

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vom 23. Oktober 2019, vertreten durch WT Gruber Steuerberatung GmbH, ***Bf3-Adr***, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 23. September 2019, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2012 bis 2017 und Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommen- und Umsatzsteuer 2012 bis 2016, nach durchgeführter mündlicher Verhandlung

zu Recht erkannt

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2012 bis 2016 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2017 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Einkommensteuer

2012

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2012	Einkommen	22.393,03 €	Einkommensteuer	4.158,46 €
Summe ger.				4.158,46 €

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer	4.158,00 €

2013

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2013	Einkommen	21.925,98 €	Einkommensteuer	3.987,98 €
Summe ger.				3.987,98 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				3.988,00 €

2014

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	Einkommen	39.735,73 €	Einkommensteuer	11.477,94 €
			Grundstücksveräußerung	15.104,85 €
Summe ger.				26.582,79 €
Immobilienenertragsteuer				-594,00 €
				25.988,79 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				25.989,00 €

2015

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

2015	Einkommen	24.784,69 €	Einkommensteuer	5.031,41 €
Summe ger.				5.031,41 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				5.031,00 €

2016

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2016	Einkommen	10.616,69 €	Einkommensteuer	0,00 €
Summe ger.				0,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0,00 €

2017

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2017	Einkommen	42.085,92 €	Einkommensteuer	10.956,09 €
	Summe ger.			10.956,09 €
	ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer			10.956,00 €

Umsatzsteuer

2012

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
2012	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	119.574,17 €		
	Eigenverbrauch	<u>1.130,00 €</u>		
		120.704,17 €		
	Stpfl Leistungen	120.524,17 €	x 20%	24.104,83 €
		180,00 €	x 10%	18,00 €
	Vorsteuer			-7.722,65 €
Zahllast in €				16.400,18 €

2013

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
2013	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	124.389,89 €		
	Eigenverbrauch	<u>1.180,00 €</u>		
		125.569,89 €		
	Steuerpflichtige Leistungen	125.389,89 €	x 20%	25.077,98 €
		180,00 €	x 10%	18,00 €

	Vorsteuer			-8.322,55 €
Zahllast in €				16.773,43 €

2014

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	133.670,48 €		
	Eigenverbrauch	<u>1.190,36 €</u>		
		134.860,84 €		
	Steuerpflichtige Leistungen	134.740,84 €	x 20%	26.948,17 €
		120,00 €	x 10%	12,00 €
	Vorsteuer			-7.868,03 €
Zahllast in €				19.092,14 €

2015

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
2015	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	128.577,73 €		
	Eigenverbrauch	<u>718,04 €</u>		
		129.295,77 €		

	Steuerpflichtige Lieferungen	129.295,77 €	x 20%	25.859,15 €
	Vorsteuer			-7.779,06 €
Zahllast in €				18.080,09 €

2016

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
2016	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	112.381,03 €		
	Eigenverbrauch	<u>718,04 €</u>		
		113.099,07 €		
	Steuerpflichtige Lieferungen	113.099,07 €	x 20%	22.619,81 €
	Vorsteuer			-6.590,39 €
Zahllast in €				16.029,42 €

2017

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe

2017	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	131.425,83 €		
	Eigenverbrauch	<u>718,04 €</u>		
		132.143,87 €		
	Steuerpflichtige Lieferungen	132.143,87 €	x 20%	26.428,77 €
	Vorsteuer			-6.630,91 €
Zahllast in €				19.797,86 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zur Einkommensteuer zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

3. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Im Beschwerdeverfahren vorgebrachter Sachverhalt:

1. Bei der Bf wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt.

a. In der Niederschrift vom 8. Juli 2019 wurden folgende Punkte festgehalten.

(1) Nicht abzugsfähige Aufwendungen nach § 20 EStG (Tz 1):

Im Zuge der BP sei festgestellt worden, dass verschiedene Betriebsausgaben dem privaten Bereich zuzuordnende Ausgaben enthalten würden. Die Vorsteuer sei dementsprechend zu kürzen. Dazu gehörten

Arbeitskleidung (2012, 2014, 2016 und 2017 zur Gänze dem Privatbereich zuzuordnen).

2012	940,00 €
2013	9,06 €
2014	126,38 €
2015	33,33 €
2016	326,32 €
2017	172,02 €

Verbrauchsmaterial, Dekoration, Reinigung, Werbeaufwand

2012	4.220,12 €
2013	2.814,79 €
2014	2.205,32 €
2015	2.802,97 €
2016	2.447,46 €
2017	3.096,10 €

Ein Privatanteil von 25% werde laut BP ausgeschieden.

(2) PKW-Kosten (Tz 2):

Bisher sei ein PKW als Teil des Betriebsvermögens (BV) im Anlageverzeichnis ausgewiesen und für die Privatnutzung ein Privatanteil ausgeschieden worden.

Im Zuge der BP habe man erstmalig festgestellt, dass die Bf in ihrem Haus gewohnt habe, wo sich auch der Betrieb befinde. Daher sei für 2012 und 2013 von einer betrieblichen Kilometernutzung von ca. 500 km auszugehen. Ab dem Jahr 2014 habe sich der Wohnort 2,5 km vom Betrieb entfernt befunden. Der Betrieb habe Dienstag bis Freitag geöffnet. Die durchschnittliche Jahreskilometerleistung liege bei 15.000 km. Daraus ergebe sich eine betriebliche Nutzung von ca. 1.240 km im Jahr ($1.240 \times 0,42 = 520,80$ €).

Zusätzlich würden für die Aus- und Fortbildung ca. 500 km pro Jahr angerechnet ($500 \text{ km} \times 0,42 = 210$ €).

Eine überwiegende betriebliche Verwendung für das KFZ sei daher nicht gegeben.

Rechtliche Würdigung:

Die betriebliche Nutzung des Fahrzeuges durch den Betriebsinhaber sei grundsätzlich mittels Fahrtenbuch nachzuweisen (VwGH 21.2.1996, 93/14/0167). Aus dem laufend geführten Fahrtenbuch müssten

- Tag (Datum) der betrieblichen Fahrt,
- Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und Ende der betrieblichen Fahrt,
- Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und
- Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer ersichtlich sein (VwGH 23.5.1990, 86/13/0181; VwGH 16.9.1979, 0373/70).

Wenn die Bf keine Aufzeichnungen über die betrieblichen Kosten führe, seien diese der Höhe nach zu schätzen (VwGH 19.5.1993, 91/13/0045). Bei zum BV gehörenden KFZ sei die Schätzung nicht auf Basis des Kilometergeldes durchzuführen, weil die AfA von den tatsächlichen Anschaffungskosten vorzunehmen sei (VwGH 1.10.1974, 0114/74). Die übrigen KFZ-Kosten (Versicherung, Öl, Benzin, Service, Reparaturen, Steuern, Autobahnvignette, Kreditzinsen) würden, soweit sie nachgewiesen werden könnten, zu schätzen sein.

Anzuerkennende Kilometergelder (in €):

2012	210,00
2013	210,00
2014	730,80
2015	730,80
2016	730,80
2017	730,80

Sämtliche bisherige diesbezügliche Ansätze (Aufwendungen/Privatanteil) seien zu streichen.

Die rechnerische Darstellung und Änderung der Besteuerungsgrundlagen sei der Beilage zum Bericht zu entnehmen.

(3) Eigenverbrauch (Tz 3):

Der Eigenverbrauch der Kosmetika sei bisher in der Buchhaltung jährlich mit folgenden Beträgen angesetzt worden (in €):

2012	150,00
2013	200,00
2014	200,00

2015	200,00
2016	200,00
2017	200,00

Die angeführten Beträge würden deutlich zu niedrig erscheinen, da der Durchschnittskosmetikverbrauch im Monat zwischen 50,00 € und 75,00 € liege. Eine Kosmetikerin müsse auch ihren Betrieb repräsentieren (gepflegtes und dekoratives Äußeres). Daher sei nach allgemeiner Lebenserfahrung der tägliche Aufwand für Pflegeprodukte und dekorative Kosmetika höher. Der Monatsverbrauch sei mit rund 60,00 € angenommen worden.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen werde im Zuge der BP der Eigenverbrauch jährlich um 500,00 € erhöht. Der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen gehöre zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben.

(4) Leistungskalkulation (Tz 4):

Im Schätzungsweg errechnete Kalkulationsdifferenzen netto. Diese Schätzungsmethode sei im Zuge der Schlussbesprechung erläutert worden.

2012	33.000,00 €
2013	31.000,00 €
2014	46.000,00 €
2015	36.000,00 €
2016	33.000,00 €
2017	22.000,00 €

(5) Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten (Tz 5):

Der Wert der Gegenleistung für die Zurverfügungstellung an Herrn Dr. H werde im Schätzungswege mit 3.500,00 € beziffert (unechte Umsatzsteuerbefreiung).

(6) Grundfreibetrag (Tz 6):

Der Grundfreibetrag werde angepasst.

(7) Immo-ESt (im Bericht Tz 7):

Im Zuge des Scheidungsverfahrens sei die Haushälfte gemäß Kaufvertrag vom 19. August 2014 um 100.000,00 € an den geschiedenen Ehemann veräußert worden.

Ein Bewertungsgutachten vom 7. Mai 2014 liege vor.

Laut Mietvertrag vom 5. September 2014 werde die veräußerte Haushälfte in weiterer Folge an die Bf vermietet. Beginn sei der September 2014.

Aufgrund der aufliegenden Baupläne, des Bewertungsgutachtens und des durchgeführten Lokalaugenscheines sei das betrieblich genutzte Ausmaß, bezogen auf das Gesamtobjekt mit 46,7% festgestellt worden.

In der bisherigen Berechnung der Immo-ESt sei der betriebliche Anteil mit 30% angegeben worden (Immo-ESt-Berechnung neu).

Die Aufteilung des Kaufpreises einer Liegenschaft habe nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Der Methode des Sachwertverhältnisses sei der Vorzug zu geben, wobei der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft festgestellt, in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden aufgeteilt und in diesem Verhältnis mit dem tatsächlichen Kaufpreis verglichen bzw in Relation gesetzt werde. Damit würden unrealistische Verzerrungen vermieden (VwGH 7.9.1990, 86/14/0084).

Die von der Bf durchgeführte Berechnung sei nicht zulässig, da der Grundanteil in Form der Differenzrechnung vom Gesamtkaufpreis abgezogen werde.

Das Bewertungsgutachten vom 7. Mai 2014 werde in folgender Weise angepasst.

Der Bodenwert von 39.226,00 € werde vom Finanzamt übernommen.

