen zum Artikel des ... hielt der Prüfer entgegen, dass die Umsatzermittlung durch eine Kalkulation ermittelt worden sei, wobei der Prüfer nur eine Deckung der Anzahl von verkauften Waren in seiner Kalkulation festgestellt habe.

Wider die Richtigkeit des Berufungsvorbringens hinsichtlich des Fleischlieferungstermins am 8. Jänner 2008 samt der Behauptung, das Fleisch werde immer zwei Tage gelagert, führte der Prüfer im Wesentlichen ins Treffen: Dem Lieferscheindatum 9. Jänner 2008 zufolge sei das Fleisch nicht schon gelagert, sondern kurz vor der Betriebsbesichtigung geliefert worden. Den laufenden Lieferscheinen zufolge sei fast täglich geliefert worden. Im Übrigen habe der Prüfer die Aufstellung über die Wareneinsatzermittlung, die die Grundlage für die Kalkulation darstelle, in der die Lieferscheine chronologisch erfasst seien, dem steuerlichen Vertreter zur Verfügung gestellt.

Mit der Behauptung im Schreiben des Anwalts Dr. Jeannee vom 26. November 2008, die fehlenden Umsätze seien in der in Rede stehenden Tochtergesellschaft der Bw. enthalten, nehme der Prüfer die Kenntnisnahme der steuerlichen Vertreter von der durch die Betriebsprüfung festgestellten Umsatzverkürzung zur Kenntnis.

Abschließend stellte der Prüfer die Strategie der steuerlichen Vertreter zur Aufklärung der Kalkulationsdifferenzen in den neun nachfolgend angeführten Punkten dar: 1) Gegenkalkulation durch Komm.-Rat Konrad: Kalkulationsdifferenzen seien durch höheren Fleischverlust durch Zuputzen und Verpackungsverlust zu erklären; 2) Gegenargument der Außenprüfung: Fleischverlust lt. Betriebsbesichtigung bzw. Weiterverkauf der Fleischabschnitte; 3) Lt. Stellungnahme Dr. Jeannee vom 26. November 2008 seien die Warenverrechnungen unscharf. Die Waren seien im Unternehmen W. B - GmbH verkauft worden. Die steuerlichen Vertreter Dr. Jeannee und Komm.-Rat Konrad seien darauf aufmerksam gemacht worden, dass, sollten diese Behauptungen richtig seien, eine nichtordnungsgemäße Buchführung in beiden Betrieben vorliege; 4) Die Betriebsprüfung bewiese in einer Berechnung, dass die fehlenden Umsätze nicht in der in Rede stehenden Tochtergesellschaft der Bw. enthalten sein könnten. Die Berechnung sei Komm.-Rat Konrad mittels E- Mail am 23. Dezember 2008 zur Verfügung gestellt worden; 5) Vollmachtsvorlage Dr. Staribacher am 19. Jänner 2009; 6) Infolge telefonischer Ankündigung des Dr. Staribacher, derzufolge eine neuerliche Kalkulation vorgelegt werde, sei ein Vorhalt mit dem Ersuchen um Vorlage einer genauen Darstellung, warum die ursprüngliche Kalkulation unrichtig sei, versendet worden. Das Parteiengehör sei eindeutig gewahrt worden; 7) Fristverlängerungsansuchen bis 31. Mai 2009; 8) Stellungnahme Dr. Staribacher (eingetroffen am 10. Juni 2009): Wieder würden die Kalkulationsdifferenzen durch höheren Fleischverlust, Zuputzen etc. erklärt; 9) In der Vorgangsweise der steuerlichen Vertreter sei eindeutig ein laufender Widerspruch zu erkennen.

Als Begründung für die Zurechnung der Kapitalertragsteuer H. A. (Jahrgang 1000) führte der Prüfer nach Darstellung der Beteiligungsverhältnisse des H. A. an der Bw. und der A. Holding GmbH ins Treffen, dass H. A. als Gesellschafter ab 3. März 2004 direkt, bis 2. März 2004 indirekt an der Bw. beteiligt sowie Geschäftsführer bei der Bw. und der A. Holding GmbH im gesamten Prüfungszeitraum gewesen sei. In der Regel seien bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden hätten, als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (VwGH 27. April 1994, [92/13/0011](#), 94/13/0094; VwGH 19. Juli 2000, [97/13/0241](#), 97/13/0242); dabei erfolge die Aufteilung üblicherweise nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse (VwGH 8. November 1983, [83/14/0037](#)). Trotz der in der Regel eintretenden Endbesteuerungswirkung bestehe keine unmittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerbescheides des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft vom Körperschaftsteuerbescheid, weshalb vor Zurechnung einer bei der Gesellschaft angenommenen verdeckten Ausschüttung an den einzelnen Gesellschafter im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu prüfen sein könne, ob und inwieweit er für die Vereinnahmung der verdeckten Ausschüttung in Betracht komme (VwGH 5. April 1989, [87/13/0223](#), auch KStR 2001, Rz 1039). Das Ausmaß der Eigentümerstellung, also die Beteiligungshöhe, habe für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich keine Bedeutung. Die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung könne aliquot dem Beteiligungsausmaß der Gesellschafter, aber auch in unterschiedlichem Umfang erfolgen (KStR 2001, Rz 773).

Gegen die analoge Anwendung des in der Berufung angeführten VwGH - Judikats vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0022 brachte der Prüfer vor, dass im darin gegenständlichen Sachverhalt überhaupt keine unmittelbare Beteiligung des Geschäftsführers an der GmbH vorgelegen sei. H. A. (Jg. 1000) sei auch direkt an der Bw. beteiligt und daher ab seiner direkten Beteiligung am 3. März 2004 Zurechnungssubjekt für seine verdeckte Ausschüttung. Selbst für die Zeit vor der direkten Beteiligung komme eine Zurechnung an H. A. (Jg 1943) in Frage, da der Empfänger einer Vorteilszuwendung auch eine Person sein könne, die auf die Körperschaft einen mittelbaren, aber entscheidenden Einfluss nehmen könne (VwGH 28. Februar 1978, [1257/75](#)). Dafür spreche auch die Struktur der Beteiligungsverhältnisse (nahe stehende Personen). Herr A. sei der handelsrechtliche Geschäftsführer der Bw. im gesamten Prüfungszeitraum gewesen und für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verantwortlich.

Bei der Kalkulation des Steuerberaters seien Einwendungen (Verpackungsverlust, Schwund, Lagerverlust) durch die Prüfung großzügig berücksichtigt worden. Bei der Betriebsbesichtigung habe sich herausgestellt, dass die vom Steuerberater geschätzten Fleischabfälle von 25 % nicht der Wirklichkeit entsprechen würden. Die tatsächlichen Fleischabfälle lt. Betriebs-

besichtigung seien bei der Kalkulation berücksichtigt worden. Die bei der Kalkulation festgestellten Umsatzdifferenzen seien dem Umsatz und dem Gewinn zugerechnet worden und würden eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Mit dem in vier Punkte gegliederten Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 21. Mai 2010 wurde die steuerlich vertretene Bw. unter Punkt 1 zum Widerspruch, demnach laut Berufung umfangreiche Warenbewegungen innerhalb der Standorte durchgeführt worden seien, während der Stellungnahme der Außenprüfung zufolge Warenlieferungen vom Betrieb B-Straße in den Betrieb A-Straße nie erklärt worden seien, um Vorlage sämtlicher Unterlagen, die als Nachweis für die thematisierten Warenbewegungen vom Betrieb B-Straße in den Betrieb A-Straße in den Streitjahren geeignet sein könnten, ersucht.

Unter den Punkten 2 bis 4 PB regte der Unabhängige Finanzsenat betreffend die in Tz 1 PB angeführten Buchführungsmängel die Abgabe einer Erklärung, aus welchen Gründen der seit 1. Jänner 2001 bestehenden Verpflichtung gemäß §§ 131 Abs. 3 BAO und [§ 132 Abs. 3 BAO](#) (Grundaufzeichnungen über Verlangen auf Datenträger bereitzustellen) nicht für den Zeitraum bis September 2004 entsprochen wurde, samt Vorlage der Datenträger für den Zeitraum vom 1. Februar 2002 bis 31. August 2004 an und ersuchte zu den Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung betreffend a) Kassenmanipulation um Nachreichung einer stichhaltigen Begründung für das Fehlen der fortlaufenden Nummerierung der Grundaufzeichnungen ab April 2002; b) die im Prüfungsbericht thematisierten Mängel bei den Grundaufzeichnungen in Papierform um Vorlage der Monatsausdrucke ab Februar 2002, der Abrechnungen Nr. 45 bis 52, 62 und 63, 67, 74 bis 76, für den Zeitraum Februar und März jeweils für das Jahr 2002 sowie der Tagesabrechnungen für den März 2004.

Mit der mit 15. Juli 2010 datierten Stellungnahme zum Schreiben vom 21. Mai 2010, untergliedert in die Punkte A) „Zu den im Schreiben vom 21. Mai 2010 angeführten Punkten“, B) „Zur Stellungnahme der belangten Behörde vom 20. April 2010“ führte der steuerliche Vertreter unter Subpunkt 1 des Punkts A betreffend Unterlagen zu den Warenbewegungen vom Betrieb „B-Straße“ in den Betrieb „A-Straße“ im Wesentlichen ins Treffen, dass, nachdem die Standorte „B-Straße“ und „A-Straße“ von der Bw. betrieben würden, Warenbewegungen zwischen diesen Standorten bis dato buchhalterisch nicht gesondert festgehalten seien. Abgesehen von der fehlenden gesetzlichen Verpflichtung einer solchen Erfassung sei für die Bw. auch in keiner Weise absehbar, dass die Erfassung zu einem späteren Zeitpunkt erforderlich oder hilfreich sein würde. Sei der Nachweis die von der Betriebsprüfung monatelang geprüfte Buchhaltung mit den beiden Standorten „B-Straße“ und „A-Straße“, so sei der Grund für die Monierung der Behörde in ihrer Stellungnahme vom 20. April 2010, nie über Warenbewegungen zwischen den Standorten „B-Straße“ und „A-Straße“, also zwischen Orten ein und derselben Gesellschaft informiert worden zu sein, nicht nachvollziehbar. Die Begründung der Behör-

de für das Versäumnis - nämlich, dass ein Miteinbezug des zweiten Standorts nicht erfolgt sei, weil dies seitens der Bw. nicht vorgebracht worden sei und weil dies auch nicht „glaubwürdig“ sei - sei nicht nachvollziehbar.

Während die Behörde in der Stellungnahme vom 20. April 2010 einräume, dass Verrechnungen zwischen den Standorten „C-Straße“ und „B-Straße“ stattgefunden hätten, führe sie fünf Zeilen später aus, es sei „absolut unglaublich“, dass solche Warenbewegungen auch zwischen den Standorten „B-Straße“ und „A-Straße“ stattgefunden hätten, ohne auszuführen, wieso dies „unglaublich“ sei; dies, obwohl Warenbewegungen zwischen den Standorten zwecks Ausgleich von Vorratsüberschüssen oder Vorratsengpässen betriebswirtschaftlich zwingend logisch seien.

Im Prüfungszeitraum seien Warenbewegungen zwischen den Standorten B-Straße und A-Straße gang und gebe gewesen, weil die Standorte B-Straße und A-Straße unterschiedliche Öffnungszeiten gehabt hätten. Da der Standort B-Straße nur Tagesbetrieb gehabt und der Standort A-Straße erst am Abend aufgesperrt habe, sei es betriebswirtschaftlich geboten gewesen, während des Tagesbetriebs am Standort B-Straße nicht verkaufte Waren an die A-Straße am Abend zu liefern; dies habe vor allem am Standort B-Straße panierfertig hergerichtete Produkte betroffen, da diese am nächsten Tag nicht mehr verkauft werden hätten können.

Parallel zur gegenständlichen Betriebsprüfung sei ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden, ohne dass die Betriebsprüfung auf [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) umgestellt worden sei, was eine Beweislastumkehr und eine zusätzliche Verpflichtung zur Berücksichtigung der Warenbewegungen zwischen den Standorten B-Straße und A-Straße bedeutet hätte.

Unter Subpunkt 2) *„Datenträger für den Zeitraum 1. Februar 2002 bis 31. August 2004“* bestätigte der steuerliche Vertreter in seiner Begründung für die Nichtvorlage der Datenträger, dass diese Daten nicht vorhanden seien (siehe Seite 6 der Berufungsergänzung vom 23. Februar 2010), und wies auf die Tatsache der Nichtvorlage elektronischer Daten bis zur Einführung des elektronischen Kassensystems im Jahr 2004, wie dies bereits in einer Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 10. Juni 2008 mehrmals ausdrücklich festgehalten worden sei, hin.