Immo-ESt-Berechnung neu:

Der Gebäudewert werde wie folgt angepasst: Berechnung laut gesetzlicher Grundlagen § 4 Abs 3a iVm § 30 EStG in €:

100% (bezogen auf den Miteigentumsanteil)	85.880,00	Gebäudeanteil aus 100.000,00 Ausgleichszahlung	
93,4% betrieblich	80.211,92	betrieblicher Teil	
BW	22.562,83		
	57.649,09	25% davon	14.412,27 IMMO-ESt
6,60%	5.668,08 privater Gebäudeteil bezogen auf die Ausgleichszahlung für 50% Gebäudeteil		

	= Altvermögen, daher 86% als AK 4.874,55 793,53	25%	198,38 IMMO-ESt
betrieblicher Grundanteil 14.120,00 (mit 86%)	12.143,20 1.976,80	25%	494,20 IMMO-ESt
			15.104,86 gesamt

Rechtliche Würdigung: Der Gebäudeteil, der überwiegend betrieblich genutzt werde, stelle Betriebsvermögen dar. Voraussetzung für die HWS sei das Vorliegen eines Eigenheims. Gemäß § 18 Abs 1 Z 1b EStG sei ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.

Festgestellt habe man, dass bei einer Gesamtnutzfläche von 247,3 m² ein Mietvertrag von 115,5 m² gegenüberstehe. Daher seien 46,7% betriebliche Nutzung.

b. Im Bericht vom 23. September 2019 ist zusätzlich ausgeführt:

(1) Zur Leistungskalkulation (Tz 4):

Die Bf betreibe seit 1986 ein Kosmetikstudio. Bei der BP seien alle für die Losungsermittlung relevanten Grundaufzeichnungen (zB Kalenderaufzeichnungen, Paragons etc.) angefordert worden, daraufhin habe man lediglich die folgenden Unterlagen vorgelegt: Paragons, Terminkalender für das Jahr 2016 und 2017. Bis 2015 sei eine vereinfachte Losungsermittlung durchgeführt worden, ab Ende 2015 habe man eine Registrierkasse in Betrieb genommen.

Die bisher über Jahre hinweg erklärten Gewinne erschienen nicht ausreichend, um die Lebenshaltungskosten zu decken. Daher seien die erklärten Erlöse im Zuge der BP mit einer Leistungskalkulation überprüft worden. Dabei habe man nach Berücksichtigung von Urlaubstagen, Krankenständen und Feiertagen für sämtliche Dienstnehmer Stehzeiten im Ausmaß von 20% berücksichtigt.

Für die im Betrieb beschäftigten Lehrlinge seien nach Abzug der Berufsschulzeiten weitere Abschläge für die Produktivität, unter Bedachtnahme auf den jeweiligen Ausbildungsstand berücksichtigt worden (70%-50%-10%). Die so ermittelten produktiven Stunden seien mit einem Stundensatz von 48,00 € brutto multipliziert und dem erklärten Leistungserlös gegenübergestellt worden. Die sich daraus ergebende Differenz stelle grundsätzlich den

Leistungserlös der Unternehmerin dar. Dieser Saldo habe teilweise sogar einen negativen Ertrag ergeben, die erklärte produktive Unternehmerleistung sei gleich Null. Das entspreche in keiner Weise der branchenüblichen Situation und stehe auch im Widerspruch zu den Zeugeneinvernahmen.

In freier Beweiswürdigung und in Verbindung mit § 184 BAO werde von einer aktiven und verrechenbaren Tätigkeit der Unternehmerin ausgegangen, ähnlich der übrigen Dienstnehmer, wobei in den Jahren 2015 und 2016 der eingewendeten Erkrankung mit einem deutlichen Abschlag Rechnung getragen worden sei.

Daraus resultierten folgende Zuschätzungen:

2012	33.000,00 €
2013	31.000,00 €
2014	46.000,00 €
2015	36.000,00 €
2016	33.000,00 €
2017	22.000,00 €

(2) Botoxbehandlungen (Tz 5):

Die Bf habe Dr. H für Botoxbehandlungen mehrmals im Jahr ihre Behandlungsräume zur Verfügung gestellt. Als Gegenleistung habe sie die eigenen Behandlungen kostenlos erhalten. Die Terminverwaltung obliege der Bf.

Der bisher steuerlich nicht erfasste Wert der Gegenleistung für die Zurverfügungstellung an Dr. H werde im Schätzungswege mit 3.500,0 € beziffert (unechte Umsatzsteuerbefreiung).

(3) Alleinerzieher (Tz 8):

In der Einkommensteuererklärung 2015 sei erstmals der Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt worden. Die Familienbeihilfe habe der Vater bezogen.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag stehe nur dann zu, wenn die Alleinerzieherin im Kalenderjahr mehr als sechs Monate für mindestens ein Kind Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag (Auszahlung mit der Familienbeihilfe) habe. Daher stehe der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zu.

(4) Kinderfreibetrag (Tz 9):

In der Einkommensteuer 2015 sei erstmalig der Kinderfreibetrag für haushaltszugehörige Kinder in der Höhe von 220,00 € beantragt worden.

Das betreffende Kind lebe beim Vater. Im Scheidungsvergleich verzichte der Vater auf die Geltendmachung von Unterhaltsansprüchen hinsichtlich des minderjährigen Kindes gegenüber der Mutter.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Kinderfreibetrages sei, dass für die betroffenen Kinder ein Anspruch auf Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr bestehe.

Daher stehe der Kinderfreibetrag für nichthaushaltszugehörige Kinder nicht zu.

(5) Die Wiederaufnahmegründe Umsatzsteuer 2012-2016 würden die Tz 1, 3 und 4 betreffen; bei der Einkommensteuer 1-5 und 7-9.

Die Sachverhalte zu den Feststellungen 1,2,3,4,5 und 7 seien erst im Zuge der BP zum Vorschein gekommen.

c. Die Änderung der Bemessungsgrundlage stelle sich wie folgt dar:

2012-2014 in €

	2012	2013	2014
Einkünfte vor BP	17.689,71	17.466,76	9.964,54
Tz 1 Arbeitskleidung	940,00		126,38
Tz 1 Verbrauchsmaterial	1.055,03	703,70	551,33
Tz 2 PKW	1.820,63	3.222,04	3.417,71
Tz 3 Eigenverbrauch	500,00	500,00	500,00
Tz 4 Leistungskalkulation	33.000,00	31.000,00	46.000,00
Tz 5 Botoxbehandlungen	3.500,00	3.500,00	3.500,00
BP-Ergebnis vor GFB	58.505,37	56.392,50	64.059,96
GFB-Erhöhung	-1.256,71	-1.290,03	-2.411,04
Ergebnis nach BP			

2015-2017 in €

	2015	2016	2017
--	------	------	------

Einkünfte vor BP	2.643,98	5.221,44	25.318,10
Tz 1 Arbeitskleidung		326,32	172,02
Tz 1 Verbrauchsmaterial	700,74	611,87	774,03
Tz 2 PKW	2.529,11	3.085,18	1.976,53
Tz 3 Eigenverbrauch	500,00	500,00	500,00
Tz 4 Leistungskalkulation	36.000,00	33.000,00	22.000,00
Tz 5 Botoxbehandlungen	3.500,00	3.500,00	3.500,00
BP-Ergebnis vor GFB	45.873,83	46.244,81	54.240,68
GFB-Erhöhung	-3.516,72	-3.900,00	-3.900,00
Ergebnis nach BP	42.357,11	42.344,81	50.340,68

2. Mit Schreiben vom 23. Oktober 2019 wurde Beschwerde gegen die Einkommensteuer 2012 bis 2017, die Umsatzsteuer 2012 bis 2017 und die Wiederaufnahmebescheide ESt und USt 2012 bis 2016 eingelegt.

a. Beantragt werde die Aufhebung der Bescheide 2012 bis 2016 und Versetzung in den Stand vor der Betriebsprüfung.

b. Zusätzlich beantrage man den Einkommensteuer und Umsatzsteuerbescheid 2017 jeweils entsprechend der abgegebenen Steuererklärungen zu erlassen.

c. Es seien keine neuen Tatsachen für eine Wiederaufnahme hervorgekommen.

d. Es seien keine Feststellungen getroffen worden, die Werte basierten auf Vermutungen. Die Begründung enthalte keine Feststellungen zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, es sei damit von einer ordnungsmäßigen Buchführung auszugehen.

e. Bei der Akteneinsicht am 8. Oktober seien Beweismittel zu Unrecht nicht herausgegeben worden (Zeugenbefragung AS).

f. Weiters sei auf den Aktenvermerk hinzuweisen, der im Rahmen der Besprechung vom 24. Mai 2018 angefertigt worden sei. Dieser sei dem Finanzamt am 12. Dezember 2018 per E-Mail bzw am 13. Dezember 2018 per Post übermittelt worden. Im Rahmen dieser Besprechung sei der Bf. ein „unmoralisches Angebot“ gemacht worden, entweder sie akzeptiere eine

Zuschätzung von 25% unter Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes (für die Prüfung der Jahre 2014-2016) oder die BP werde auf die Jahre 2012-2013 ausgedehnt. Solche willkürlichen Ansinnen sollten in einem Rechtsstaat in einem ordnungsgemäßen Verfahren eigentlich nicht mehr vorkommen und diese seien für die Abgabepflichtige höchst unangenehm.

g. Bei der Berechnung der Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im Jahr 2014 sei der Grundanteil laut vorliegendem Verkehrswertgutachten heranziehen und es sei von der Finanzbehörde die gesamte Fläche nicht den tatsächlichen Verhältnissen angepasst worden. Die gesamte Gebäudefläche betrage 284,10 m², womit sich ein betrieblicher Anteil iHv 81,31% ergebe. Die aufgrund dieser Parameter zu ermittelnde Steuer aus Grundstücksveräußerungen betrage somit 11.912,16 €.

h. Beantragt werde, keine Beschwerdeentscheidung (BVE) zu erlassen, die Beschwerde direkt dem Verwaltungsgericht vorzulegen und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

3. Mit Beschwerdeentscheidung vom 7. Juli 2020 wurden die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2017, die Umsatzsteuer 2012 bis 2017 und die Wiederaufnahmebescheide ESt und USt 2012 bis 2016 als unbegründet abgewiesen.

a. Aufgrund des Ablaufes der Dreimonatsfrist (§ 262 Abs 2 lit b BAO) ab Einlangen der Beschwerde, habe man eine Beschwerdeentscheidung erlassen.

b. Auf die Begründung der Außenprüfung werde verwiesen.