Unter den Subpunkten 3) *„Fortlaufende Nummerierung“* und 4) *„Fehlende Abrechnungen“* verwies der steuerliche Vertreter auf die Seiten 7ff. der Berufungsergänzung, bestritt die Möglichkeit der Vorlage der erwähnten Abrechnungen (45, 52, 62, 63, 67, 74, 75, 76) mit der Begründung, dass diese offensichtlich nicht vorhanden oder womöglich verlegt seien/die Bw. die vorhandenen Unterlagen zur Gänze übergeben und offen gelegt habe, verneinte, dass die Bw. einen Grund für die Zurückbehaltung einzelner Abrechnungen habe, zumal die genannten Abrechnungen nicht signifikant vom Rest der Abrechnungen abweichen könnten und damit für

die Ermittlung des Jahresgewinns nur marginale Bedeutung hätten, erwähnte, dass die Bw. diverse Alt-Unterlagen während eines umfangreichen Umbaus im Jahr 2004 und bald darauf aufgrund eines Brandschadens entsorgt habe und erklärte, nicht ausschließen zu können, dass vereinzelt unbeabsichtigt auch jüngere Unterlagen im Zuge dieser Vorfälle endgültig verloren gegangen seien.

Zur Stellungnahme vom 20. April 2010 führte der steuerliche Vertreter unter Punkt B) ins Treffen, dass die Tatsache, dass die Bw. die beiden Betriebe wirtschaftlich als einheitlicher Betrieb angesehen habe, unverändert bestehe und von der Behörde aufgrund der nachweislich stattgefundenen Verrechnungen zwischen der Bw. und der W. B - GmbH nicht ohne weiteres ignoriert werden könne. Zwar führe die Behörde in diesem Zusammenhang aus, dass es die Entscheidung der Finanzbehörde sei, welche Betriebe zu prüfen seien, jedoch sei die Behörde ab dem Augenblick, ab dem die Buchhaltung der Bw. durch selbst erstellte Kalkulationen der Behörde in Zweifel gezogen worden sei, dazu verpflichtet gewesen, die Betriebe „C-Straße“ sowie „A-Straße“ in ihre Berechnungen einfließen zu lassen.

Es könne nicht Aufgabe der Bw. sein, Unrichtigkeiten in einer von der Behörde erstellten Kalkulation zu erkennen und aufzuzeigen, wie dies anfänglich der Fall gewesen sei. Die von der Bw. ausgemachten Fehler hätten schon jetzt die Behörde zu massiven Änderungen in ihrer eigenen Kalkulation bewogen. Die Bw. habe überdies zahlreiche weitere Fehlerquellen aufgezeigt, denen die Behörde aber bis dato nicht nachgegangen sei. Das Aufzeigen möglicher Fehlerquellen werde von der Behörde auf Seite 6 der Stellungnahme in Punkt 9) lapidar als „*laufender Widerspruch*“ abgetan.

Die Bw. habe eine ordnungsgemäße Buchhaltung geführt, die Buchhaltungsunterlagen an sich würden elektronisch vollständig vorliegen. Zwar sei das Fehlen einzelner Abrechnungen bedauerlich, berechne allerdings keinesfalls zu einer Schätzung aller übrigen (vorhandenen) Abrechnungen.

Der von der Behörde gewählte Weg, mit einfachsten Mitteln eine Kalkulation zu erstellen und aufgrund der darin zwangsläufig enthaltenen Fehler eine Schätzungsbefugnis abzuleiten, sei unzulässig. Im Anschluss an den nachfolgend zitierten Satz „*Wäre die Gesellschaft von einem weniger eingearbeiteten steuerlichen Vertreter betreut worden, so wäre vermutlich bereits die erste (ursprüngliche) Kalkulation der Finanzverwaltung in Form einer einseitigen Excel-Berechnung einer in mehreren Hundert Arbeitsstunden laufend erstellten ordnungsgemäßen Buchhaltung vorgezogen worden*“ schloss der steuerliche Vertreter das Schreiben mit der Bemerkung ab: Die Tatsache, dass der steuerliche Vertreter hier nachweislich erhebliche Fehler aufgedeckt habe, sei als Beleg dafür, dass solche Berechnungen an sich fehleranfälliger seien als eine laufend erstellte Buchhaltung, zu sehen.

Mit der Berufungsergänzung vom 15. Juli 2010, untergliedert in die Punkte „A) Mangelhaftigkeit des Verfahrens“ und „B) Rechtswidrigkeit des Inhalts“, warf der steuerliche Vertreter der Behörde im Punkt „A.1 Ignorieren von Beweisanträgen“ nach Zitierung des [§ 183 Abs. 3 BAO](#), und diesbezüglichen Zitaten aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs [96/17/0459](#) und Ritz, BAO³, § 183 Tz 3 vor, die Beweisanträge - Einvernahme der Zeugen a) Igor K1, Yvonne K2, b) H.P., c) S.B. und S.I.; d) die Bestellung eines berufskundlichen Sachverständigen; e) Auswertung der elektronischen Daten für das Jahr 2005 - ohne jegliche Begründung und ohne Erlassung eines entsprechenden Bescheides ignoriert zu haben und führte als Begründung für die Würdigung der Ablehnung der beantragten Beweise im Sinn des [§ 183 Abs. 3 BAO](#) als unzulässig ins Treffen, dass, was die in der Stellungnahme vom 10. Juni 2008 beantragte Einvernahme von Zeugen betrifft, die Zeugen K1 und K2 für die Kassaführung im Unternehmen zuständig gewesen seien und aus eigener Wahrnehmung Auskunft über die Kassaführung im Unternehmen der Einschreiter geben hätten können. H.P. habe als leitender Angestellter mit den Lieferanten der Bw. Verhandlungen über die Lieferung einer verbesserten Fleischqualität geführt und hätte Auskunft über die Veränderung der gelieferten Qualität und die Preisentwicklung im Prüfzeitraum geben können. Die Köche S.B. und S.I. 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, welche aufgrund des Zeitdrucks logischer Weise von den Abfallmengen bei Laboruntersuchungen abweichen würden, tätigen können.

Zur Bestellung eines berufskundlichen Sachverständigen aus dem Bereich Fleischerei/Gastronomie brachte der steuerliche Vertreter vor, dass ein solcher Gutachter Auskunft über den tatsächlichen Fleischabschnitt bei der Qualität des im Prüfzeitraum gelieferten Zuschnittes unter den Arbeitsbedingungen und Anforderungen des Betriebes der Bw. geben und weitreichenderen Aufschluss über die Menge des Fleischabfalls geben hätte können, als das von der Behörde in Auftrag gegebene Gutachten, welches lediglich den Fleischabschnitt unter Laborbedingungen untersucht habe und für welches noch dazu eine andere Qualität des Fleischzuschnitts verwendet worden sei.

Betreffend die Datenauswertung für das Jahr 2005 behauptete der steuerliche Vertreter, dass die Behörde mehrfach zur Auswertung der übergebenen elektronischen Aufzeichnungen für den Zeitraum ab September 2004 aufgefordert worden sei. Während die Behörde der Bw. vorhalte, keine elektronischen Daten für den Zeitraum vor September 2004 vorlegen zu können, seien die übergebenen Datenträger offenbar nie ausgewertet worden. Da sich aus der Auswertung der Daten möglicherweise eine Korrelation der Daten für das Geschäftsjahr 2005 mit den Daten der vorangegangenen Geschäftsjahre ergeben hätte, sei der Vorwurf der Behörde, es seien Tagesabrechnungen manipuliert worden, haltlos. Nicht ersichtlich sei, weshalb die

angebotenen Beweise unerheblich sein sollten; allfällige dahingehende Erwägungen der Behörde seien nicht bekannt gegeben worden. Auch wäre möglicherweise - vielleicht mit Ausnahme der Bestellung eines berufskundlichen Sachverständigen - die jeweilige Beweisaufnahme mit keinen nennenswerten Kosten verbunden gewesen. Auch sei der Bw. hinsichtlich genannter Beweisanträge keine Verschleppungsabsicht zu unterstellen, insbesondere bei Beachtung dessen, dass die Beweisanträge bereits im Juni 2008, also über ein Jahr vor Fertigstellung des Prüfberichts der Behörde gestellt worden seien.

Unter „Pkt. A.2. Fehlerhafte und irreführende Sachverhaltsdarstellung im Bericht gem. [§ 150 BAO](#) vom 21. Oktober 2010“ bezeichnete der steuerliche Vertreter die Ausführungen zu *Buchführungsmängel und Grundaufzeichnungen* insofern als irreführend, als bereits in der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 10. Juni 2008 ausdrücklich festgehalten worden sei, dass elektronische Datenträger bis zur Einführung des elektronischen Kassensystems im September 2004 nicht vorgelegen seien und daher auch nicht vorgelegt werden hätten können, womit der Verweis des Prüfberichts auf § 131 Abs. 3 sowie [§ 132 Abs. 3 BAO](#) in diesem Zusammenhang verfehlt sei. Aus dem Prüfungsbericht gehe allerdings eindeutig hervor (Seite 7, Tz. 4), dass die am Berichtsbeginn unter dem Titel „Buchführungsmängel“ aufgelisteten Feststellungen das Finanzamt dazu bewogen hätten, die Bemessungsgrundlagen gemäß [§ 184 BAO](#) zu schätzen.

Den Feststellungen im Prüfbericht unter dem Titel „*Buchführungsmängel*“ hielt der steuerliche Vertreter zu seinem über den Bericht gewonnenen Eindruck, einzelne Tageslosungen hätten nicht Eingang in die Gewinnermittlung gefunden, die Möglichkeit, derzufolge die Vergabe einer neuen Nummer irrtümlich im Zuge der Bedienung der Registrierkasse durch das Personal (den mit Schlusssdienst betrauten Mitarbeiter) ausgelöst worden sei, entgegen und führte bezüglich dieser, zu diesem Zeitpunkt im Zuge eines Unternehmenskaufes übernommenen und verwendeten (gebrauchten) Registrierkasse ins Treffen, dass „*die Kontrolle der Vollständigkeit der Tageslosungen problemlos über die Datumsangabe und Urzeitangabe auf der Tageslosung überprüft werden könnte (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).

Die Ausführungen im Prüfbericht zu den nicht vorgelegten *Monatsausdrucken* würden sich auf den Zeitraum Februar bis März 2002 beziehen, zu dem die Bw. die besagte, erst 2004 angeschaffte Registrierkasse „Hugin Sweda“ noch gar nicht verwendet habe. Ab diesem Zeitpunkt seien sämtliche Daten (Tages- und Monatsauswertungen) elektronisch zur Verfügung gestellt worden.

Betreffend die Ausführungen zur fehlenden fortlaufenden Nummerierung *verneinte* der steuerliche Vertreter die Erkennbarkeit des Grundes, weshalb ab April 2002 die Erfassung der ge-

samten Erlöse nicht mehr möglich gewesen sein sollte, weil weiterhin aus den mit einem Datum und einer Uhrzeit versehenen Tageslosungen Tageslosungsblätter erstellt worden seien, welche die steuerliche Vertretung zeitnah gemäß den gesetzlichen Vorschriften verbucht habe, meinte, dass sich das im Bericht erwähnte „Zurückstellen“ auf die vom Personal durchgeführten Abrechnungen beziehe, welche offensichtlich zu einem täglichen Neubeginn der Nummerierung geführt hätten, gab an, dass nach wie vor tägliche Losungsblätter aus den Kassenberichten erstellt und an die steuerliche Vertretung zur ordnungsgemäßen Verbuchung übermittelt worden seien, und führte als Begründung für den täglichen Beginn der Nummerierung der Tagesabrechnungen als Erlöskontrolle ins Treffen: Im Zusammenhang mit der fortlaufenden Nummerierung von Ausgangsrechnungen, welche im Gegensatz dazu auch ausdrücklich gesetzlich verankert sei, werde ein täglicher Beginn der Nummerierung gemäß einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 1. April 2003 (AÖF 2003/65) als zulässig erachtet. Die Unbeachtlichkeit des Fehlens von Monatsberichten für die Frage der Ordnungsmäßigkeit und Richtigkeit des Rechnungswesens begründete der Bw. mit der Möglichkeit der Erstellung einer monatlichen Übersicht aus der Summe der 30 Tageslosungsblätter ohne übermäßigen Aufwand. Da mit der entsprechenden Verbuchung der Tageslosungen die Monatswerte auch aus der Buchhaltung ablesbar waren, könne das Fehlen solcher Monatsauswertungen eine Schätzungsbefugnis des Finanzamts nicht nach sich ziehen.