c. Zur Wiederaufnahme:

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln sei ausschließlich aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren zu beurteilen, bei denen diese Tatsachen möglicherweise zu erkennen gewesen wären. Es beziehe sich daher auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

In den Zeitpunkten der Erlassung der Erstbescheide seien der Abgabenbehörde lediglich die entsprechenden Bilanzen und Steuererklärungen zur Verfügung gestanden, nicht hingegen die Buchhaltungsunterlagen und sonstigen Grundaufzeichnungen. Erst aufgrund der BP seien die im Prüfungsbericht unter den Tz 1-9 angeführten Tatsachen neu hervorgekommen, wobei sich auch erst im Rahmen dieser Überprüfung die Mangelhaftigkeit der vorliegenden Unterlagen ergeben habe.

d. Die Nichtvorlage vollständiger Daten und entsprechender Aufzeichnungen und der damit einhergehenden Nichtprüfbarkeit, habe zur Ermittlung und Berechnung der Besteuerungsgrundlagen aus den Bestimmungen des § 184 Abs 1 bis 3 BAO geführt, welche hinsichtlich Anwendung und Methodik im Rahmen der Schlussbesprechung mit der Bf besprochen worden sei. Nach der Rspr des VwGH stelle ein Mangel in der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung einen zulässigen Wiederaufnahmegrund dar (VwGH 18.1.1989, 88/13/0075).

e. Nichtabzugsfähige Aufwendungen (Tz 1):

Aufwendungen für diverse Kleidungsstücke bzw Schuhe seien dem privaten Bereich zugeordnet worden (VwGH 28.4.1999, 94/13/0196) und man habe die steuerliche Abzugsfähigkeit aberkannt.

f. Privatnutzung PKW (Tz 2):

Nur Aufwendungen für Fahrzeuge, die überwiegende betriebliche Verwendung fänden und deshalb Betriebsvermögen darstellten, seien Betriebsausgaben. Anlässlich der BP sei auch die betriebliche Nutzung des PKW geprüft und festgestellt worden, dass die vorausgesetzte überwiegende betriebliche Nutzung des PKW nicht vorliege. Die von der Rspr zum Nachweis der betrieblichen Nutzung vorausgesetzte Führung eines Fahrtenbuches (VwGH 21.2.1996, 93/14/0167) sei von der Pflichtigen nicht erfüllt worden, weshalb diese Aufwendungen der Höhe nach zu schätzen gewesen seien (VwGH 19.5.1993, 91/13/0045).

g. Eigenverbrauch – Kosmetika (Tz 3):

Laut den Angaben der Statistik Austria würden sich die monatlichen Kosten für die Körper- und Schönheitspflege im Durchschnitt inklusive Dienstleistungen auf rund 70,00 € belaufen (Konsumerhebung 2014/15 – monatliche Verbrauchsausgaben private Haushalte Statistik Austria). Dies lasse aber den Schluss zu, dass gerade bei der beruflichen Tätigkeit des Betreibens eines Kosmetiksalons, ein höherer Aufwand an diversen Pflegeprodukten als in anderen Berufsgruppen gegeben sein werde, da der Pflichtigen wohl an einem besonders gepflegten Auftreten – auch im Sinne einer Vorbildfunktion – gelegen sein werde. Dies ändere nichts daran, dass es sich bei diesem Aufwand um einen solchen handle, der typischerweise der privaten Lebensführung zuzurechnen sei und der auch dann unter das Abzugsverbot des § 20 falle, wenn er zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolge.

h. Leistungskalkulation (Tz 4):

(1) Gemäß § 184 Abs 1 BAO habe die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, diese zu schätzen.

Der Umstand, dass Grundaufzeichnungen nicht vollständig oder gar nicht mehr vorhanden seien, stelle jedenfalls einen gravierenden Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung dar, wodurch die Schätzungsbefugnis der Behörde begründet werde.

(2) Im Betrieb des Kosmetikstudios sei grundsätzlich bis 2015 eine vereinfachte Lösungsermittlung angewandt und ab Ende 2015 eine Registrierkasse in Betrieb genommen worden. Der Aufforderung zur Vorlage der gesetzlich zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sei durch die Pflichtige unzureichend entsprochen worden. Anstatt aller für die Grundaufzeichnungen erforderlichen Unterlagen seien nur Paragons und Kalender für das Jahr 2016 und 2017 vorgelegt worden.

(3) Der Behörde sei es unmöglich gewesen, die erklärten Besteuerungsgrundlagen zu überprüfen bzw in jenen Zeiträumen, wo jegliche Aufzeichnungen fehlten, die Besteuerungsgrundlagen anders als im Wege der Schätzung zu ermitteln. Damit sei aber die

Schätzungsbefugnis der Behörde gemäß § 184 BAO zweifelsfrei für den gesamten Prüfungszeitraum begründet. „Schätzen“ bedeute, die Besteuerungsgrundlagen mangels Erfüllung der gesetzlichen Aufzeichnungs- und Erklärungspflicht seitens der Abgabepflichtigen durch Wahrscheinlichkeitsausschlüsse und durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten zu ermitteln.

(4) Im vorliegenden Fall seien die von der Bf erklärten Erlöse mit einer Leistungskalkulation überprüft worden, wobei nach Berücksichtigung von Urlaubstagen, Krankenständen und Feiertagen für sämtliche Dienstnehmer auch Stehzeiten berücksichtigt worden seien. Auch auf die reduzierte Produktivität der im Betrieb beschäftigten Lehrlinge (Ausbildungsstand, Berufsschulzeiten) sei entsprechend Rücksicht genommen worden und man habe diverse Abschläge zur Anwendung gebracht. Nach Durchführung der entsprechenden Berechnungen habe sich teilweise ein negativer Betrag ergeben, welcher in keiner Weise der branchenüblichen Situation entspreche und im Widerspruch zu den durchgeführten Zeugeneinvernahmen stehe. Die Schätzung sei im Zuge der Schlussbesprechung mit der Bf erörtert worden.

i. Botoxbehandlungen (Tz 5):

Erstmalig sei im Rahmen der Prüfung festgestellt worden, dass die Bf ihre Räumlichkeiten für Botoxbehandlungen zur Verfügung stelle und dabei die Terminverwaltung innehabe, wofür sie als Gegenleistung kostenlose eigene Behandlungen erhalte. Mangels entsprechender steuerlicher Darstellung sei auch diese Gegenleistung im Schätzungswege ermittelt worden.

j. Grundfreibetrag (Tz 6):

Der Grundfreibetrag sei entsprechend der Besteuerungsgrundlagen angepasst worden.

k. Immobilienertragsteuer (Tz 7):

Verwiesen werde auf die ausführliche Begründung der rechtlichen Würdigung im Außenprüfungsbericht. Zudem werde ergänzt:

Die Beurteilung vorgelegter Gutachten obliege den Finanzämtern im Rahmen der freien Beweiswürdigung. Allein auf der Grundlage des von der Pflichtigen vorgelegten Bewertungsgutachtens ergebe sich nach den angegebenen Nutzflächen des Hauses im Verhältnis zu den angeführten Geschäftsflächen eine betriebliche Nutzung im Ausmaß von 41,4%, welche anhand der Baupläne und des durchgeführten Lokalaugenscheines (Ausscheiden neutraler Flächen) auf ein Ausmaß von 46,7% korrigiert worden sei. Aufgrund der nunmehr vorgefundenen Tatsachen sei die Berechnung der Immobilienertragsteuer daher an die realen Gegebenheiten angepasst worden.

l. Alleinerzieher und Kinderfreibetrag (Tz 8 und 9):

Aufgrund des vorgelegten Scheidungsvergleiches vom 1. August 2014 sei im Rahmen der Außenprüfung festgestellt worden, dass die minderjährige Tochter laut getroffener Vereinbarung dem Haushalt des Vaters zugehörig sei und man zwischen den ehemaligen

Ehegatten einen umfassenden Unterhaltsverzicht bezüglich Kindes- bzw Ehegattenunterhalt vereinbart habe. Mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für den von der Pflichtigen geltend gemachten Alleinerzieherabsetzbeträgen bzw Kinderfreibeträgen, seien diese zu korrigieren gewesen.

4. Mit Schreiben vom 25. Februar 2021 stellte die Bf einen Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht.

a. Die Beschwerde der Bf sei am 7. Juli 2020 (zugestellt am 29. Januar 2021) als unbegründet abgewiesen worden. Innerhalb offener Frist werde gemäß § 264 BAO die Vorlage an das BFG beantragt.

b. Die Begründung der BVE gebe nur die Punkte laut Bescheid bzw der Niederschrift und dem Prüfbericht wieder und enthalte keine neuen Argumente.

c. Auf die Ausführungen in der Beschwerde werde verwiesen.

d. Man stelle den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

5. Am 17. März 2021 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt. Verwiesen werde auf die Begründung der BVE.

a. Mit Schreiben vom 23. April 2021 wurde eine Stellungnahme der steuerlichen Vertretung übermittelt.

(1) Raumsituation:

Raum 1 – EG – Pediküre.

2 x Pediküre – in diesem Raum stehen die im Jahr 2003/2013 angeschafften Fußpflegestühle – Anlagegut Nr. 38 und 39.

Raum 2/3 EG-Kosmetik.

2 Stühle – auf 1 Sessel wird behandelt – der zweite Sessel dient als Wartesessel. Nr. 10 und 11 aus 89.

Raum 4 – KG – braune Kabine.

Dieser Raum wird nicht mehr verwendet, da der Stuhl bereits sehr alt ist – kann nicht mehr hochgefahren werden. Dieser Raum ist allerdings wichtig, da er über ein fließendes Wasser verfügt und dieses Wasser in den anderen Kellerräumen benötigt wird.

Dieser Stuhl scheint nicht mehr im AVZ auf.

Raum 5 – grüne Kosmetik – KG.

Für Kosmetik und Beine harzen.

Kosmetikliege aus dem Jahr 01/2010 – Nr. 35.

Raum 6 – rote Kosmetik – KG.

Für Kosmetik und Beine harzen.

Neue Fußpflege – angeschafft im Jahr 11/2013 – Nr. 40.

(2) Anzeige:

Die Anzeige stamme von Zeuge AS (da der Kalendereintrag bei ihm auch auf Facebook veröffentlicht sei).