Wider die Richtigkeit der Ausführungen und Schlussfolgerungen des Berichts zu den Tagesabrechnungen, fehlenden *Monatsausdrucken*, *allabendlichen Kassaabschluss durch den die Schicht leitenden Mitarbeiter* in wesentlichen Teilen wiederholte der steuerliche Vertreter sein bisheriges Vorbringen zur im Jahr 2004 vollzogenen Umstellung vom alten Kassensystem mit Registrierstreifen zum neuen elektronischen Kassensystem und fügte dem bisherigen Vorbringen vertiefend hinzu, dass das neue System ein elektronisches System mit automatischer elektronischer Erstellung der Tageslosungsblätter sei, bei dem das so generierte Tageslosungsblatt beispielsweise die Überschrift: „*Tagesabrechnung für Montag den 29.03.2004*“ (Beispiel im Prüfungsakt Seite 207) enthalte und damit zweifelsfrei einem gewissen Tag zugeordnet werden könne.

„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). Bereits im Jahr 2008 sei dem Finanzamt eine schriftliche Bestätigung des Lieferanten vorgelegt worden, welche ausdrücklich bestätige, dass es sich bei dieser Zeitangabe lediglich um die Angabe der Druckzeit handle (vgl. Anlage 1), im Prüfbericht werde diese Bestätigung nicht einmal erwähnt.

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 beispielsweise die Tagesabrechnung für den 24. März 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. März 2004 (AS 213) mit der Uhrzeit 22:33 sei, würde die Schlussziehung hieraus, der auf den Tagesabrechnungen verzeichnete Zeitpunkt sei ident mit dem Zeitpunkt der Tagesabrechnung, jeder Lebenserfahrung widersprechen und eine Aktenwidrigkeit darstellen.

Zu den Ausführungen im Prüfbericht zur *Verrechnung mit W. B GmbH* brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, dass die weiterverrechneten Produkte zwar nicht paniert, jedoch fertig zugeschnitten an die W. B GmbH geliefert worden seien. Vom Standort B-Straße sei der W. B GmbH nur das Nettofleisch ohne Berücksichtigung des Abschnitts verrechnet worden; wenn daher der Standort B-Straße der W. B GmbH hundert küchenfertige Produkte mit einem Gewicht von rund 250g/ Produkte geliefert habe, seien der GmbH 25 kg Fleisch in Rechnung gestellt worden, ohne zu berücksichtigen, dass der Standort B-Straße für eine derartige Lieferung weitaus mehr Fleisch benötigt habe, da die Produkte am Standort B-Straße zugeschnitten worden seien. Der Fleischabschnitt sei am Standort B-Straße hängen geblieben, ohne der W. B GmbH zugeordnet zu werden. Infolge der starken Entwicklung des Umsatzes des von der W. B GmbH betriebenen Standorts C-Straße und der Lieferung von immer mehr küchenfertigen Waren vom Standort B-Straße an den Standort C-Straße sei auch der Fleischabschnitt am Standort B-Straße immer mehr gestiegen, ohne dass dieser vermehrte Fleischabschnitt mit einem entsprechend gestiegenen Umsatz am Standort B-Straße korreliert habe. Seitens der handelnden Personen der Bw. sei diesem Missverhältnis zwischen dem Umsatz der W. B GmbH und dem gestiegenen, aber nicht weiterverrechneten Fleischabschnitt am Standort B-Straße der Bw. keine Beachtung geschenkt worden, da sie nur den Gewinn insgesamt betrachtet und die einzelnen Standorte und Gesellschaften als ein Unternehmen angesehen hätten.

Tatsächlich habe es sich bei der W. B GmbH um ein Schwesterunternehmen mit identem Betätigungsfeld, gesellschaftsrechtlich um eine Tochtergesellschaft der Bw. gehandelt, die mittlerweile sogar in die Bw. verschmolzen worden sei, weshalb es nicht nur aus betriebswirtschaftlicher Sicht naheliegend und legitim gewesen sei, den Fleischeinkauf zentral über die Bw. abzuwickeln und die W. B GmbH mit den entsprechenden Kosten anteilig zu belasten. Die anteilige Kostenbelastung sei aus dem Umsatz der W. B GmbH abgeleitet worden, da jede

andere Berechnungsmethode zu einem unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand geführt hätte.

„Die gesellschaftsrechtliche und organisatorische Verflechtung zwischen B GmbH ist evident“ (Originalzitat Ende). Schon aus ihrer amtlichen Ermittlungspflicht heraus wäre die Behörde verpflichtet gewesen, die Standorte C-Straße und B-Straße als Betriebe eines Unternehmens zu betrachten.

Den Ausführungen zu den im Zuge des Schaukochens dargestellten Zerfallsverlusten hielt der steuerliche Vertreter im Wesentlichen entgegen, dass der Verweis auf den mit 9. Jänner 2008 datierten Aktenvermerk lediglich jene im Prüfbericht ausführlich dargestellten Mutmaßungen und Behauptungen (u. a.: am 7. Jänner 2008 abgepacktes Fleisch sei mehrere Tage alt; Verpackungsdatum = Ablaufdatum) aufliste und daher entbehrlich sei. Mit der Wiederholung der Vermutung im Prüfbericht *„Die vorgelegte Waren war vakuumverpackt und im Fleischsaft schwimmend. Eine derartige Ware könnte im Handel nicht verkauft werden.“* spreche sich der Bericht jegliche Fachkompetenz ab, da es sich hierbei um die typische Verpackungsart in der Gastronomie handle. Tatsächlich würden die Lieferanten nach dem „First In-First Out“ Prinzip arbeiten, wodurch das beim Lieferanten einlangende Fleisch bereits bei diesem ein bis zwei Tage fertig verpackt lagere. Auch bei der Bw. werde das gelieferte Fleisch frühestens am nächsten Tag nach der Lieferung verarbeitet. Sei die Entstehung von Fleischsaft während dieser Lagerungsdauer ein ganz normaler Vorgang, würde dies auch das beantragte Gutachten belegen.

Bezüglich der Ausführungen in der *Tz 3 PB zu den Kalkulationsdifferenzen samt Prüfungsablauf* bemerkte der steuerliche Vertreter u.a., dass das Unternehmen sich seit Beginn der Prüfung trotz Vorliegens einer ordnungsgemäßen Buchhaltung mit Anschuldigungen des Prüfers konfrontiert gesehen habe, deren Ursachen auch seitens der Bw. erst nachträglich recherchiert und geprüft werden mussten. Die Ursache für das von der Bw. detailliert begründete und zahlenmäßig dargestellte Absinken der Aufschläge sei in der Übernahme der W. 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 W. B GmbH hätte die Ware auch direkt von den Lieferanten beziehen können) sei das vorliegende Modell aus Gründen der Kostenökonomie gewählt worden. Zum im Bericht erwähnten konstanten Absinken der Aufschläge brachte der steuerliche Vertreter vor, dass sich dieses aus dem konstanten Umsatzwachstum der W. B GmbH ergebe, und kritisierte, nicht nur auf diesen Umstand hingewiesen und diesen durch entsprechendes Zahlenmaterial nachgewiesen, sondern darüber hinaus ausdrücklich um entsprechende Prüfung der W. B GmbH ersucht zu haben, ohne dass das Finanzamt diesem Ersuchen nachgekommen sei.

Betreffend den Prüfberichtsausführungen zur ersten Kalkulation bemängelte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen, dass der Berechnung der Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2005 (im Umfang von nicht einmal einer vollen A4-Seite für alle drei Jahre) 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 W. B GmbH eingekauften Küchenwaren erfolgt sei.

Der Prüfbericht setze sich in keiner Weise damit, wie eine solche Schattenbuchhaltung ohne Mitwirkung von Lieferanten und Mitarbeitern überhaupt durchführbar gewesen wäre und wieso ein solch ausgeklügeltes System nach Jahrzehnten plötzlich im Jahr 2002 eingeführt worden sei und ebenso unerklärlich 2005 wieder geendet habe, auseinander. Im Bericht werde der Erwerb der W. B GmbH zu diesem Zeitpunkt samt den besagten Verrechnungen in diesem Zeitraum ignoriert.

Den zitierten Ausführungen zur Gegenkalkulation aus dem Prüfbericht fügte der steuerliche Vertreter hinzu, dass es sich bei der „*Gegenkalkulation*“ lediglich um eine erste Richtigstellung der Berechnung der Betriebsprüfung zwecks Beseitigung bereits damals erkannter offensichtlicher Unrichtigkeiten gehandelt habe, und verneinte, dass der Bundesabgabenordnung zufolge über eine ordnungsgemäße Buchhaltung mit den betreffenden Umsätzen und Wareneinkäufen hinausgehende Kalkulationen und Plausibilitätsrechnungen anzustellen seien.

Mit der Übernahme des vom steuerlichen Vertreter 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.

Zur Gewinnermittlung der Betriebsprüfung hielt der steuerliche Vertreter fest, dass diese mit den einfachsten Mittel trotz Vorliegens einer ordnungsgemäßen Buchhaltung erstellt worden sei, und bestritt den Bestand einer Pflicht a) zur Beibringung von über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Unterlagen für die Erstellung der Gewinnermittlung der Betriebsprüfung; b) zur Vornahme zusätzlicher Berechnungen; c) zum Hinweis auf Berechnungsfehler des Betriebsprüfers. 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.

Wider die Prüfberichtsausführungen zum Schaukochen samt Fleisch fügte der steuerliche Vertreter seinem bisherigen Berufungsvorbringen im Wesentlichen hinzu, dass die Art der Verpackung eine im Bereich der Gastronomie typische Verpackung sei. Hätte es sich dem Bericht

zufolge bei dem zubereiteten Fleisch um „altes“ Fleisch gehandelt und würden nähere Details zu dieser Feststellung fehlen, so ergebe sich diese Schlussfolgerung aus der Lieferung von zwei Tage zuvor abgepacktem Fleisch mit Fleischsaft.

Der Würdigung der Bestätigung des E. S. und der Verkaufsware der Fa. A&F jeweils im Prüfbericht hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass die Fleischabschnitte des Schaukochens gemäß den vorliegenden Aufzeichnungen rund 20 % und nicht 16 % ausgemacht hätten.

Spreche das A-Anstalt -Gutachten von einem Fettanteil von 6 %, so sei der von der Betriebsprüfung durchgeführte Testeinkauf als Beweismittel untauglich. Der Prüfer übersehe völlig, dass insbesondere die nicht aus Fett bestehende, aber von Fett durchzogene Beinkette in der Regel zur Gänze entfernt werde, weshalb der unter Laborbedingungen festgestellte Fettanteil nicht das Geringste mit dem tatsächlichen Fleischabschnitt zu tun habe. 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 in keiner Weise mit dem im laufenden Betrieb verursachten Fleischabschnitt gleichzusetzen.

Die Berichtsausführungen zur Warenlieferung für das Schaukochen bezeichnete der steuerliche Vertreter als irreführend, weil es sich bei dem gelieferten Fleisch um in dieser Form in der Vergangenheit (im Prüfungszeitraum) geliefertes Fleisch gehandelt habe; aus diesem Grund sei dieses mittlerweile nicht mehr in dieser Form gelieferte Fleisch auch extra geliefert worden; der Lieferant habe über die Jahre an einer Verbesserung der Fleischqualität mitgewirkt. Zu den Berichtsausführungen betreffend die Warenqualität hielt der steuerliche Vertreter im Wesentlichen fest, dass der Geschäftsführer des Hauptlieferanten (E. S.), dessen protokollierten Zeugenangaben vom 24. Juni 2008 zufolge ein Produkt ohne Beinkette erst ab 2006 geliefert worden sei, den Hinweis des steuerlichen Vertreters betreffend der Verwendung einer völlig anderen Fleischsorte im Prüfungszeitraum bestätige. Bereits am 25. Februar 2008 habe der Zeuge KR Ö. T die stete Fleischlieferung mit Beinkette bis zum Ende der Lieferungen im Jahr 2003 (vgl. Protokoll über die Zeugeneinvernahme) bestätigt. Beide die Vermutungen des Betriebsprüfers widerlegenden Zeugenaussagen würden im Prüfbericht an dieser Stelle nicht erwähnt; es werde lediglich auf die Aussage des steuerlichen Vertreters hingewiesen.

Den Berichtsausführungen zum *Schreiben des Dr. Jeannee vom 12. Juni 2008* warf der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, eine Äußerung in einer rund 15 Seiten umfassenden Stellungnahme mit fachlich fundierten Einwendungen sowie etlichen, detailliert aufgelisteten Beweisanträgen samt ausführlichen Begründungen im Bericht zu zitieren, ausschließlich auf eine konkrete Bemerkung einzugehen und die übrigen fünfzehn Seiten dieser Stellungnahme samt den dort angeführten Beweisanträgen zu ignorieren.

Betreffend die Berichtsausführungen zum Gutachten mit 35% Anteil samt Zeugenaussage des Geschäftsführers der Fa. M., K. F. St. hielt der steuerliche Vertreter zur Zeugenaussage fest, dass diese abermals im Sinn des Vorbringens der Bw. auf eine Lieferung mit Beinkette von 2003 bis 2005 (lt. Zeugenaussage die ersten drei Jahre ab 2003) hinweise; später sei die Lieferung mit verbesserter Qualität erfolgt.

Die Lieferungen der Fa. M. GmbH an die Bw. seien marginal gewesen. Mit dem in der Zeugenaussage angeführten, über den Verkaufspreisen des Hauptlieferanten (Fa. F.) gelegenen Verkaufspreises von 6,5 € sei es beinahe zwingend logisch, dass der vom Zeugen bei seinem eigenen Fleisch geschätzte Abschnitt von immerhin 15 Prozent unter dem vom Hauptlieferanten geschätzten Fleischabschnitt gelegen sei.

Wenn Herr St. auf vorgehaltenen Fotos des Prüfers wortwörtlich zu Protokoll gebe „*Nein, einen so hohen Fettanteil hatten meine Produkte nie.*“, gebe der Betriebsprüfer die Zeugenaussage unrichtig wieder. Die angebliche Aussage des Herrn St. laut Prüfbericht, derzufolge *derartig minderwertiges Fleisch wie im Gutachten ... abgebildet niemals geliefert worden wäre*, mache deutlich, dass der Bericht die erforderliche Objektivität vermissen lasse, da der protokollierten Aussage dieses Zeugen zufolge das gezeigte Fleischstück der Konkurrenz (Fa. A&F) einen höheren Fettanteil als das von ihm gelieferte (welches aber auch preislich über jenem der Fa. A&F gelegen sei) habe.

Aus dem Bericht gehe in keiner Weise hervor, dass es sich bei dem für das Gutachten verwendeten Fleisch um Fleisch der Fa. A&F handle. Aus der Aussage des Zeugen St., dem Geschäftsführer eines Lieferanten, dessen Fleisch gar nicht untersucht worden sei, das Gutachten als eine Fälschung zu konstruieren, widerspreche dem Akteninhalt. Auf den wesentlichen Kern der Aussage des Zeugen St., nämlich dass im Prüfzeitraum auch von der Fa. M. eine, was den Zuschnitt anbelangt, mindere Fleischsorte geliefert worden sei als heute, sei die Behörde in keiner Weise eingegangen.

Hinsichtlich der Berichtsausführungen zu den Angaben des Geschäftsführers der Fa. F. betreffend geänderte Artikelnummern in Zusammenhang mit der A-Anstalt -Untersuchung verneinte der steuerliche Vertreter, dass Herr S. die Entsprechung des Artikel 2190 dem untersuchten Fleisch der A-Anstalt bestätigt hätte, habe doch dieser das von der A-Anstalt untersuchte Fleisch ebenso wenig wie die Bw. oder dessen steuerliche Vertretung jemals gesehen. In besagter Zeugeneinvernahme sei Herr S. lediglich eine Agrarmarktbeschreibung vorgehalten worden, woraufhin dieser bestätige, dass das Produkt 2212 der Agrarmarktbeschreibung dem aktuellen Ausgangspunkt 2190/2194 entspreche. Hinsichtlich des Fettanteils und des dadurch verursachten Fleischabschnitts habe der Zeuge in der besagten Einvernahme keinerlei Aussage getätigt.

Betreffend den Angaben des Zeugen St. zu Warenrückkäufe/zum errechneten Fleischabschnitt von 11,45 % im Prüfbericht sprach sich der steuerliche Vertreter gegen eine Gleichsetzung des Fleischrückkaufs mit dem Fleischabschnitt aus, weil abgesehen von erheblichen Fleischsaftverlusten nicht ernsthaft angenommen werden könne, dass jeder einzelne Fleischabschnitt tatsächlich zurückgekauft worden sei. Die Lieferungen der Fa. M. hätten lediglich einen überaus geringen Teil der Gesamtlieferungen ausgemacht und seien auch preislich über jenen der Fa. A&F (F.) gelegen.

Wider die Schlussfolgerung im Bericht zur Preishöhe der besseren Qualitätsprodukte brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor: Es sei unverständlich, wieso der Prüfer zu diesem Zweck zwei einzelne Rechnungen des Jahres 2006 hervorhebe und die betreffenden Zeugnisaussagen ignoriere, zumal 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 Bw. bzw. der W. B GmbH unterstützt worden; durch die stetige Steigerung der gelieferten Fleischmenge werde logischerweise die Verhandlungsposition der Bw. gegenüber den Lieferanten gestärkt. Für die Lieferanten sei die Bw. ein immer attraktiverer Kunde geworden; die Lieferanten seien vermehrt bereit gewesen, das Preis/Leistungsverhältnis gegenüber der Bw. zu verbessern, um diesen attraktiven Kunden zu behalten. Diese in den Jahren 2002 bis 2008 zweifellos eingetretene Qualitätsverbesserung spiele in den Überlegungen des Prüfers ebenfalls keine Rolle.

Als Begründung für den Vorwurf, mögliche Marktentwicklungen ignoriert zu haben, hielt der steuerliche Vertreter dem Prüfer vor, dass dieser ebenso (unberechtigt) fragen könnte, weshalb man heute zum gleichen Preis wesentlich länger und günstiger mit dem Mobiltelefon telefonieren könne als noch vor fünf Jahren, dennoch sei dies faktisch so; der Wettbewerb am Fleischzuliefermarkt habe diese Verbesserungen ohne Mehrkosten ermöglicht.

Den Berichtsausführungen betreffend Rede und Gegenrede zur Kalkulation der Bw. erwiderte der steuerliche Vertreter, dass die ungeprüfte 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, in Anbetracht der steuerlichen Folgen dieser Betriebsprüfung kaum angemessen sei. Der Bericht ziehe nicht im Mindesten in Betracht, dass die sich aus der Kalkulation des Finanzamts ergebenden Differenzen sowohl aus dieser Verrechnung mit der W. B GmbH, als auch teilweise auch einem höheren Fleischabschnitt, teilweise womöglich aus anderen Gründen (insbesondere einem höheren Schwund durch Personalmalversationen) herrühren könnten.

Wenn dem Prüfbericht zufolge a) mit der Besprechung vom 27. November 2008 um eine schriftliche Stellungnahme bzgl. der Verrechnung W. 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 W. 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 der Prüfer den fehlenden Widerspruch bei den vorgebrachten Argumenten, da es durchaus plausibel sei, dass mehrere Ursachen zu diesen Abweichungen geführt hätten.

Zur Frage des Prüfers nach dem Grund für die Ordnungsmäßigkeit der Aufschläge in den Jahren 1999 bis 2002 bestätigte der steuerliche Vertreter deren Berechtigung, bezeichnete den Umstand, wieso der Prüfer sie dem steuerlichen Vertreter vorhalte, als verwunderlich, vertrat die Meinung, dass die Annahme einer Steuerhinterziehung unter Einbeziehung wesentlicher Teile des Personals zwecks Verschleierung der generierten Schwarzumsätze bei gleichzeitigem „Vergessen“ einer dafür erforderlichen Reduktion des offiziellen Wareneinkaufs und das alles darüber hinaus nicht permanent, sondern aus unerklärlichen Gründen nur für einen begrenzten Zeitraum von zwei Jahren jeglicher Logik und jeglicher praktischer Erfahrung entbehre und hielt dem Prüfer die Nichtnachvollziehbarkeit dessen, weshalb die zu dieser Zeit begonnenen, laufenden Verrechnungen mit der W. B GmbH nicht in die Überlegungen des Prüfers Eingang finden würden, vor.

Bezüglich der Beweiswürdigung des Artikels ... im Prüfbericht behauptete der steuerliche Vertreter die Irrigkeit der Annahme, Hr. A. hätte hier nur die vom Finanzamt geprüfte Bw. und nicht deren Schwestergesellschaft gemeint, und erklärte, dass plakative Medienaussagen in erster Linie Werbezwecken dienen würden.

Den Berichtsausführungen betreffend das Gutachten der A-GmbH konterte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen, dass der Sachverständige für das in Auftrag gegebene Gutachten der A-GmbH mit einem errechneten Abschnitt von 20 % von Beginn der Probeentnahme bis zur Auswertung der Probe anwesend gewesen sei. Die Prüferkalkulation 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 Prüfer als irrelevant abgetan.

Die Portionsgröße werde - nicht wie vom Prüfer vermutet - bereits am Beginn vorgegeben, sondern erst im Zuge des Klopfens (bei der tatsächlichen Verarbeitung kurz vor dem Verzehr), und zwar durch „Zusammenklopfen“ mehrerer Fleischstücke definiert, weshalb die Produkte eine relativ einheitliche Größe besitzen würden.

Den Berichtsausführungen zur Unglaubwürdigkeit des Gutachtens erwiderte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen, dass der Prüfer in der beiläufigen Feststellung des Gutachtens,

derzufolge die Entnahme „zwischen“ 8:30 und 12:30 stattgefunden habe, einen verdeckten Hinweis des Gutachters für die Mitwirkung der A-GmbH an einer Täuschung des Finanzamt in Form der vier Stunden langen Suche bei der Fa. A&F nach jenen Fleischstücken mit den größten Fettgehalt zu erkennen glaube.

Während die Bw. im Zuge des ersten Gutachtens den Fehler begangen habe, dass die Befundaufnahme im Gutachten nicht bereits mit der Entnahme, sondern erst mit der Vorlage der Fleischstücke begonnen hatte, infolge 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. *„Dieses zweite Gutachten, welches von Beginn an von der A-GmbH beaufsichtigt wurde, aufgrund einer Urzeitangabe als weiteren Täuschungsversuch auszulegen, muss schlichtweg als „absurd“ bezeichnet werden.“* (Originalzitat Ende). Es bedürfe schon eines überdurchschnittlich kreativen Vorstellungsvermögens, den Zeitraum „zwischen 8:30 bis 12:30“ wörtlich zu nehmen und sich vorzustellen, wie die Bediensteten der A-GmbH vier Stunden lang im Kühlhaus der Fa. A&F ausharren würden und Stück für Stück das Fleisch nach der besten Probe durchsuchen würden. Dass die Bediensteten der A-GmbH bei all diesem Arbeitsethos zur Fälschung eines Gutachtens es unterlassen hätten, auch den angegebenen Zeitraum der Probenentnahme zu manipulieren, sei befremdlich. Wenn man die Zeitangabe wörtlich nehme, deute das Wort „zwischen“ auf eine Probenentnahme während bzw. innerhalb dieses Zeitraums hin; der einzige Hinweis auf das Konstrukt der Behörde sei das Wort „bis“.

Tatsächlich bedeute die Zeitangabe „zwischen 8:30 bis 12:30“, dass die Probenentnahme innerhalb dieses Zeitraums stattgefunden habe. Genauso gut 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 A-GmbH eine Verschwörung zu vermuten sei eine unschlüssige Beweiswürdigung und widerspreche jeder Lebenserfahrung. Gegen die Ausführungen zur Berechnung der Tara/ die versuchte Diskreditierung des Gutachtens brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die höhere Tara offensichtlich auf Fleischsaftreste in der Verpackung zurückzuführen sei, letztendlich bleibe es jedoch gleich, ob es sich bei den Nebenprodukten um mehr Verpackung und weniger Fleischsaft handle oder umgekehrt. Sei der Fleischsaft bei den für die Saftverlustfeststellung gesondert gelagerten Verpackungen offensichtlich gründlicher entfernt worden, so ergebe sich hier 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 (wie vom Prüfer unterstellt) 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 dem Fleischgewicht am Ende gegenübergestellt worden sei.

Insofern hätte die Möglichkeit bestanden, dass eine zu hohe Tara am Beginn, einen niedrigeren Fleischanteil am Beginn und damit einen geringeren Fleischverlust zur Folge gehabt habe, was dem Prüfer offensichtlich nicht bewusst gewesen sei.

Im Rahmen des unter gutachterlicher 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 ausdrücklich erklärt und bestätigt worden.

Die Vermutung des Prüfers, dass Tara und Fleischsaft zu eigenen Gunsten geschätzt worden seien, führe daher zwangsläufig zu dem Schluss, dass die A-GmbH bewusst falsche Messungen hinsichtlich dem Gesamtgewicht und den einzelnen Bestandteilen durchgeführt und bestätigt habe.