Die Bf habe mit AS in einer Partnerschaft gelebt und habe sich im September 2015 von ihm getrennt. AS habe keinen Einblick in die Geschäfte der Bf gehabt, sei psychisch krank und sehr labil. Der Kalendereintrag stamme aus dem Jahr 2015 (vermutlich Frühjahr) und sei für den Nachweis von Schwarzumsätzen nicht geeignet. Die Bf könne mit bestem Gewissen bestätigen, dass sämtliche Umsätze erfasst würden.

Richtig sei, dass die Bf als Serviceleistung für ihre Kunden regelmäßig Termine in ihren Räumlichkeiten mit Herrn Dr. H. organisiert habe und auch für diese Termine kein Honorar erhalten habe. Alle Leistungen seien direkt mit Dr. H. abgerechnet worden. Dass Dr. H. die Bf. als Gegenleistung für die Organisation kostenlos behandelt habe, könne keine steuerlichen Auswirkungen haben.

Die Termine für Dr. H. würden meist auf einem separaten Kalenderblatt geführt, seien daher am Bürokalendar nicht vermerkt und nicht ersichtlich. Das betroffene Kalenderblatt sei in der Privatwohnung der Bf abfotografiert worden, da die Bf aufgrund ihrer Krankheit die Termine von zu Hause aus organisiert habe. Daher sei für diese Termine auch der normale Kalender verwendet worden und es sei erkennbar, dass terminlich bei der Bf keine Behandlungen eingetragen seien, nur die Termine für Dr. H.

(3) Motivation:

Der Prüfungszeitraum 2014-2016 sei geprägt gewesen von der Scheidung im Jahr 2014 und der schweren Erkrankung inklusive umfangreicher Operationen und Rehamaßnahmen im Jahr 2015.

Im Jahr 2015 habe die Bf. nicht oder nur eingeschränkt produktiv sein können, auch 2016 sei die Arbeitsleistung nur eingeschränkt möglich gewesen und auch zukünftig sei ein voller Arbeitseinsatz gesundheitlich nicht möglich.

Der Schwerpunkt der Bf sei nicht mehr die Gewinnmaximierung, sondern das Finden einer richtigen „Work-Life-Balance“. Die Bf sei mangels anderer Jobalternativen an das Kosmetikstudio gebunden. Die Motivation, dieses Kosmetikstudio weiterzuführen, sei die Hoffnung

- damit noch den Lebensunterhalt verdienen zu können und
- das Studio an die Tochter weitergeben zu können.

Die Bf habe sich bei Ausrichtung des Kosmetikstudios auch der Qualität verpflichtet. Aufgrund der teilweise sehr günstig angebotenen Leistungen im Bezirk sei dies die einzige Möglichkeit der Bf.

Preislich sei durch die günstigen Angebote wenig Spielraum. Durch die Qualität habe die Bf eine gewisse Auslastung sichergestellt. Diese Qualität erfordere auch eine teilweise höhere Zeitbelastung pro Behandlung. Der in der Prüfung angenommene Durchschnittsverdienst pro Stunde sei bei der Bf. nicht erreichbar.

(4) Lehrlingsausbildung:

Ihr gesamtes Arbeitsleben war die Lehrlingsausbildung immer ein Anliegen der Bf. Diese sei auch Prüferin am WIFI (Lehrabschlussprüfung, Meisterprüfung). Bevor Lehrlinge aktiv im Betrieb eingesetzt werden könnten, sei viel Einsatz im Geschäft erforderlich – in Form der Zeit der anderen Mitarbeiter

- das erste Lehrjahr sei geprägt von der Ausbildung und koste die Zeit der anderen Mitarbeiter,
- im zweiten Lehrjahr sei ein beschränkter Einsatz der Lehrlinge möglich, noch immer unter großem Einsatz der Kollegen,
- erst im dritten Lehrjahr seien die Lehrlinge produktiv einsetzbar, noch immer in Begleitung von Kollegen.

Wie in der Schule sei auch bei Lehrlingen das Leistungsspektrum sehr groß, es gebe sehr geschickte, ambitionierte Lehrlinge (die für den Betrieb ein absoluter Gewinn seien) und Lehrlinge, bei denen sich die Berufsauswahl als falsch herausstelle (und die für den Betrieb eine Belastung darstellten), trotzdem aber drei Jahre im Betrieb seien.

Die Bf habe über den gesamten Prüfungszeitraum immer mindestens einen Lehrling in Ausbildung gehabt, teilweise auch zwei Lehrlinge.

Bei H habe sich im Laufe der Ausbildung herausgestellt, dass sie bei einem Vollzeitjob gesundheitlich nicht in der Lage sei, die Herausforderungen zu bewältigen. Sie sei somit aus sozialen Gründen von der Bf fertig ausgebildet worden. Ein Betrieb für den Gewinn sei sie sicher nicht gewesen. H habe die Kapazitäten der Ausbilder (Bf und Arbeitskollegen) überdurchschnittlich beansprucht, bei nur niedriger Produktivität.

(5) Klingensituation:

Im Rahmen der BP sei ein grobes Missverhältnis zwischen den verwendeten Klingen und den Behandlungen, die Klingen erforderten, festgestellt worden. Diesbezüglich werde angemerkt, dass die Klingen vielseitig eingesetzt werden könnten.

Klinge Nr. 11 werde nur für Gesichtsbehandlungen eingesetzt.

Die Klingen Nr. 15 und 19 würden hauptsächlich für die Pediküre eingesetzt, in Ausnahmefällen könne auch für die Maniküre eine Klinge verwendet werden. Auch dürften die Lehrlinge Klingen in die Berufsschule mitnehmen.

Grundsätzlich werde pro Behandlung eine Klinge eingesetzt. Bei der Pediküre würden manchmal (jede dritte oder vierte Behandlung, abhängig von der zu behandelnden Person)

auch zwei Klingen pro Behandlung benötigt. Weiters werde in seltenen Fällen auch bei der Maniküre eine Klinge benötigt.

(6) Privatkonto:

Gerne werde auch in das private Bankkonto Einsicht gewährt. Auch könne die Finanzierung der neuen Wohnung im Detail erklärt werden.

(7) Beilage Berechnung der Klingen für das Wirtschaftsjahr 2016:

Aus den Berechnungen gehe hervor, dass circa für jede vierte Behandlung eine zusätzliche Klinge benötigt worden sei. Dies sei daher im Rahmen und kein Hinweis darauf, dass ein Missverhältnis bestehe zwischen Klingeneinsatz und Anzahl der Behandlungen.

(8) Stundenkalkulation für das Wirtschaftsjahr 2016:

In der beiliegenden Stundenkalkulation seien Urlaube, Feiertage, Krankheiten, Berufsschultage und Mittagspausen berücksichtigt worden, daraus ergäben sich erhebliche Abweichungen zur dargelegten Kalkulation der Betriebsprüfung.

Man habe für die Mittagspause pro Woche 2,5 Stunden berücksichtigt, etwas mehr als 30 min pro Arbeitstag. Diese Mittagspause sei den Dienstnehmern, die 40 Stunden beschäftigt gewesen seien, bezahlt worden.

(9) Kalkulation des Umsatzes für das Wirtschaftsjahr 2016:

Von folgenden Zahlen sei man ausgegangen:

Tatsächliche IST-Arbeitszeit im Jahr 2016.

Kalkulation des Durchschnittstundensatzes: Ausgehend von den angebotenen Hauptleistungen sei der durchschnittliche Zeitaufwand für die angebotene Leistung angesetzt worden.

Zusätzlich sei eine notwendige „Wechselzeit“ pro Arbeit berücksichtigt worden (Zusammenräumen, Vorbereitung des Platzes für den neuen Kunden). Aufgrund dieser Kalkulation hätten sich gewisse Stundensätze pro angebotener Arbeit ergeben.

Kalkulation des Umsatzes: Von der tatsächlich anwesenden IST-Zeit sei ein gewisser Zeitpolster für unproduktive Arbeit in Abzug gebracht worden (es sei nicht möglich, einen ganzen Tag produktiv zu arbeiten bzw auszulasten). Das sei individuell für jeden Dienstnehmer geschehen, Auch sei entsprechend der geleisteten Hauptarbeit ein unterschiedlicher Stundensatz pro Dienstnehmer angesetzt worden.

Aufgrund dieser Kalkulation ergebe sich ein Jahresumsatz von 106.561,79 €, der nur eine geringe Abweichung zum tatsächlich erzielten Jahresumsatz zeige und somit keinen Grund für eine Schätzung oder einen Sicherheitszuschlag biete.

Im Vergleich mit der Kalkulation der BP stellt sich die Kalkulation der Bf in den Bereichen Gesamtstundenzahl, zeitliche Abschläge und unproduktive Zeiten wie folgt dar:

	2016	2016
--	------	------

	BP	Bf
SM Stunden		
Yv Stunden	1.872,000	1.881,000
LS Stunden		
HI Stunden	234,000	140,000
	78,000	78,000
Lehrlingswochen		
H Stunden	1.240,000	1.290,000
TH Stunden		
MJ Stunden		880,000
RE	40,000	1.440,000
	1.280,000	
Summe	4.744,000	5.709,000
Urlaub	-474,400	-525,000
Feiertage	-189,760	-199,000
Krankenstand		-143,090
Stehzeit	-815,968	
Berufsschule		510,000
Mittagspause		-177,000
Differenz SOLL-IST		-18,500
MJ		-511,080
Summe	3.263,872	3.625,330
Lehrlingsabschläge HI 70%		
Lehrlingsabschläge		

10%	-20,124	
40%		-19,000
70%		-65,000
50%		
50%		
75%		-573,000
20%		-325,536
40%		-437,060
Summe	3.243,748	2.205,284
Unternehmerleistung 75% (2012) und 2013), 70% (2014) und 40% (2015 und 2016)	715,500	
Summe ger.	3.959,248	2.205,284
		$191,000 \times 35,00 =$ 6.685,000 $28,050 \times 40,00 =$ 1.122,000 $28,50 \times 40,00 =$ 1.140,000 $1.302,144 \times 43,00 =$ 55.992,190 $655,59 \times 40,00 =$ 26.223,600
Umsatz pro Stunde (bezogen auf 50 Minuten)	48,000	
Vorläufiger Umsatz	190.043,900	91.162,790

Unternehmerleistung geschätzt		15.399,000
Kürzung Unternehmerleistung 715,5 x 48,00	-34.344,000	
Brutto	155.699,900	106.561,790
Netto	129.749,920	88.801,490
Handelsware	12.908,300	12.908,300
Umsatz	142.658,220	101.709,790
erklärter Umsatz	109.075,870	109.075,870
Differenz	33.582,350	0,000
Zuschätzung	33.000,000	0,000

b. Sowohl mit der steuerlichen Vertretung der Bf (26. April 2021) als auch mit der zuständigen Dienststelle des Finanzamtes Österreich (29. April 2021) wurde eine Besprechung durchgeführt. Vom Steuerberater wurden verschiedene Unterlagen (Bilanzen, Schätzungen) mit Mail übermittelt. Während die Bf grundsätzlich von richtigen und gesetzeskonform erzielten Umsätzen ausgeht, nimmt die Finanzverwaltung an, dass ihre Kalkulation den Sachverhalt richtig wiedergibt und auch entsprechende Reserven eingebaut sind.

c. Vom Steuerberater übermittelt wurde auch der Aktenvermerk vom 24.5.2018 von einer Besprechung mit der BP: Zuschätzung 25% + Rechtsmittelverzicht, sonst Ausdehnung der Prüfung auf 2012 und 2013.

d. Für den 12. Mai 2021 um 10.00 Uhr wurde zur mündlichen Verhandlung geladen.

6. Folgende Unterlagen und Umstände sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Auflistung der Kalkulationen der BP der einzelnen Jahre in €

Jahre 2012-2014

	2012	2013	2014
SM Stunden	780,000	780,000	240,000
Yv Stunden	1.872,000	1.872,000	1.872,000
LS Stunden	700,000		

HI Stunden	672,000		1.760,000
Lehrlingswochen		1.760,000	
H Stunden		672,000	1.760,000
Summe	4.024,000	5084,000	5.632,000
Urlaub	-402,400	-508,400	-563,200
Feiertage	-160,960	-203,360	-225,280
Krankenstand	-8,000		
Stehzeit	-690,530	-860,048	-968,704
9 Tage		-72,000	
Summe	2.762,110	3.440,192	3.874,816
Lehrlingsabschläge HI 70%	-404,544		
Lehrlingsabschläge 40%		- 605,440	-605,000
70%		-404,540	-1.059,520
Summe	2.357,566	2.430,212	2.209,900
Unternehmerleistung 75% (2012) und 2013), 70% (2014) und 40% (2015 und 2016)	1.207,440	1.207,440	1.252,200
Summe	3.565,008	3.637,652	3.462,100
Umsatz pro Stunde (bezogen auf 50 Minuten)	48,000	48,000	48.000
Brutto	171.120,380	174.607,226	166.176,770
Netto	142.600,320	145.505,920	138.480,640

Handelsware	10.000,000	10.000,000	12.000,000
Umsatz	152.600,320	155.505,920	150.480,640
erklärter Umsatz	119.574,170	123.750,340	104.260,760
Differenz	33.026,150	31.755,580	46.219,880
Zuschätzung	33.000,000	31.000,000	46.000,000

Jahre 2015-2017

	2015	2016	2017
SM Stunden			
Yv Stunden	1.872,000	1.872,000	1.764,000
LS Stunden			
HI Stunden	1.760,000	234,000 78,000	312,000
Lehrlingswochen			
H Stunden	1.760,000	1.240,000	
TH Stunden	520,000		
MJ Stunden			1.733,000
RE		40,000 1.280,000	
Summe	5.912,000	4.744,000	3.809,000
Urlaub	-591,200	-474,400	-380,900
Feiertage	-236,480	-189,760	-152,360
Krankenstand			
Stehzeit	-1.016,864	-815,968	-655,148
9 Tage			
Summe	4.067,456	3.263,872	2.620,592

Lehrlingsabschläge HI 70%			
Lehrlingsabschläge 10%		-20,124	
40%			
70%			
50%	-757,000		-866,500
50%	-756,800		
Summe	2553,656	3.243,748	1.754,092
Unternehmerleistung 75% (2012) und 2013), 70% (2014) und 40% (2015 und 2016)	715,500	715,500	1.126,940
Summe	3.269,400	3.959,300	2.881,040
Umsatz pro Stunde (bezogen auf 50 Minuten)	48,000	48,000	48,000
Vorläufiger Umsatz		190.056,400	
Kürzung Unternehmerleistung 715,5 x 48,00		34.344,000	
Brutto	156.930,050	155.699,900	188.239,730
Netto	130.775,040	129.749,920	115.241,440
Handelsware	12.000,000	12.908,300	(B) 25.270,000 (N) 21.058,330
Umsatz	142.775,040	142.658,220	136.299,770
erklärter Umsatz	106.361,090	109.075,870	114.110,520

Differenz	36.413,950	33.582,350	22.189,250
Zuschätzung	36.000,000	33.000,000	22.000,000

b. Niederschrift mit H vom 8.5.2018 (Auszüge):

Frage: Wie war die Einteilung und Weitergabe von praktischem Wissen an sie?

H: Ich habe gleich eine praktische Ausbildung erhalten (lackieren und massieren; Kollegin war dabei).

Frage: Wie war die Handhabung nach den Behandlungen?

H: Fußpflegen und Harzen und Färben von Augenbrauen werden im oberen Bereich behandelt.

Frage: Wartezeit?

H: Die Kunden haben sehr selten, maximal 10 Minuten, gewartet.

Frage: Wer vereinbarte die Termine und wo war der Kalender?

H: Befand sich im Geschäft. Immer.

Wie war die Anwesenheit der Bf im Scheidungsjahr?

H: Die Bf hat auch behandelt, war auch immer da. Wenn eine Kundschaft am Abend abgesagt hat, dann ist sie eine Stunde früher gegangen. Sie hat auch Termine ausgemacht und behandelt.

Frage: Wie war die Mitarbeit (Krankheitsverlauf)?

H: Ganz ausgefallen ist sie nie. Auch beim Bandscheibenvorfall. Auch die Scheidung war keine Beeinflussung, waren schon getrennt bevor die Scheidung kam. Gutes Verhältnis wie früher.

Frage: Wie war sie zufrieden mit ihr?

H: Chefin war zufrieden mit mir, hat mir auch ein Dienstzeugnis ausgestellt.

7. In der mündlichen Verhandlung wurde folgendes vorgebracht:

SB: Gibt es von Seiten des Finanzamtes noch Ergänzungen zum Sachverhalt oder sonstige Ergänzungen?

Vertreter des FA: Zu dem was jetzt vorgetragen worden ist, fast nichts.

Nachdem ich jetzt vernommen habe, dass man eine Klingenkalkulation erwähnt. Die Klingen waren als Thema zwischendurch für die Prüferin relevant, weil sie vermutet hat, dass sich dort, wie sie die Prüfung angegangen ist, große Differenzen auftun. Das hat sich in weiterer Folge dann, nachdem unterschiedliche Fragestellungen gekommen sind, wieder verworfen und letztlich hat man die Zuschätzung über die Leistungskalkulation, die sie beschrieben haben, also die Beträge die zugeschätzt wurden, so ermittelt. Und zwar über die Leistungskalkulation, dort hat es die erheblichen Differenzen gegeben, die man allein mit der Klingenschiene nicht ansatzweise erreicht hätte.

SB: Sie wollen sagen, die Zuschätzung beruft sich

Vertreter des FA: ... alleine auf die Leistungskalkulation. Genau. Nicht auf die Buchführung, nicht auf Sachleistungen.

SB: Auch die Finanzierungen waren nicht wesentlich?

Vertreter des FA: Genau. So wie es im Bericht beschrieben ist. Die Motivation war eben, die bisher erklärten Gewinne zu vergleichen, wie das im Sachverhalt dargestellt wurde. Daher keine weiteren Ergänzungen.

Vertreter des FA: Vielleicht eines, das wurde auch erwähnt. Unsere Reserven, die da eingebaut sind. Erstens diese 20% Abschlag generell für jegliche Mitarbeiterin, das ist schon grundsätzlich außerhalb der Norm, die normalerweise mit 10% anzusetzen ist. Mit dem ausgewählten Stundensatz von 48,00 € haben wir jenen ausgewählt, der bei weitem nicht der höchste ist und das Thema abdeckt, das im Betrieb das vorrangigste ist, nämlich die Pediküre. Und dort ist der Prüferin mitgeteilt worden, dauert die Pediküre 50 Minuten. Wenn wir also einen Stundensatz von 48, so wie wir es annehmen, in der Berechnung durchgeführt haben, wird der aber eigentlich nur für 50 Minuten verwendet und kommt im Betrieb zum Ansatz, dann bleibt da schon wieder eine Differenz von 10 Minuten. Diese steht dann ja wieder – für das was erwähnt wurde, die Vor- und Nachbereitung – zur Verfügung.

Nur zur Ergänzung.

SB: Die Kalkulation der Bf., die haben sie ja.

Vertreter des FA: Die ist mir im Detail nicht bekannt.

SB: Die haben wir übergeben.

Vertreter des FA: Das kann, sein, aber die ist mir im Detail nicht bekannt.

Die Kalkulation 2016 wird für die Vertreter des Finanzamtes kopiert. Hingewiesen wird auf den Stundensatz von 43 Euro bei der Kalkulation der Bf und auf die Verrechnung von 35 Euro und 40 Euro bei den Beschäftigten.

SB: Es wäre interessant, wie das aus der Sicht der BP aussieht, mit den genannten Stundensätzen.

Vertreter des FA: Wie kommt man auf den Satz von 40 Euro, weil die nur spezielles machen? Wie kommt man auf 40 Euro?

Steuerberater (Stb): Nach dem Schwerpunkt der Tätigkeit, den die Damen ausgeübt haben und vor allem wie lange sie gebraucht haben. Das sind ja alles umgerechnete Sätze auf die Stunde. Wir haben ja weiter oben angegeben, bei der Pediküre, dass man grob bei 40 Minuten liegt, das war der Satz mit dem die Finanz gerechnet hat. Wir haben aber gesagt, es gibt teilweise die Fälle, wo man 60 Minuten braucht. Wir haben dann einen Schnitt von 2:1, das heißt 2 x 40 Minuten und einmal 60 Minuten genommen, wir kommen dadurch auf die durchschnittliche Zeit von 46,67 Minuten, die man braucht. Dann haben wir die Wechselzeit eingerechnet,

haben dann einen gesamten Zeitbedarf gehabt bei der Pediküre von 56,67 Minuten und sind so dann auf den Stundensatz gekommen, wo wir den Verkaufspreis von 40 x 60 hochgerechnet und den gesamten Zeitbedarf von 56,67 gegengerechnet haben. Sodass wir dann auf die einzelnen Stundensätze kommen. Wir haben dann pro Mitarbeiter ein bisschen differenziert. Es gibt da eben Spezialisten und es gibt welche, die ein bisschen länger gebraucht haben bzw den Schwerpunkt bei anderen Arbeiten gehabt haben. Dadurch haben wir das Modell angepasst.