Hinsichtlich der Gegenüberstellung der Fleischsaftverlustangabe im Gutachten der Lebensmittelversuchsanstalt im Vergleich zu jenem im Zuge des Schaukochens ermittelten Prozentsatz bemängelte der Prüfer, dass die A-GmbH die Lagerung und Saftverlustfeststellung nach zwei Tagen selbst durchgeführt habe, infolge dessen sich zwangsläufig die Schlussfolgerung ergebe, dass der Prüfer hiermit die Unrichtigkeit dieses Gutachtens unterstelle, widrigenfalls eine bewusste Täuschung des Prüfers vorliege, und hielt fest, dass solche Anschuldigungen nur noch als „absurd“ zu bezeichnen seien.

Zur betriebswirtschaftlichen Würdigung der Fleischlagerdauer in Zusammenhang mit dem hohen Fleischsaftanteil im Bericht bemerkte der steuerliche Vertreter, dass das Fleisch - selbst bei täglicher Lieferung und Einrechnung einer Lagerreserve (eisernen Reserve) von einem Tag - bis zu seiner Verarbeitung gemäß dem first-in-first-out-Prinzip annähernd zwei Tage auf Lager liege. Lieferungen nur mehrmals die Woche (und sicher nicht an Sonn- und Feiertagen) bedeute zwangsläufig eine Lagerdauer von zwei bis drei Tagen.

Zur Faktenübernahme zu Gunsten der Bw. (Personalverbrauch, Schwund, Reklamationen) und den prozentuell unterschiedlichen Fleischabfällen im Bericht behauptete der steuerliche Vertreter, dass sämtliche Fakten, welche zu Gunsten der Bw. zu berücksichtigen gewesen wären, im Verlauf der gesamten Betriebsprüfung und auch im Bericht bewusst ignoriert worden seien.

Infolge der von der Betriebsprüfung anfänglich erstellten, völlig unrichtigen Kalkulation sei die „Gegenkalkulation“ des steuerlichen Vertreters als bestmöglicher Versuch einer Richtigstellung zu sehen, die dem damaligen Erkenntnisstand entsprochen habe. Habe die Bw. ein ordnungs-

gemäßes Rechnungswesen geführt, so sei aus der Sicht des steuerlichen Vertreters nicht einzusehen, weshalb auf Basis einer seitens der Finanzverwaltung provozierten Gegenkalkulation nunmehr angebliche Fehler in dieser Kalkulation aufgezeigt und zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgelegt würden.

Betreffend den Berichtsausführungen zur abgabenbehördlichen Schätzungsbefugnis bestritt der steuerliche Vertreter die Existenz von zu einer Schätzung berechtigenden Mängeln in den Grundaufzeichnungen, leitete die vom Finanzamt unterstellten Kalkulationsdifferenzen aus der fehlenden Berücksichtigung der Lieferungen an die W. B GmbH ab 2002/ innerbetrieblichen Warenbewegungen zwischen den Standorten A-Straße und B-Straße sowie aus der fehlenden Anerkennung des Gutachtens der A-GmbH mit dem dort festgestellten Fleischabschnitt/Saftverlust ab und verneinte, dass diese beiden Ursachen in Widerspruch zueinander stünden.

Abschließend erhob der steuerliche Vertreter den Vorwurf, dass die Ergebnisse des Gutachtens der A-GmbH mit teilweise haarsträubender Argumentation ignoriert worden seien, während die beantragte Prüfung der W. B GmbH abgelehnt worden sei.

Unter Subpunkt 3 des Schreibens begründete der steuerliche Vertreter die Mangelhaftigkeit der Beweiswürdigung mit den beispielhaft angeführten Punkten, denen zufolge die Behörde a) aus der auf einigen wenigen Tagesrechnungen abgedruckten Uhrzeit Umsatzmanipulationen konstruiere; b) das Verpackungsdatum des bei der Betriebsbesichtigung verwendeten Fleisches als Ablaufdatum nehme; c) geflissentlich die einhelligen Zeugenaussagen der Lieferanten, dass früher ein Fleischzuschnitt anderer Qualität geliefert worden sei, ignoriere, während die Behörde demgegenüber a) die Aussagen des Geschäftsführers der Fa. M. über die von dieser Firma gelieferte Fleischqualität zur Widerlegung der Gutachten, welche Fleisch der Fa. A&F untersuchen, heranziehe; b) entgegen jeder Lebenserfahrung annehme, die von der Fa. M. zurückgekaufte Fleischmenge sei mit dem Fleischabschnitt gleichzusetzen; c) aus der auf dem Gutachten der A-GmbH vermerkten Uhrzeit der Probenentnahme eine Fälschung des Gutachtens konstruiere; d) generell zur Beweiswürdigung gänzlich unerhebliche Aussagen heranziehe, wie etwa das Zeitungsinterview des Geschäftsführers der Bw. oder die Auskunft des Steuerberaters über den Grund für die frühere Lieferung des Fleisches mit der Beinkette. Unter Subpunkt 4 des Schreibens begründete der steuerliche Vertreter seine Behauptung der Aktenwidrigkeit von abgabenbehördlichen Feststellungen mit der Haltlosigkeit beispielsweise des Vorwurfs der Umsatzmanipulation durch verfrühten Ausdruck der Tagesabrechnungen bei näherer Betrachtung der entsprechenden Tagesabrechnungen; die zum Teil entstellte wiedergegebenen Aussagen der als Zeugen befragten Lieferanten würden für sich aus diesen Aussagen nicht ergebende Feststellungen herangezogen.

Unter Subpunkt 5 des Schreibens stellte der steuerliche Vertreter die mangelhafte Feststellung des Sachverhalts als Folge des mehrfachen, an die Behörde adressierten Vorschlags zur Ausdehnung der Prüfung auf die W. B GmbH und die Betriebsstätte A-Straße 1 dar, zumal die Betriebsstätten der Bw. bzw. der mit verbundenen W. B GmbH eine Einheit darstellen würden; der Anstieg der Rohaufschläge in der Betriebsstätte C-Straße verlaufe gleichlaufend mit dem zunehmenden Fleischkonsum in der Betriebsstätte, während dies gleichzeitig das Ergebnis der Betriebsstätte B-Straße 2 negativ beeinträchtigt habe. Die abgabenbehördliche Ablehnung der Prüfungsausdehnung sei umso befremdlicher, als die Behörde mehrfach, so auch im Prüfbericht, Weiterverrechnungen an die W. B GmbH moniert gehabt habe.

Zur Widerlegung der angenommenen Umsätze sei die Behörde darauf hingewiesen worden, dass diese angenommenen Umsätze für den Betrieb der Bw. eine Tischfrequenz bedeuten würden, welche normalerweise nur in Fast-Food-Betrieben erreicht werden könne, bzw. dass der Anfall an biogenen Abfällen mit den von der Behörde angenommenen Fleischabschnitt nicht in Einklang zu bringen sei. Auf all diese Argumente sei die Behörde nicht eingegangen. Unter Pkt. B. a der Berufungsergänzung hielt der steuerliche Vertreter der Betriebsprüfung, wenn diese im Prüfbericht am Fehlen von Monatsabrechnungen/einer fortlaufenden Nummer bei den Tagesabrechnungen Anstoß nehme, die Nichtentnehmbarkeit einer entsprechenden Verpflichtung aus den §§ 131ff. BAO vor.

Zu den von der Behörde monierten Grundaufzeichnungen auf elektronischen Datenträgern hielt der steuerliche Vertreter u. a. fest, dass eine Verpflichtung zur Vorlage solcher Datenträger gemäß [§ 131 Abs. 3 BAO](#) nur bestehe, wenn elektronische Datenträger zur Aufzeichnung verwendet würden. Würden keine Datenträger verwendet, so bestehe auch keine Vorlagepflicht. Mit der Verwendung eines elektronischen Kassensystems erst seit September 2004 gehe der Vorwurf, es würden für den Zeitraum davor keine elektronischen Grundaufzeichnungen vorliegen, ins Leere.

Obige Ausführungen zu den vorgeblichen Buchführungsmängeln seien der Behörde - etwa mit Stellungnahme vom 10. Juni 2008 - bereits zur Kenntnis gebracht worden; dennoch wiederhole die Behörde im Prüfbericht ihre bereits mehrfach geäußerten Vorwürfe bezüglich der Buchführung, dies, obwohl sich beispielsweise der Vorwurf, Tagesabrechnungen seien bereits zu Mittag erstellt worden, schon bei oberflächlicher Betrachtung der der Behörde vorliegenden Unterlagen als haltlos erweise.

Wider die Mängeleignung als Grundlage für die Schätzung nahm der steuerliche Vertreter in seiner Berufungsergänzung Bezug auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, indem er vorbrachte, dass nicht jeder formelle Mangel zur Schätzung berechtige (z.B. [VwGH 90/13/0299](#)); formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen würden nur dann zu einer Schätzung berechtigen, wenn sie derart schwerwiegend seien, dass das Ergebnis der Bücher

bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheine (VwGH 2001/13/022) und fügte hinzu, dass selbst bei Bestand einer Verpflichtung zur Vorlage von Grundaufzeichnungen für den Zeitraum vor September 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 (Februar, März, April 2002; März 2004) mit für all diese Zeiträume existierenden unbedenklichen Tagesabrechnungen betreffen. Selbst 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, weshalb eine Abgabenschätzung lediglich aufgrund formeller Mängel im Sinn der Rechtsprechung zu [§ 184 BAO](#) unzulässig sei (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, womit die Verletzung dieser Pflicht eine Zwangsstrafenfestsetzung zur Folge haben könnte; allerdings sei die Festsetzung einer Zwangsstrafe im Fall der Unmöglichkeit/Unzumutbarkeit der verlangten Leistung rechtswidrig (VwGH 16. Februar 1994, [93/13/0025](#)).

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ([§ 119 BAO](#)) werde nicht dadurch, dass die betreffenden abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände auf Papier (und nicht auf einem Datenträger) offengelegt werden, 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.

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

Unter Punkt „b) *Schätzung aufgrund sachlicher Unrichtigkeit*“ hielt der steuerliche Vertreter den Ausführungen der Behörde entgegen, dass der Berufung zufolge die Bw. durch eine Vielzahl an Beweisen und Vorbringen versucht hätte, der Behörde zu beweisen, dass die vorgelegten Buchhaltungsunterlagen den tatsächlichen Gegebenheiten im Unternehmen der Bw. entsprechen würden; diese Vorbringen seien von der Behörde ignoriert worden. Die Befugnis zur Schätzung beruhe auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuer-

ungsgrundlagen zu ermitteln; bloße Ermittlungsschwierigkeiten würden die Behörde noch nicht zur Schätzung ermächtigen (VwGH [2002/13/0105](#)). Bei gehöriger Beachtung der Vorbringen und Beweisanträge der Bw. wäre es der Behörde möglich gewesen, die Besteuerungsgrundlagen anhand der sachlich richtigen Buchhaltungsunterlagen der Bw. zu ermitteln. Die Behörde habe folglich eine behauptete Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, selbst zu verantworten, bzw. beruhe die behauptete Unmöglichkeit einzig auf der vorgefassten Meinung der Behörde, die Besteuerungsgrundlagen der Bw. seien unrichtig und sei das gesamte Ermittlungsverfahren darauf ausgerichtet gewesen, diese vorgefasste Meinung unter Ignorierung der Vorbringen der Bw. zu bestätigen.

Für den Fall, dass die Behörde zur Schätzung berechtigt gewesen wäre, hätte sie im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen müssen, auch wenn Richtigkeit dieser Behauptungen erst durch weitere Erhebungen hätten geklärt werden müssen (VwGH [91/13/0222](#)). Wie oben ausgeführt, seien die Vorbringen der Bw. ignoriert worden, was einen weiteren Verfahrensmangel darstelle.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 28. Jänner 2011 gab Harald Q. nach Verlesung des Pkt. A. b) der Berufungsergänzung vom 15. Juli 2010 zu Protokoll, das Fleisch von Lieferanten (Butterflyzuschnitt mit Beinkette Anfang und Schluss samt Fettrand auf der Karreerose in der Größe von 25 deka) im Jahr 2001 übernommen zu haben. Ein Jahr nach Beginn der Tätigkeit, Ende 2002, Anfangs 2003, habe er sein Augenmerk auf die Qualität der Produkte (auch auf jene der Fleischbetriebe) gelegt. In diesem Zuge sei die Qualität mit den Eigentümern der Zulieferfirmen immer wieder begutachtet worden, Verbesserungen seien erzielt worden. Einen ganzen neuen Zuschnitt habe es nicht gegeben, es sei begonnen worden, die Fettschicht der Karreerose von einem Lieferanten - der Fa. F. - weggeschnitten geliefert zu bekommen. Im Jahr 2006 (Anfang Februar/ März) habe er mit dem Geschäftsführer der Fa. A&F Gourmet über einen definitiven fixen Zuschnitt gesprochen, der so aussehe, dass die Karreerose ohne Beinkette ohne Deckel (Anfang und Schluss) geschnitten geliefert werde; der Preis sei gleich geblieben.