Ich möchte auch anmerken, wir haben deshalb 2016 herangezogen, weil da auch eher von der Finanz sozusagen die Berechnung war. Da gibt es Berechnungsgrundlagen, die da vorhanden waren.

Die Finanz hat in den Vorjahren die unterschiedlichen Preise nicht berücksichtigt, sie hat einfach gesagt, im Jahr 2016 war der Preis so und hat für 2012 bis 2017 diese Preise herangezogen. Ich hätte da eine Preisliste mit Preisen von 2012, 2013, also den einzelnen Jahren.

SB: Also es geht jetzt einmal nur um das hier (Thema 43 Euro).

Stb: Ok.

SB: Die Aufspaltung ist bei den Tätigkeiten, wenn man das vergleicht, von den Stunden her im Jahr 2016, da ist man in der Kalkulation ziemlich lange auf demselben Level und erst bei den Abschlägen kommt es zu Differenzen.

Gut, dann ist das Steuerbüro an der Reihe. Gibt es Anträge von ihrer Seite?

Stb: Ich hätte gerne drei Erkenntnisse aufgenommen oder zitiert.

Das eine ist VwGH 86/13/0094, vom 19.12.1990. Da geht es um ein Friseurgewerbe, wo das Verwaltungsgericht eindeutig entscheidet, dass die Betriebsergebnisse der Bf von den Betriebsergebnissen anderer Betriebe gleicher Art eklatant abweichen. Das Nichtaufbewahren von Preislisten und Kalendern, auf denen Kundenvoranmeldungen eingetragen worden waren, bietet für sich alleine keine Handhabe, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen der Bf in Zweifel zu ziehen. In Wahrheit begründet die belangte Behörde ihre Schätzungsberechtigung auch nicht mit festgestellten Buchführungsmängeln, sondern mit einem Zirkelschluss, weil die den wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung tragende Schätzungsmethode der Zeitkalkulation von der Bf nicht widerlegt werden konnte, sei ein Abweichen der geschätzten von den erklärten Betriebsergebnissen festgestellt worden, was wiederum zur Schätzung berechtige. Da sagt der VwGH, nur weil man das meint und das nicht widerlegen kann, kann man nicht die Schätzung mit einer Vermutung begründen und das hat der VwGH eben abgelehnt. Bloße Behauptungen genügen hier nicht. Die angeführten Mängel erweisen sich hier nicht als zielführend. Das ist das erste Erkenntnis.

Dann gibt es zwei Entscheidungen des UFS. Die erste ist eine mit der Geschäftszahl RV/2116-L/02 von der Außenstelle Linz, da ist es ums das Kassabuch gegangen und um Aufzeichnungen,

wo Terminkalender fehlen. Und auch da ist vom VwGH die Feststellung, dass es der Betriebsprüfung im gesamten Verfahren nicht gelungen ist, nicht erklärte Lohnsummen von Behandlungen konkret nachzuweisen. Da besteht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates dennoch die Verpflichtung, im Schätzungsfall den wirtschaftlichen Verhältnissen mit großer Sorgfalt und Sicherheit nachzuspüren. Und es gibt keinerlei Hinweise auf einen ungeklärten Vermögenszuwachs. Und es hat nicht mit den realen wirtschaftlichen Entwicklungen zu tun, also das bezieht sich auch 1:1 auf unseren Fall.

Und dann gibt es noch eine Entscheidung vom UFS mit der Geschäftszahl RV/1008-L/08 und die besagt, das Nichtaufbewahren von Preislisten und Kalendern auf denen Kundenvoranmeldungen eingetragen wurden, bietet für sich alleine keine Handhabe die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und dass das Fehlen von Reservierungsbüchern und ähnlichen Unterlagen ohne weitere Mängel für eine Zuschätzung nicht ausreicht. Das behandelt genau unsere Thematik.

Und Ritz darf ich noch einmal zitieren, § 184 BAO, Rz 9: Maßgebend sind die Verhältnisse der betreffenden Abgabepflichtigen und nicht branchentypische Durchschnittssätze.

Die Finanz geht ja bei dieser Berechnung davon aus, dass sie sagt, es gibt Durchschnittssätze in der Branche, die sie nicht erreicht haben und das ist eigentlich die einzige Vermutung, weil selbst der Vertreter des Finanzamtes erklärt hat, vor kurzem, dass das Ganze nicht auf Buchführungsmängeln beruht, sondern nur auf Schätzungen. Und da geht auch der Bericht der Finanz davon aus, das haben auch sie erwähnt, dass die Lebenshaltungskosten anscheinend nicht gedeckt werden konnten. Die Finanz hat es nicht der Mühe wert gefunden, in die privaten Konten Einsicht zu nehmen, ob die Bf nicht auch doch mit diesen Mitteln ihren Lebensunterhalt decken konnte.

Ich habe dann auch etwas vorgelegt, wo die BF zusätzliche Mittel eingenommen hat. Das ist

- aus einer Erbschaft vom Vater,
- der Erbschaft der Mutter, der erblichen Mutter
- und aus einer Erbschaft der defacto-Mutter, die Bf wurde adoptiert und hatte sozusagen zwei Mütter und hat aus beiden Erbschaften Beträge geerbt.

Außerdem wurde im Jahr 2014 im Zuge der Scheidung die Haushälfte verkauft, wo auch wieder Mittel freigeworden sind. Auf das hat eigentlich die Behörde überhaupt nicht Bezug genommen und hat eigentlich nicht kontrolliert, ob nicht doch auch mit den bescheidenen Ergebnissen die Lebensunterhaltskosten, die vermutet worden sind, hätten bestritten werden können.

Und ich sage es noch einmal, auch der Vertreter des Finanzamtes hat es erwähnt, es gibt keine Buchhaltungsmängel. Ich glaube, dass es dann keine Schätzungsberechtigung gibt, weil ja grundsätzlich in der BAO eine Vermutung der Richtigkeit der Buchführung drinnen ist und ich

zuerst einmal nachweisen muss, dass da was nicht stimmt, bevor ich darauf eingehen kann und dann bei einer Schätzung bin.

Weiters ist nicht berücksichtigt worden, dass ab 2016 eine Registrierkasse in Verwendung war, die auch zu keiner Feststellung geführt hat, direkt bei der Registrierkassenprüfung. 2017 haben wir sofort die Sicherheitseinrichtung verwendet, also frühestmöglich. Die Bf war eine der ersten, die eine Registrierkasse eingeführt hat. Darauf geht die Finanz überhaupt nicht ein.

Die Kalkulation ist im Detail nur erklärt worden, da möchte ich anmerken, dass wir heute Preislisten erhoben haben, wo eben im Jahr 2012 eine Abweichung bei der Pediküre von 40 Euro auf 34 Euro ist, das heißt, das sind 6 Euro, das sind 15% Unterschied. Im Jahr 2013 und 2014 haben wir dann einen Preis bei der Pediküre von 38 Euro, da ist zu den 40 Euro noch eine Differenz von 5%. Und erst im Jahr 2015 haben wir dann bei der Pediküre den Preis gehabt von 40 Euro. So wie in der Betriebsprüfung über sämtliche Jahre gerechnet wurde.

Abschließend kann man sagen, eigentlich, das basiert auf Vermutungen und auf Branchendurchschnitten, die anscheinend nicht erzielt worden sind. Man hat nicht auf die persönlichen Bedürfnisse der Bf Rücksicht genommen, die im Jahr 2014 die Scheidung gehabt hat, im Jahr 2015 eine Operation gehabt hat, mit Diagnose, sie wird nicht mehr arbeiten können und dann im Jahr 2016 auf REHA war. Das ist alles nicht berücksichtigt worden.

Und zum Einsatz der Lehrlinge. Die Bf hat, seit sie arbeitet, immer Lehrlinge gehabt, ist und war in der Lehrlingsausbildung engagiert. Hat immer auch geschaut, dass ihre Lehrlinge entsprechend arbeiten und ich glaube, das war in der Zeugenaussage der Frau H. Da steht darinnen, wenn sie behandelt hat, hat jemand zugesehen bzw hat die H bei Behandlungen zugesehen. Ein Lehrling kostet Zeit und dadurch muss man im Zeitpunkt der Lehrlingsausbildung auch gewisse Abschläge berücksichtigen, die wir in unserer Kalkulation vorgenommen haben.

Dass dann zusätzliches Personal – aber das steht eh auch schon in meinen schriftlichen Erläuterungen – aufgenommen wurde, war nur zur Absicherung des ganzen Geschäftes. Die Rechnung zusätzliches Personal ist gleich zusätzlicher Umsatz, geht leider schief. Der Markt gerade im Bezirk der Bf, der Stadt und der Umgebung, ist auf dem Sektor sicher sehr umkämpft. Dass da nicht auf einmal zusätzliche Leute kommen, nur weil man zusätzliches Personal einstellt – und das wirklich nur zur Absicherung des Geschäftes und zur Absicherung der Zukunft der Bf – da kann man im Nachhinein sagen, das war eine betriebswirtschaftliche Fehlentscheidung. Aber aus einer betriebswirtschaftlichen Fehlentscheidung kann ich eine Zuschätzung in diesem Ausmaß nur für absolut überzogen halten. Vor allem wenn man die ganzen Beträge sieht, die da vorgeschrieben worden sind, mit der Sozialversicherung, die auch dieser Tage gekommen ist. Da muss man sagen, das treibt die Bf in den Konkurs, denn diese Mittel hat sie nie verdient. Denn wo wären die?

SB: Können wir da Kopien der Preislisten machen?

Vertreter des FA: Ich kann ihnen das gerne geben, sonst kann ich auch nachträglich mailen. Ich kann es aber auch jetzt zur Verfügung stellen.

SB: Den Fall erledigen wir aber heute, nicht nächste Woche.

Stb: Passt.

Den Casinogewinn habe ich zuerst nicht mehr da angeführt, der ist auch da. Es klingt zwar blöd, in so einer Situation einen Casinogewinn vorzutragen. Der ist aber tatsächlich passiert und wenn das geprüft wird, können wir Zeugen befragen. Wir haben die Eintrittskarten zum Vorweisen. Das war einfach Glück und hat auch dazu beigetragen, dass die Privatmittel einfach vorhanden waren, um den Lebensstil, den die Finanz vermutet, auch aus diesen Mitteln bestreiten zu können. Vor allem, weil es immer regelmäßige Entnahmen aus dem Betrieb gegeben hat. In den Jahren wo es schlechter gegangen ist, hat man sogar das Bankkonto des Betriebes überzogen, damit man die privaten Entnahmen tätigen kann.