H. Q. habe ein ganzes Stück Fleisch in die C-Straße liefern und dort so zuschneiden lassen, wie es für den Betrieb geeignet gewesen sei; E. S. sei speziell für den Zuschnitt eingeschult worden. Für die retournierte, schlechte Ware habe die Bw. Ersatzware bekommen.

In Ergänzung dessen brachte der steuerliche Vertreter Komm.-Rat Konrad vor, dass hier mit einem speziellen Maßstab gemessen werde und nicht entsprechende Ware zurückgeschickt werde, bzw. bemerkte A. sen.: Die Lieferung habe rationell erfolgen müssen, die trotz vierfacher Steigerung der Umsätze sehr kleine Arbeitsfläche für die Produkte habe sich nicht verändert.

Zur Frage des steuerlichen Vertreters Komm.-Rat Konrad nach der Kennzeichnung der speziell an die Bw. zugestellten Ware des E. S. gab H. Q. zu Protokoll: Es sei ein eigener Artikel gewesen, 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, nicht ihm; in weiterer Folge dem Büro. Ob jetzt dieser Zuschnitt an andere Betriebe geliefert werde, wisse der befragte Q. nicht, und behauptete: *„Diese Artikelnummer mit Zusatz A. sicher nicht“*.

Anlässlich der Befragung der von ihrer Tochter C.I. am 17. November 2011 zum Unabhängigen Finanzsenat begleiteten Zeugin S.I. bezeichnete die Köchin das Zubereiten der Produkte als ihre Aufgabe im Betrieb B-Straße in den Jahren 2002 bis 2005; die bis 2003 am letztgenannten Standort beschäftigte C.I. fügte ergänzend hinzu: Kleine Fleischstücke seien geliefert worden. S.I. habe die Stücke nicht geklopft, sondern habe 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 gab S.I. zu Protokoll, dass der Klopfer Flachsen weggeschnitten habe, bestritt, etwas weggeschnitten zu haben, bezeichnete die Art der verwendeten Fleischsorten mit A-Fleisch, B-Fleisch, C-Fleisch, D-Fleisch, 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, die Bemerkung, dazu keine Angaben machen zu können, hinzu.

In der über Antrag der Bw. am 5. Dezember 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ergänzte Dr. Jeannée als rechtsfreundlicher Vertreter der Bw. sein bisheriges Berufungsvorbringen in Form der Vorlage einer Auflistung der angeblich festgestellten formellen Buchführungsmängel und verwies im Übrigen auf das bisherige Berufungsbegehren, demzufolge die von der Außenprüfung aufgezeigten Mängel bis auf einen einzigen in den Monaten Februar und März 2002 festgestellten Mangel, der aber nur geringfügig war, in Wahrheit nicht existieren würden. Komm.-Rat Konrad brachte zur vorgelegten Aufstellung der an den Standorten B-Straße und C-Straße erzielten Umsätze sowie Entwicklung der Rohaufschläge an beiden Standorten vor, dass dieser zufolge der Rohaufschlag am Standort B-Straße in den Jahren 2003 bis 2005 tendenziell absinke, obwohl es sich hierbei um den Hauptstandort handle, währenddessen der Rohaufschlag am Standort C-Straße im gleichen Zeitraum ansteige, und bemängelte an der Außenprüfung, dem Ersuchen der Bw. betreffend Einbeziehung auch des Standorts C-Straße nicht nachgekommen zu sein, da hierdurch angebliche Ungereimtheiten aufgeklärt werden hätten können.

Teamleiter Seitner nahm Bezug auf die Stellungnahme zur Berufung, derzufolge die Betriebsprüfung die Unterlagen EDV-mäßig gesichtet und berücksichtigt habe, führte zu den drei völlig

getrennt geführten Betrieben B-Straße, C-Straße und D-Straße ins Treffen, dass der Standort B-Straße im Gegensatz zu den Standorten C-Straße und D-Straße keinen branchenüblichen Rohaufschlag aufgewiesen hätte, weshalb keine Veranlassung zur Unterziehung der beiden anderen Betriebe einer genaueren Überprüfung bestanden habe, und hielt zur Kalkulation fest, dass die Argumente der Bw. zum allergrößten Teil, so insbesondere im Hinblick auf den Ansatz eines Verderbs bzw. Schwunds der Waren berücksichtigt worden seien, jedoch hätten Differenzen hinsichtlich der Fleischabfallhöhe bestanden, wobei auch hier der Teamleiter auf die Prüfungsfeststellungen bzw. die Stellungnahme verwies.

Nach Verweis des Amtsvertreters Dr. Landl auf die Anwendung des [§ 115 Abs. 3 BAO](#) durch die Außenprüfung, das Erreichen der Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht und die Berücksichtigung der Argumente der Bw. in vielen Punkten kontrerte Dr. Jeannée dem Vorbringen der Prüfung zur Verwertung sämtlicher EDV-mäßig gespeicherter Daten mit der mangelnden Ersichtlichkeit der Form, in welcher dies erfolgt sei; insbesondere hätte die Prüfung zur Feststellung, die Tageslosung habe ohne Probleme ermittelt werden können, kommen müssen. Betreffend den angesetzten Fleischabfall bestritt Dr. Jeannée, dass das zunächst angefertigte Gutachten der A-Anstalt realistisch gewesen sei, thematisierte die von der Bw. daraufhin in Auftrag gegebenen zwei weiteren Gutachten von völlig unverdächtigen Stellen, die übereinstimmend auf einen weit höheren Fleischabfall, als dies im A-Anstalt - Gutachten festgehalten wurde, gekommen seien, und erhob den an die Prüfung adressierten Vorwurf, bei der Kalkulation nur ein Mittel des Fleischabfalles an Hand der drei vorliegenden Gutachten herangezogen zu haben. Gehe die Bw. von der Richtigkeit der Buchhaltung aus, so sei der Umstand, dass daneben noch die Kalkulation der Prüfung von der Bw. in Frage gestellt wurde, 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 Betriebsprüfung in Frage zu stellen.

In weiterer Folge bestritt der Gruppenleiter Seitner die Richtigkeit dessen, dass die Außenprüfung ein Mittel der drei vorliegenden Gutachten zur Berechnung der Höhe des Fleischabfalles herangezogen habe, mit der Begründung, dass diese Berechnung auf eigenständigen Feststellungen der Außenprüfung im Zuge der Betriebsbesichtigung basiert habe, und hielt fest: Das Fleisch, das im Prüfungszeitraum Verwendung fand, sei mit dem danach verwendeten Fleisch teilweise nicht ident gewesen.

Zum Streitpunkt Warenlieferungen verwies Komm.-Rat Konrad im Hinblick auf den Umstand, dass Warenlieferungen insbesondere zwischen den Standorten B-Straße und D-Straße stattgefunden hätten, auf das Berufungsbegehren, betonte, dass die beiden Betriebe unterschiedliche Öffnungszeiten gehabt hätten bzw. dass eine Lagerung am Standort B-Straße nicht stattfinden hätte können, infolge dessen diese Warenlieferungen notwendig gewesen seien, und

vermerkte zum Hinweis des Gruppenleiters Seitner auf Aufzeichnungen betreffend Lieferungen an andere Standorte, dass dies nur bei Lieferungen vom Standort B-Straße an den Standort C-Straße, nicht aber beim Standort D-Straße, der Fall sei. Gruppenleiter Seitner warf der Bw. vor, während der ganzen Berufungsdauer von doch mehreren Jahren nie mitgeteilt zu haben, dass Lieferungen von der B-Straße nach D-Straße erfolgt seien, und stellte die Verwunderung, dass dieser Umstand erst in der Berufung releviert wird, fest. Komm.-Rat Konrad begründete die Unrichtigkeit der vom Prüfer Mistelbauer erstellten Kalkulation des Betriebes C-Straße damit, dass ihr innerbetriebliche Leistungsaustausche in falscher Weise bei der Aufschlagsberechnung zu Grunde liegen würden.

Zur Problematik bei der Kapitalertragsteuer verwies a) Dr. Landl auf § 8 Tz 15 des Kommentars Lang/ Schuch/ Staringer zum KStG, demzufolge eine verdeckte Ausschüttung auch dann vorliegen könne, wenn es zeitnahe zu einem Anteilserwerb komme; b) Dr. Jeannée auf Seite 3 der dem Senat bereits übergebenen Unterlagen, c) Komm.-Rat Konrad auf die Treuhändereigenschaft des Herrn A. sen. hinsichtlich Anteile für die N.- Privatstiftung.

Über Befragung durch den Senat gab H. 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 Firma A&F speziell für den Betrieb der Bw. vorgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 sowie die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004

Gemäß [§ 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.

Tatsachen im Sinne des [§ 303 BAO](#) sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 23. April 1998, [95/15/0108](#); 19. November 1998, [96/15/0148](#); 26. Juli 2000, [95/14/0094](#)). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten,

Absichten oder Gesinnungen wie beispielsweise die Zahlungswilligkeit (VwGH 14. Juni 1982, [82/12/0056](#)).

Für das Hervorkommen neuer Tatsachen im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) 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 wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 10 zu [§ 303 BAO](#) und die dort beispielsweise zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. März 2009, [2004/15/0135](#), 0136; 23. Februar 2010, 2006/15/0314; 29. Juli 2010, 2006/15/0006; 31. Mai 2011, 2009/15/0135). Das Vorliegen neuer Tatsachen im Sinn des [§ 303 BAO](#) in dem der Berufung zugrundegelegten Sachverhalt wurde durch den mit 21. Oktober 2009 datierten Prüfbericht gemäß § 150 leg. cit. in Form dessen Verweisen auf die Tz 4 und 5 PB betreffend der Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2005, auf die Tz 6 PB betreffend der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005, auf die Tz 7 PB betreffend der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2005, klar und eindeutig dokumentiert; zum Beweis für den „Neue Tatsachen-Charakter“ der in den zuvor zitierten Textziffern offen gelegten Sachverhaltselemente sei auf die nachfolgenden rechtlichen Ausführungen zu den übrigen angefochtenen Bescheiden verwiesen. Die hervorgekommenen Umstände waren gewichtiger Art, weshalb bei der Ermessungsübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben war. Damit war die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 sowie der Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2004 als unbegründet abzuweisen.

2. Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005, Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005, Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2005

In verfahrensrechtlicher Hinsicht haben Abgabenbehörden gemäß [§ 115 Abs. 1 und 3 der Bundesabgabenordnung](#) zufolge die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind; die Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände sind auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

[§ 119 Abs. 2 BAO](#) zufolge dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für

die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen, doch befreit dies die Partei dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Juni 2007, [2004/17/0105](#), zufolge nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinn des [§ 119 Abs. 1 BAO](#) offenzulegen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Februar 1994, [92/15/0159](#)). Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wofür zunächst Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 13 zu § 115, und die dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs genannt seien, besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (z.B. VwGH 28. Mai 2002, [97/14/0053](#); 9. September 2004, [99/15/0250](#); 13. September 2006, [2002/13/0091](#); 25. Juni 2007, [2004/17/0105](#)), die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22. Jänner 1992, [90/13/0200](#); 7. Juni 2001, [95/15/0049](#); 30. September 2004, [2004/16/0061](#)).

Nach Stoll, BAO, Band II, Seite 1273, trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht den Abgabepflichtigen ungeachtet des Amtswegigkeitsgrundsatzes nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann, wenn ein außergewöhnlicher oder in seiner Entstehung und seinem Verlauf nicht üblicher und nicht zu vermutender Sachverhalt zu beurteilen ist (VwGH 21. Mai 1975, [1051/73](#) und 22. Juni 1967, 153/65). Dasselbe gilt bei von den allgemeinen Lebenserfahrungen abweichenden Behauptungen des Abgabepflichtigen; diesfalls ist es Sache des Abgabepflichtigen, nicht die der Behörde, entsprechende Nachweise zu erbringen (VwGH 5. Oktober 1982, [82/14/0027](#), 0068, und 23. November 1982, 82/1470294 f). Wer „undurchsichtige“ (VwGH 19. Mai 1988, 87/16/0165f) oder „dunkle Geschäfte“ tätigt und „das über diesen Geschäften lagernde Dunkel ... nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, hat das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen“ (ständige Rechtsprechung, zum Beispiel VwGH 30. Juni 1971, 969f/69).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum [§ 119 Abs. 1 BAO](#) bedeutet „Offenlegen“, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Dezember 1983, [82/15/0166](#)). Dem Abgabepflichtigen kann dabei unter Umständen auch zugemutet werden, von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gilt, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu ma-

chen. Er kommt seiner Mitwirkungspflicht insbesondere dann nicht nach, wenn er erst eine Aufforderung der Behörde zum Nachweis seiner Behauptungen abwarten wollte, obschon es ihm ohne weiteres möglich ist, in Kenntnis des Verfahrensgegenstandes die notwendigen Beweismittel vorzulegen (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 8. Mai 1969, 27/68; E 8. Mai 1973, 844/71). Die Mitwirkungspflicht der Partei im Abgabenverfahren tritt insbesondere dann in den Vordergrund, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, wenn sie das Vorliegen eines sie steuerlich begünstigenden Tatbestandes oder eines ungewöhnlichen Sachverhaltes behauptet (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Jänner 2009, [93/17/0313](#)). Verletzt die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht, so hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Februar 1994, [92/15/0159](#)).