SB: Gibt es noch etwas?

Stb: Das war alles.

SB: Will das Finanzamt noch etwas sagen, dazu?

Vertreter des FA: Nein.

SB: Gut, wenn niemand mehr etwas vortragen will, wird die Sachverhaltsermittlung beendet. Ich ersuche alle um 12 Uhr wieder da zu sein, dann wird entschieden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt und Rechtslage

a. Festgestellter Sachverhalt:

(1) Die Betriebsprüfung stützt ihre Zuschätzung (Verweis auf die rechtlichen Erwägungen) auf Stundenkalkulationen der Angestellten und Lehrlinge und der Bf. Von den ermittelten Stunden wurde die Zeit für Urlaube usw. sowie für individuelle Lehrlingsabschläge und zusätzlich eine 20%ige Stehzeit abgezogen.

Von der Bf. wurden Vormerkkalender für 2012 bis 2015 nicht aufbewahrt und Erlöse aus Gegenleistungen (Botoxbehandlung) im gesamten Prüfungszeitraum steuerlich nicht erfasst. Die Paragons der Jahre 2012 bis 2015 wurden laut der Darstellung der BP nicht vorgelegt, sind aber nach den Aussagen der steuerlichen Vertretung ungeordnet in Kisten vorhanden und die BP hätte lediglich den Auftrag erteilen müssen, diese zu ordnen (was sie aber nicht getan hat).

(2) Von der BP wurden private Aufwendungen und privat veranlasste KFZ-Betriebskosten nicht anerkannt sowie aufgrund statistischer Vergleichswerte ein zu geringer durchschnittlicher Eigenverbrauch festgestellt.

b. Rechtslage:

1. Gemäß § 184 BAO kann die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen der Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
2. Gemäß § 4 Abs 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

2. Beweiswürdigung

a. In der von der BP vorgelegten Kalkulation wurden die ermittelten Stunden der Angestellten und Lehrlinge um übliche Urlaubszeiten, Feiertage, Stehzeiten und Lehrlingsabschläge (je nach Jahr) gekürzt. Die Unternehmerleistung wurde jeweils gesondert geschätzt. Die gesundheitlichen Probleme der Bf wurden mit Abschlägen berücksichtigt, für 2014 mit 70%, für 2015 mit 75% und 25% (je Halbjahr). Das Vorbringen der Bf konnte die Schlüssigkeit der von der BP gewählten Schätzungsparameter nicht erschüttern.

Den Aussagen in der mündlichen Verhandlung betreffend niedrigere Preise in den Jahren 2012 bis 2014 wurde vom BFG Rechnung getragen und es wurden die im Betrieb ermittelten Preise für diese Jahre angepasst. Die Anpassung änderte nichts Grundsätzliches an den in einzelnen Jahren auftretenden Kalkulationsdifferenzen. Zusammen mit den festgestellten Mängeln ergibt sich die Schätzungsberechtigung aufgrund der Kalkulationsdifferenzen und der damit anzunehmenden sachlichen Unrichtigkeit der Aufzeichnungen.

b. Die Zurechnungen betreffend die sonstigen Aufwendungen, den anzusetzenden Eigenverbrauch, sowie den Erlös aus der Botoxbehandlung, wurden lediglich bestritten. Es wurden aber keine Umstände vorgebracht, die die Rechtmäßigkeit der Zurechnung widerlegt hätten.

3. Rechtliche Erwägungen

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

1. Zur Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen:

Die Originalkalender für die Leistungen des Kosmetiksalons wurden bis 2016 nicht aufbewahrt. Zudem wurden nach der Darstellung der Bf. die Leistungen des Dr. H. auf einem eigenen Kalenderblatt vermerkt, sodass diese am eigentlichen Bürokalendar nicht ersichtlich waren.

2. Zuschätzung aufgrund einer Leistungskalkulation:

a. (1) Gemäß § 184 Abs 3 BAO ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0204).

(2) Eine Schätzungsbefugnis nach § 184 Abs 3 BAO kann auch auf eine Nachkalkulation gestützt werden, die dann zu einer sachlichen Unrichtigkeit der Bücher führt. Die Verprobungsergebnisse dürfen nicht unbedeutend sein und müssen geeignet sein, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Ob Kalkulationsdifferenzen dabei 10% der Einnahmen überschritten haben oder nicht, ist nicht von wesentlicher Bedeutung. Ein Rechtssatz dahingehend, dass nur geschätzt werden dürfte, wenn die 10%-Grenze überschritten wird, lässt sich der Judikatur nicht entnehmen (VwGH 4.2.2009, 2007/15/0146). Eines zusätzlichen formalen Mangels der Aufzeichnungen bedarf es bei größeren Umsatzdifferenzen aufgrund einer Nachkalkulation nicht (VwGH 25.5.2004, 2000/15/0185).

b. In den Berechnungen der BP wurden die angegebenen Parameter berücksichtigt: Die Lehrlinge wurden sowohl mit einer Stehzeit von 20% bedacht, als auch mit Lehrlingsabschlägen von 40% bis zu 70% (je nach Lehrjahr), sodass sich in manchen Jahren ein 90%iger Abschlag ergibt. Zudem ergibt sich aus dem Ansatz eines Preises von 48,00 €, der für eine 50-minütige Arbeit angesetzt wird, zusätzlich eine (positive) 10-Minutenzeitdifferenz für jede Behandlung (auch wenn die eine oder andere Behandlung gelegentlich eine Stunde gedauert haben mag).

Die Arbeitsstunden der Bf wurden (je nach Gesundheitszustand) angesetzt, mit 75% (2012) und 2013), 70% (2014) und 40% (2015 und 2016).

c. (1) Die steuerliche Vertretung hat dazu nur in der Stellungnahme vom 23. April 2021 ausgeführt,

- 2014 sei von der Scheidung geprägt gewesen,
- 2015 von Erkrankung und schweren Operationen und
- 2016 sei die Arbeitsleistung nur eingeschränkt möglich gewesen und
- auch zukünftig sei ein voller Arbeitseinsatz nicht möglich.

(2) Schwerpunkt sei daher nicht mehr die Gewinnmaximierung. Qualität erfordere höheren Zeitaufwand. Der in der Prüfung vorgenommene Durchschnittsverdienst in der Stunde sei nicht erreichbar.

(3) Bis zum zweiten Lehrjahr seien Lehrlinge nur beschränkt einsetzbar, erst im dritten produktiv, aber auch nur mit Kollegenbegleitung. Eine Person sei nur aus sozialen Gründen für den Betrieb ausgebildet worden, kein Gewinn gewesen und habe die Ausbildner überdurchschnittlich beansprucht (bei niedriger Produktivität).

(4) Bei der Pediküre würden manchmal 2 Klingen pro Behandlung benötigt. Für jede vierte Behandlung brauche es eine weitere Klinge.

(5) Das Jahr 2016 sei kalkuliert worden. Es habe sich ein Jahresumsatz von 106.561,79 € ergeben.

d. Kalkulatorische Berechnungen beider Parteien für 2016:

(1) Die Berechnung der Bf für 2016 setzt auch bei langjährig im Betrieb befindlichen Arbeitskräften noch hohe Abschläge an: So wird der ehemalige Lehrling H (seit 2013 im Betrieb) noch 2016 mit einer Unproduktivität von 75% angesetzt (191 produktive Stunden zu 764 Stunden). Ebenso YV (seit 2012 im Betrieb) mit einer Unproduktivität von 20%. Alleine aus diesen beiden Positionen ergeben sich 898 Stunden (573 Stunden und 325 Stunden), die nicht mit Leistungserlösen unterlegt werden (= das sind bei einem Ansatz von 40 € pro Stunde entfallende Erlöse von 35.920,00 €).

Das BFG geht nicht davon aus, dass über die Lehrlingszeit hinaus im Betrieb befindliche Kräfte mit derartigen weiteren Abschlägen zum Leistungsniveau versehen werden können (abgesehen von 84 Stunden für HI und 437 Stunden für RE).

(2) Der zweite Faktor, der zur Differenz zwischen der Kalkulation der Bf und der BP im Jahr 2016 wesentlich beigetragen hat, ist der angesetzte Verkaufspreis in der Stunde (48,00 € laut BP und (abgestuft nach den Angestellten) 35,00-43,00 € (durchschnittlich 40,00 €) laut Berechnung der Bf.

(3) In der Berechnung der BP wurde für 2016 der Leistungsanteil der Bf wieder herausgenommen, um der verminderten Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen, während in der Berechnung der Bf. ein Betrag von 15.399,00 € angesetzt worden ist (das wären mit einem Stundensatz von 40 € 385 Stunden, dh gegenüber einer Jahresstundenzahl von 1789 ein Leistungsprozentsatz von nur rd 21%).

(4) Für 2016 ergibt sich bei Miteinbeziehung der vorangehend dargestellten Parameter folgende Kalkulation: Den Ausgangspunkt bilden die von der BP ermittelten Stunden (abzüglich Nichtarbeitszeiten und Lehrlingsabschläge). Für RE und HI sind die in der Kalkulation der Bf ausgewiesenen Stunden auszuscheiden (RE mit 437 Stunden und HI mit 84 Stunden x Durchschnittssatz 40,00 €).

Kalkulation in € für 2016

1.872,00 Stunden x 43	80.496,00
-----------------------	-----------

1371,00 Stunden x 40	<u>54.840,00</u>
	135.336,00
Abzüglich 40% Abschlag RE	-17.482,40
437,060 Stunden x 40,00 €;	
abzüglich 40% und 70% Abschlag HI	
84 Stunden x 40,00 €;	-3.360,00
Yv Abschlag	-3.642,00
Unternehmerleistung	+15.399,00
Summe br	126.250,60
Summe nt	105.208,83
Handelsware	12.900,00
Umsatz kalkuliert	118.108,83
Umsatz erklärt	109.075,87
Differenz	9.032,96
Abweichung	8,28%
Zuschätzung	0,00

Da die Differenz unter 8,28% liegt, wird 2016 keine Zuschätzung vorgenommen.

e. Sonstige Einwendungen:

(1) Soweit die Bf auf die Scheidung im Jahr 2014 verweist, kann das BFG nicht erkennen, welchen Einfluss diese private Angelegenheit auf im Kosmetikstudio geleistete und zu verrechnende Stunden haben sollte.

(2) Die Erkrankung der Bf wurde von der BP 2015 mit einem nur 40%igen Ansatz der Arbeitsleistung berücksichtigt, 2016 wurde die Arbeitsleistung der Bf. mit dem von ihr selbst ermittelten Betrag (21% der Arbeitsleistung) angesetzt.