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. Jedoch ist Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 5 zu § 183, samt den dort beispielhaft zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 16. September 2003, [2000/14/0106](#); 24. März 2009, [2006/13/0162](#) und 0180; 25. November 2009, 2008/15/0220; 23. März 2010, 2009/13/0078, zufolge die Behörde zur Aufnahme eines bloßen Erkundungsbeweises nicht verpflichtet.

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 der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) zukommenden "freien Überzeugung" 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 (vgl. z. B. VwGH 5. April 2011, [2010/16/0168](#)). Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen (vgl. VwGH 23. Februar 1994, [92/15/0159](#)).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß [§ 184 Abs. 3 BAO](#), 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 Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 3 zu § 184 und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist das Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. z.B. VwGH 2. Juli 2002, [2002/14/0003](#); 8. September 2009, [2009/17/0119](#) bis 0122; 22. März 2010, 2007/15/0265; 29. April 2010, 2008/15/0122). Dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 15. Mai 1997, 95/16/0144, 23. April 1998, 97/15/0076, 26. November 1998, 95/16/0222, und 9. Dezember 2004, 2000/14/0166 ausgesprochen. 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. September 1998, [97/13/0033](#); 19. März 2002, [98/14/0026](#); 27. August 2002, [96/14/0111](#); 8. September 2009, [2009/17/0119](#) bis 0122).

Selbst bei Außerachtlassung der Tatsache, dass der steuerliche Vertreter dem Prüfer Grundaufzeichnungen auf Datenträger für den Zeitraum erst ab September 2004 vorgelegt hatte, war die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß [§ 184 BAO](#) hinsichtlich der Daten für den Betrieb B-Straße als gegeben zu erachten, weil bei den Grundaufzeichnungen, wie den Ausführungen in der Tz 1 PB ersichtlich, die fortlaufende Nummerierung für die Monate Februar und März jeweils des Jahres 2002 teilweise unterbrochen gewesen war und ab April 2002 nicht mehr bestanden hatte; die Tagesabrechnungen für den März 2004 waren nicht nummeriert; Monatsausdrucke hatten gefehlt; Tagesabrechnungen waren teilweise zu Mittag gewesen. Da die fortlaufende Nummerierung der Grundaufzeichnungen ab April 2002 gefehlt hatte, war die abgabenbehördliche Vermutung von Kassenmanipulationen ab diesem Zeitpunkt nachvollziehbar, infolge dessen die Mängel an den Grundaufzeichnungen als schwerwiegend zu werten waren.

Die vom Prüfer im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens ermittelten Kalkulationsdifferenzen waren von der Bw. trotz Inanspruchnahme der Leistungen von drei verschiedenen Steuerberatungskanzleien - Komm.-Rat Konrad von der Witago Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH (während des gesamten Prüfungszeitraums), Dr. Jeannee Rechtsanwalt GmbH (Erledigung der Betriebsprüfung laut Schreiben vom 16. April 2008), PKF Österreicher - Staribacher Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG (Erledigung der Betriebsprüfung ab 19. Jänner 2009) - selbst im Berufungsverfahren nicht schlüssig widerlegbar, was jedoch für die Widerlegung der vermutlichen Vereitelung der Kontrolle der vollständigen Datenerfassung notwendig gewesen wäre.

Wie aus dem Prüfbericht ersichtlich, wurde bei der kalkulatorischen Schätzung ein Teilumsatz mit Hilfe eines Rohaufschlages auf eine geeignete Basis, nämlich den Wareneinsatz geschätzt,

wobei nicht nur branchentypische, sondern insbesondere die Besonderheiten des Betriebes am Standort B-Straße samt der für ihn geltenden Marktbedingungen berücksichtigt wurden. Das Fehlen einer schlüssigen Begründung zur Widerlegung der Kalkulationsdifferenzen anhand von Beweismittel im Zuge des Berufungsverfahrens hieß, dass der Prüfer aufgrund der formellen Mängel in den Grundaufzeichnungen in Verbindung mit den über zehn Prozent hinausgehenden Kalkulationsdifferenzen keine andere Möglichkeit gehabt hatte als die Abgabebemessungsgrundlagen für die Streitjahre im Zuge eines Schätzungsverfahrens gemäß [§ 184 BAO](#) zu ermitteln. Ist bei der der Abgabenbehörde grundsätzlich freistehenden Wahl der Schätzungsmethode jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Schätzungszieles am geeigneten erscheint, so war die Anwendung eines Sicherheitszuschlags in Höhe von 2 % auf die nicht von der Kalkulation betroffenen Erlöse zulässig, zumal diese Schätzungsmethode der herrschenden Lehre samt Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zufolge davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (siehe Ritz, 4. Auflage, Tz 18 zu § 184, samt den dort beispielhaft zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Jänner 2006, [2001/13/0274](#); 24. März 2009, [2006/13/0150](#); 28. Oktober 2010, [2009/15/0011](#); 17. November 2010, [2007/13/0078](#)).

Anhand der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war festzustellen, dass die von der Betriebsprüfung angewandte Methode mit Hilfe eines Risikozuschlages der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dient, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Februar 1999, [96/15/0050](#)). War der Prüfbericht als Nachweis dafür geeignet, dass die Betriebsprüfung die Höhe des Sicherheitszuschlages bei der Bw. an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung orientiert hatte, welche aus dem zu beurteilenden Sachverhalt zu gewinnen waren, so mangelte es dem Vorwurf, die Höhe des in Anwendung gebrachten Sicherheitszuschlages wäre im gegenständlichen Berufungsfall unbegründet gewesen, an der entsprechenden Substanz für die Wertung auch nur eines der angefochtenen Bescheide im Sinn des Berufungsbegehren als mangelhaft.

Von den bei der Kalkulation anhand der Hauptumsatzträger am Standort „B-Straße“ thematisierten Möglichkeiten des Fleischabschnittes sprach für die Anwendung des Prozentsatzes von 16 %, dass dieser Wert im Zuge der Betriebsbesichtigung ermittelt wurde. Wurde mit der Wahl dieses Prozentsatzes der Möglichkeit eines höheren Fleischabschnittes bei der Warenverarbeitung zu Zeiten selbst höchster Kundenfrequenz Rechnung getragen, so war der abgabenrechtlichen Würdigung des Betriebsprüfers hinsichtlich der an Herrn Q. adressierten Bestätigung des Geschäftsführers E. S. vom 27. August 2008 mit dem Text „*An Ihre Betriebe wurden*

bis 2006 S-Karree Produkte mit Beinkette geliefert, die bis zur küchenfertiger Verarbeitung Abschnitte von 25 % verursachen“ als Schreiben mit Gefälligkeitscharakter Schlüssigkeit zu bescheinigen. Im Übrigen wurde die rechnerische Richtigkeit des Schätzungsergebnisses des Prüfers im Berufungsverfahren nicht angefochten.

Damit war für die Bw. mit der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005, die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 und die die Jahre 2003 bis 2005 betreffenden Haftungs- und Abgabenbescheide nichts zu gewinnen, zumal der bei der Betriebsbesichtigung festgestellte Prozentsatz des Fleischabfalls anhand eines Fleisches jener Qualität ermittelt wurde, die für den Betrieb der Bw. in den Streitjahren repräsentativ war. Wurden bei der Kalkulation der Betriebsprüfung Positionen zu Gunsten der Bw. berücksichtigt, obwohl der steuerliche Vertreter keine Aufzeichnungen zu den Positionen Personalverbrauch, Schwund und Reklamationen vorgelegt hatte, so war die Annahme, die Betriebsprüfung hätte nur Umstände, die zu einer höheren Abgabenbelastung führen, ermittelt und berücksichtigt, aufgrund der Aktenlage zu verneinen.

Für die Glaubwürdigkeit des kalkulatorischen Schätzungsergebnisses sprach die Ersichtlichkeit der Berücksichtigung der Warenbewegungen zwischen den Betrieben C-Straße und B-Straße bei der kalkulatorischen Verprobung durch den Prüfer aus der dem Steuerberater ausgehändigten Kalkulation, in der der Wareneinsatz bei den Lieferungen an den Standort C-Straße in Abzug gebracht wurde; die Übernahme dieser Betriebsprüfungszahlen in die Gegenkalkulation der Bw. indizierte die Richtigkeit dieser Beträge. Die Tatsache, dass die vom Betriebsprüfer ermittelten Verkaufszahlen den im thematisierten Interview genannten Verkaufszahlen sehr nahe gekommen waren, machte den Beweismittelcharakter dieses veröffentlichten Artikels in Verbindung mit den diesbezüglichen Vorbringen des Prüfers glaubhaft.

Aufgrund der Dokumentation der Warenbewegungen zwischen der letztgenannten GmbH und dem Betrieb B-Straße in Form deren Verbuchung auf entsprechenden Konten in der Buchhaltung der Bw. sowie der geringen Abweichung der Rohaufschläge auf Erlöse im Betrieb A-Straße in den Streitjahren im Vergleich zu jenen Rohaufschlägen im Betrieb B-Straße war die Bestimmung des Prüfers hinsichtlich der Konten und Geschäftsfälle des Betriebs B-Straße als Schwerpunkt der Prüfungsarbeit nachvollziehbar. Allein mit der Thematisierung der organisatorischen Verflechtung der in Rede stehenden Standortbetriebe war daher für die Bw. nichts zu gewinnen, wenn anhand der Buchhaltung lediglich eine Organisation für jeden einzelnen Standortbetrieb zu erkennen war, deren Ziel die auf Spezialisierung beruhende Strukturierung und Koordination von Personen, Sachmitteln und Informationen zum Zwecke der Erreichung der Unternehmensziele in den Streitjahren war. Obwohl die steuerliche Vertretung Kenntnis vom Fehlen an substantiierten Gründen für eine abgabenbehördliche Prüfung an den vom Standort „B-Straße“ verschiedenen Betriebsstätten gehabt hatte, blieb die Bw. im Vergleich zu

dem durch Buchhaltungskonten dokumentierten Warenverkehr zwischen den Standorten „B-Straße“ und „C-Straße“, womit die strukturelle Zusammenarbeit der in Rede stehenden Betriebsstätten nachgewiesen war, die Vorlage von entsprechenden Beweismittel für Warenbewegungen zwischen den Betriebsstätten „B-Straße“ und „A-Straße“ schuldig und legte damit ungewöhnliche Verhältnisse offen, weil einerseits H. A. sen. Geschäftsführer der Bw. und der W. B GmbH in Personalunion in den Streitjahren gewesen war, weshalb substantiiert vorgelegene, für die Schätzung relevante Behauptungen von ihm denkbar gewesen wären, andererseits eine jede Betriebsprüfung für welchen steuerlich vertretenen Abgabepflichtigen auch immer in der Regel mit Kosten von nicht unbeträchtlicher Höhe verbunden ist. Sprachen das Parteienverhalten, die Mitwirkungsbereitschaft und die Behördenerfahrungen für die Annahme, die Betriebsprüfung verfüge über alle entscheidungserheblichen Informationen, so war einerseits nachvollziehbar, dass weitere abgabenbehördliche Ermittlungen unterblieben, andererseits der in der Berufung angeführte Prüfungsausdehnungsantrag als ein bloßer Erkundungsbeweisantrag zu werten, infolge dessen die abgabenbehördliche Verpflichtung zur Aufnahme eines bloßen Erkundungsbeweises zu verneinen war.

Die Erfassung von Warenbewegungen zwischen dem Betrieb der Bw. in der B-Straße und dem in Rede stehenden Betrieb der W. B GmbH in der Buchhaltung der Bw., während der Stellungnahme vom 15. Juli 2010 zufolge die Bw. Warenbewegungen zwischen den Standorten B-Straße und A-Straße bis dato in der Buchhaltung nicht gesondert festgehalten hatte, hätte für die bloße Verletzung einer Beweisvorsorgepflicht sprechen können, wäre die Bw. nicht in allen Streitjahren rechtsfreundlich vertreten gewesen. Hatte die Bw. Warenbewegungen zwischen den beiden in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführten Betrieben mit verschiedener Firmenbezeichnung in der Buchhaltung eines rechtsfreundlich vertretenen Unternehmens verbucht, so stand das Fehlen von verbuchten Geschäftsfällen hinsichtlich Warenbewegungen zwischen den in Rede stehenden Betrieben der Bw. der Annahme solcher Warenbewegungen entgegen. Anhand dieses Umkehrschlusses war der Schutzzweckcharakter des Vorbringens betreffend Warenbewegungen zwischen den Standorten ein und derselben Gesellschaft in all den Streitjahren aus welchen Gründen auch immer zu vermuten.

Dass der Bw. die Mitwirkung im Schätzungsverfahren anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) in Verbindung mit [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) zumutbar war und nicht von Nachteil gewesen wäre, weshalb mit der Bezugnahme auf die Bestimmung des [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) in der Berufung für die Bw. im Berufungsverfahren nichts zu gewinnen war, bewies der Umstand, dass die Betriebsprüfung Fakten bei der Kalkulation zu Gunsten der Bw. berücksichtigt hatte, ohne dass die Bw. beispielsweise den Personalverbrauch oder Reklamationen in Form von vorgelegten Aufzeichnungen nachgewiesen hätte. War H. A. sen. Geschäftsführer der Bw. und der W. B GmbH in Personalunion in den Streitjahren, so wäre es

an ihm gelegen gewesen, den Widerspruch dessen, dass bezüglich den Kalkulationsdifferenzen erst nach erfolgloser Behauptung des Anfalls von Fleischabfällen in nicht bestimmbarer Höhe versucht wurde, diese Differenzen mit der Verrechnung von Leistungen der W. B GmbH zu begründen, obwohl der Feststellung des Prüfers in der Tz 1 PB zufolge im Prüfungsverfahren immer behauptet wurde, dass das Absinken der Aufschläge durch die enormen Fleischabfälle begründet sei, durch eine lückenlose Beweisführung aufzulösen. Anstatt dessen hatte die steuerlich vertretene Bw. mit der Unterlassung eines solchen Verhaltens jene Grenze offen gelegt, wo nach der Lage des Falles nur die Bw. Angaben zum Sachverhalt machen konnte. Damit war die Annahme, der Geschäftsführer der in Rede stehenden Kapitalgesellschaften in Personalunion - H. A. sen. - hätte durch sein Verhalten eine Beweismittelbeschaffungspflicht bzw. Beweisvorsorgepflicht im gegenständlichen Berufungsfall verletzt, naheliegend, weshalb die Bw. das damit verbundene Risiko selbst zu tragen hatte.

Wider die Anwendung auch nur eines der im Betriebsprüfungsverfahren anhand von Gutachten behaupteten Prozentsätze von 6 %, 25 % und 35 % anstelle des im Zuge des Schaukochens ermittelten Prozentsatzes von 16 % sprach die mit den Erfahrungen des täglichen Lebens unvereinbare Annahme, ein Kunde wäre zu Einkäufen von nur zu 65 % bzw. 75 % verwertbaren Fleisch bereit, wenn er im Vergleichszeitraum Fleisch von einer Qualität im Vergleichszeitraum käuflich erwerben hätte können, von dem, wie das Ergebnis des Schaukochens bewies, sogar 84 % für gewerbebetriebliche Zwecke verwertbar gewesen wären. Stand das Untersuchungsergebnis der A-Anstalt in einem unauflösbaren Widerspruch zu den Gutachten der A-GmbH und des Magistrates der Stadt Wien, wenn der Geschäftsführer der Fa. F. (A&F) durch dessen Zeugenaussage vom 24. Juni 2008 bestätigt, dass der bis Anfang 2006 gelieferte Artikel Nr. 2190 dem von der A-Anstalt untersuchten Fleisch Artikel 2194 entspricht, so war für den Unabhängigen Finanzsenat die Anwendung des im Zuge des Schaukochens ermittelten Prozentsatzes von 16 % durch die Betriebsprüfung nicht unbegründet. Was die beantragten Zeugeneinvernahmen anbelangt, waren die protokollierten Angaben der Zeugin S.I. zu ihrer Arbeit in den Streitjahren mit dem Prüfungsergebnis vereinbar. Wurde der Zeuge Benedikt S..... an der Adresse 1=00 Wien, E-Straße 1=9/=9 namhaft gemacht, obwohl die als Zeuge genannte Person nicht Benedikt S....., sondern tatsächlich S.B. hieß, seit ihrer Pensionierung im Ausland aufhältig ist und in Aktivzeiten an der Adresse 10=0 Wien, E-Straße 109/=9, wohnhaft war, so wurde durch die Vielfalt der unrichtigen Angaben die Außerachtlassung der notwendigen Sorgfalt der steuerlichen Vertretung offen gelegt, wodurch eine komplikationsfreie Zustellung der Zeugenladung auszuschließen war und damit auf die diesem Antrag innewohnende Verschleppungsabsicht zu schließen war, weshalb die Einvernahme dieses Zeugen unterblieb. Dass die beantragten Zeugeneinvernahmen der für die Kassaführung zuständigen Personen K2 und K1 für den Ausgang des Berufungsverfahrens erheblich

sein könnten, war 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. Juni 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.“* auszuschließen, zumal gerade die unter Beweis zu stellende Annahme, die Zeugen hätten die von den Kellnern erklärten Einnahmen/Umsätze erfasst und in das Lösungsbuch eingetragen, dem angefochtenen Schätzungsergebnis der Betriebsprüfung zugrunde gelegen war.

Die Bestätigung des Komm.-Rat T vom August 2007 mit dem Text *„Als langjähriger Lieferant Ihrer Unternehmungen bestätigen wir wie folgt: Die von uns gelieferten Karreestücke (Produktteile) ohne Knochen und ohne Lungenbraten wurden von unserer Firma ausschließlich mit „Kette“ geliefert“* war insofern bemerkenswert, als diese Bestätigung substantiierte Angaben zu den Warenlieferungen vermissen ließ, weshalb ihr die Eignung, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen, abzusprechen war.

Was die beantragte Zeugeneinvernahme des Herrn Q. anbelangt, wurde diesem leitenden Angestellten Q. im Beisein der steuerlich vertretenen Bw. anlässlich des Erörterungsgesprächs ausreichend Gelegenheit zur Rede und Gegenrede betreffend die Produktqualität geboten; im Übrigen steht eine unterschiedliche Entwicklung der Warenqualität im Vergleich zum Preis außer Streit.

Was die angefochtenen Abgaben- und Haftungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 betrifft, unterliegen Vorteilszuwendungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften nach [§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; sie 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 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 (Hinweis Doralt/Kirchmayr, EStG, Tz. 12 zu § 94).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs 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. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. Mai 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. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 7. Juli 2004, [99/13/0215](#), 0216, mwN). Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. November 1999, 96/13/0115).

Bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist. Hat die Betriebsprüfung bei Vornahme einer solchen Zurechnung zu beachten, dass festgestellte Gewinnerhöhungsbeträge ausnahmsweise überhaupt weder einem Gesellschafter noch einer solchen nahestehenden Person, sondern einem Dritten (etwa einem diebischen Angestellten) oder aber den Gesellschaftern nicht entsprechend den bestehenden Anteilsverhältnissen zugeflossen sein können, so ergibt sich daraus, dass die Betriebsprüfung vor Zurechnung der angenommenen verdeckten Gewinnausschüttungen an den einzelnen Gesellschafter im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung desselben, ungeachtet der bereits durchgeführten Gewinnzuschätzung bei Veranlagung der Kapitalgesellschaft, zu prüfen hat, ob und inwieweit er für die Vereinnahmung der gegenständlichen Beträge in Betracht kommt. In einem solchen Verfahren kann es aber dem betreffenden Gesellschafter nicht verwehrt werden, alles vorzubringen, womit er vermeint, dartun zu können, dass er eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht erhalten hat; dies gilt umso mehr, als eine unmittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerbescheides des Gesellschafter vom Körperschaftsteuerbescheid der Kapitalgesellschaft nicht besteht.

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist die im erhobenen Sachverhalt gedeckte Feststellung, wer Empfänger der Zuwendung gewesen ist, erforderlich. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils

nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Mai 1999, [96/15/0018](#)).

Der Berufung gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 war daher der Erfolg zu versagen, weil die Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen dem geschäftsführenden Gesellschafter Ergebnis einer abgabenbehördlichen Schätzung gewesen war, bei der die Prüfer die der Kalkulation des Steuerberaters entnommenen Positionen betreffend „Verpackungs-, Lagerverlust, Schwund“ großzügig übernommen hatte. Obwohl sich bei der Betriebsbesichtigung die vom Steuerberater geschätzten Abfälle von 25 % als wirklichkeitsfremd herausgestellt hatten, hatte der Prüfer die tatsächlichen Fleischabfälle laut Betriebsbesichtigung bei der Kalkulation berücksichtigt. Waren nicht einmal mehrere Steuerberater dazu in der Lage, die bei der Kalkulation festgestellten Umsatzdifferenzen aufzulösen, so hatte die Betriebsprüfung keine andere Möglichkeit als diese Umsatzdifferenzen dem Umsatz/Gewinn zuzurechnen und als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten, wobei für den Unabhängigen Finanzsenat die Zurechnung dieser Art der Gewinnausschüttung gemäß dem anlässlich der Schlussbesprechung gestellten Antrag der Bw., demzufolge die Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern getragen werde, nachvollziehbar war.

Zur Person A. senior in den Streitjahren sei bemerkt, dass dieser bis zum 22. November 2004 an der in Rede stehenden Holding beteiligt gewesen war und die Geschäfte der Bw., an der die Holding mit 95 % des Stammkapitals beteiligt war, geführt hatte; seit dem 3. März 2004 ist er wieder Gesellschafter der Bw.. Alle Beteiligten an der die Bw. beherrschenden Holding sind geborene A. , also nahe Angehörige. Kommt dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Februar 1978, [1257/75](#) zufolge als Empfänger einer Vorteilszuwendung auch eine Person in Frage, die auf die Körperschaft einen mittelbaren, aber entscheidenden Einfluss nehmen kann, so war die Zurechnung der bei der Bw. ermittelten Umsatzdifferenzen an die Bw. für die Zeit vor der direkten Beteiligung wegen des „Nahe Angehörigen Verhältnisses“ der an der Bw. samt Holding beteiligten Personen nachvollziehbar. Da H. A. senior der handelsrechtliche Geschäftsführer der Bw. im gesamten Prüfungszeitraum gewesen war und für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verantwortlich gezeichnet hatte und stets nahe Angehörige über die Holding an der Bw. in den Streitjahren beteiligt gewesen waren, hatte die Betriebsprüfung die als verdeckte Gewinnausschüttung gewerteten Umsatzdifferenzen der Kapitalertragsteuer aufgrund des anlässlich der Schlussbesprechung gestellten Zurechnungsantrags zu unterziehen und dem handelsrechtlichen Geschäftsführer der Bw., H. A. senior, antragsgemäß zuzurechnen.

Mit der Thematisierung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. Dezember 2005, [2002/13/0022](#) samt Schachtelprivileg war für die Bw. nichts zu gewinnen, weil infolge des letztgenannten Antrags der der Berufung zugrunde gelegene Sachverhalt mit jenem, wel-

cher dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. Dezember 2005, [2002/13/0022](#) zugrunde gelegen war, nicht vergleichbar war, womit das vom steuerlichen Vertreter thematisierte Erkenntnis für die Berufungsentscheidung ohne Belang war. Sind [§ 10 Abs. 1 Ziffer 1 KStG 1988](#) zufolge Beteiligungserträge in Form von Gewinnanteilen jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften von der Körperschaftsteuer befreit, so wäre ein durch die Bw. erwirtschafteter und der Holding zuzurechnender Gewinnanteil nur in Form des Beteiligungsertrages bei der Holding von der Körperschaftsteuer gemäß [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#) steuerbefreit.

Aufgrund der obigen Ausführungen wäre aber auch eine Abänderung der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide zu Gunsten der Bw. unbegründet, weil ein substantiiertes Berufungsvorbringen, anhand dessen der Unabhängige Finanzsenat die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide feststellen hätte können, fehlte, infolge dessen die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 als unbegründet abzuweisen war. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Februar 2012