(3) Von der BP wurde in den Kalkulationen der übliche jahresweise abgestufte (1., 2. 3. Lehrjahr) Prozentsatz (beginnend bei 70%) für den Abschlag angenommen. Von diesen Prozentsätzen abzugehen gibt es keinen erkennbaren Anlass. Wenn es „geschickte“ und „ungeschicktere“ Lehrlinge gibt, so gleicht sich das letztlich im Jahresverlauf aus. Das BFG nimmt auch nicht an, dass ein Lehrling weiter beschäftigt wird, wenn er schon in der Lehrzeit

keine Leistung erbringt. Da an H ein normales Arbeitszeugnis ausgestellt wurde, spricht diese Handlungsweise gegen eine grobe Minderleistung von H.

f. Zuschätzungen 2012 bis 2015 und 2017:

(1) Allgemeines:

Einer Untersuchung der Finanzierung der Wohnung oder anderer Finanzierungen bedarf es nicht, da die Zuschätzung auf der Kalkulation beruht und auf einer jedenfalls über 10%igen Umsatzdifferenz, wobei nach der Judikatur dieser Prozentsatz nicht einmal entscheidend ist.

(2) Das Bundesfinanzgericht geht bei seiner Zuschätzung grundsätzlich von folgenden Parametern aus:

- Herangezogen werden die von der BP ermittelten Stunden (Gesamtstunden, abzüglich Urlaub, Feiertage, Krankenstand, Stehzeit sowie Abschläge (für Lehrlinge). Die Unternehmerleistung der Bf. wird gesondert mit Abschlägen miteinbezogen, im Jahr 2016 mit dem von der Bf angegebenen Betrag.

- Bezüglich der Stundensätze hat die BP einen auf der Pediküre (als überwiegende Anwendung) aufbauenden Stundensatz von 48,00 € ermittelt (für 50 Minuten, also als Stundensatz noch höher). Für Yv ergibt sich aus der Kalkulation der Bf für 2016 ein Satz von 43,00 €, für die übrigen Angestellten und Lehrlinge ein Satz von 40,00 €.

Als Stundensätze werden somit vom BFG gesamt 40,00 € für die Angestellten und Lehrlinge außer Yv mit 43,00 € und 48,00 € für die Bf. angesetzt. Für die nichtproduktiven Stunden bei Yv wird zusätzlich jährlich ein Abschlag mit 3,00 € (Differenz 40,00 € zu 43,00 €) berücksichtigt (1214 x 3), mit einem Betrag von 3.642,00 €.

- Zugerechnet wird der angegebene Handelswarenumsatz.

- Das Schätzungsergebnis ist dem erklärten Umsatz gegenüberzustellen und abzurunden.

- Den Kalkulationsgrundlagen der Bf ist nicht in allen Teilen zu folgen:

So ist beispielsweise eine unproduktive Zeit von 75% der schon langjährig im Betrieb befindlichen H im Jahr 2016 unrealistisch.

- Der Umsatz der Bf für 2016 wird wie in der Kalkulation der steuerlichen Vertretung angegeben, mit 15.399,00 brutto angesetzt.

(3) Kalkulationsgrundlagen in € (2012-2015 und 2017):

2012

Yv 1.872 x 36,55 (43,00 – 15%)	68.421,60
Abschlag	-3.642,00
Sonstige 485 x 34,00 (40,00 – 15%)	16.490,00
Bf 1.207 x 40,80 (48,00 € -15%)	49.245,60

Summe Brutto	130.515,20
Summe Netto	108.762,66
Handelsware	10.000,00
Erlöse	118.762,66
Erkl. Erlöse	119.574,17
Differenz	-811,51
Gerundet	0,00
Abschlag	-700,00
Zuschätzung	0,00
Prozentsatz	/

2013

Yv 1872 x 40,85 (43,00 - 5%)	76.471,20
Abschlag	-3.642,00
Sonstige 558,21 x 38,00 (40,00 – 5%)	21.211,98
Bf 1.207 x 45,60 (48,00 – 5%)	55.039,20
Summe Brutto	149.080,38
Summe Netto	124.233,65
Handelsware	10.000,00
Erlöse	134.233,65
Erkl. Erlöse	123.750,34
Differenz	10.483,31
Gerundet	10.500,00
Abschlag	-700,00
Zuschätzung	9.800,00
Prozentsatz	7,91%

2014

Yv 1872 x 40,85 (43,00 - 5%)	76.471,20
Abschlag	-3.642,00
Sonstige 337 x 38,00 (40,00 - 5%)	12.806,00
Bf 1.252 x 45,60 (48,00 – 5%)	57.091,20
Summe Brutto	142.726,40
Summe Netto	118.938,00
Handelsware	12.000,00
Erlöse	130.938,66
Erkl. Erlöse	104.260,76
Differenz	26.677,90
Gerundet	26.700,00
Sonstiger geschätzter Abschlag	-700,00
Zuschätzung	26.000,00
Prozentsatz	24,93%

2015

Yv 1872 x 43	80.496,00
Abschlag	-3.642,00
Sonstige 681 x 40	27.240,00
Bf 715,50 x 48	34.344,00
Summe Brutto	138.438,00
Summe Netto	115.365,00
Handelsware	12.000,00
Erlöse	127.365,00
Erkl. Erlöse	106.361,09

Differenz	21.003,91
Gerundet	21.000,00
Sonstiger geschätzter Abschlag	-700,00
Zuschätzung	20.300,00
Prozentsatz	19,08%

2016

Siehe vorangehend

2017

Yv 1754 x 43	75.422,00
Abschlag	-3.642,00
Bf 1.126 x 48	54.048,00
Summe Brutto	125.828,00
Summe Netto	104.856,66
Handelsware	25.270,00
Erlöse	130.126,66
Erkl. Erlöse	114.110,52
Differenz	16.016,14
Gerundet	16.000,00
Sonstiger geschätzter Abschlag	-700,00
Zuschätzung	15.300,00
Prozentsatz	13,40%

(4) Gewinnermittlung Einkommensteuer in €:

2012

Einkünfte BP vor GFB	58.505,37
Zuschätzung BP	-33.000,00

Botox Kürzung Zuschätzung	-2.000,00
Summe	23.505,37
Änderung GFB	2.643,29
Summe	26.148,66
-13% GFB	-3.399,33
Einkünfte	22.749,33

2013

Einkünfte BP vor GFB	56.392,50
Zuschätzung BP	-31.000,00
Botox Kürzung Zuschätzung	-2.000,00
Summe	23.392,50
Änderung GFB	2.609,97
Summe	26.002,47
-13% GFB	3.380,32
Einkünfte	22.622,15

2014

Einkünfte BP vor GFB	64.059,96
Zuschätzung BP	-46.000,00 +26.000,00
Botox Kürzung Zuschätzung	-2.000,00
Summe	42.059,96
Änderung GFB	1.488,96
Summe	43.548,92
-13% GFB	-3.900,00
Einkünfte	39.648,92

2015

Einkünfte BP vor GFB	45.873,83
Zuschätzung BP	-36.000,00
	+20.300,00
Botox Kürzung Zuschätzung	-2.000,00
Summe	28.173,83
Änderung GFB	383,28
Summe	28.557,11
-13% GFB	3.712,42
Einkünfte	24.844,69

2016

Einkünfte BP vor GFB	46.244,81
Zuschätzung BP	-33.000,00
Botox Kürzung Zuschätzung	-2.000,00
Summe	11.244,81
-13% GFB	-1.461,81
Einkünfte	9.783,00

2017

Einkünfte BP vor GFB	54.240,68
Zuschätzung BP	-22.000,00
	+15.300,00
Botox Kürzung Zuschätzung	-2.000,00
Summe	45.540,68
-13% GFB	-3.900,00
Einkünfte	41.640,68

g. Weitere Streitpunkte:

(1) Die Richtigkeit der Berechnung der IMMO-Est wird mittlerweile nicht mehr bestritten (Vorlageantrag vom 23. April 2021), ebenso nicht die Rechtsansicht der BP betreffend Alleinerzieherabsetzbetrag und Kinderfreibetrag.

(2) Zur Tz 1 Arbeitskleidung und Verbrauchsmaterialien:

Nach § 4 Abs 4 EStG ist auf den Veranlassungszusammenhang mit dem Betrieb abzustellen. Bezüglich der „Arbeitskleidung“ und der Verbrauchsmaterialien wurde bereits von der BP im Verfahren eine weitgehende Kürzung der von ihr ursprünglich angenommenen privat veranlassten Beträge vorgenommen (zb Verbrauchsmaterial 2012 laut Niederschrift 4.220,12 €, laut Bericht mit 1.055,03 €). Die restlichen Kosten sind als nicht betrieblich veranlasst anzusehen, die Beträge bleiben daher in der zugerechneten Höhe bestehen.

(3) Zur Tz 2 PKW-Kosten:

Die PKW-Kosten wurden anhand der unbestrittenen Kilometernutzung und der Jahreskilometerleistung errechnet. Zusätzlich wurden für Aus- und Fortbildung 500 km pro Jahr angerechnet. Von der Bf wurden keine Umstände vorgebracht, die die Berechnung der BP widerlegen würden.

(4) Zur Tz 3 Eigenverbrauch:

Auch zum geschätzten Eigenverbrauch konnten keine die BP-Schätzung widerlegenden Argumente vorgebracht werden. Das BFG schließt sich daher der vorgenommenen Würdigung der BP an.

(5) Zur Tz 5 Botoxbehandlung:

Von der BP konnte festgestellt werden, dass der eingemietete Arzt kostenlose Botoxbehandlungen bei der Bf durchgeführt hat. Aufschreibungen darüber gibt es nicht, die Aufzeichnung erfolgte nicht am offiziellen Kalender.

In der Stellungnahme der Bf. wird festgestellt, die kostenlose Behandlung habe keine steuerlichen Auswirkungen. Die Behandlungen sind nach der Rechtsansicht des BFG als Gegenleistung für die Überlassung der Räumlichkeiten anzusehen, zumal die Raumaufwendungen als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Damit ist diese Leistung des Arztes als Erlös anzusetzen und mangels Aufzeichnungen zu schätzen.

Um Überschätzungen zu vermeiden, wird die Zurechnung von 3.500,00 € auf 1.500,00 € (monatlich 125,00 €) gesenkt.

(6) Der Grundfreibetrag ist an die veränderten Beträge anzupassen.

h. Damit ergibt sich folgende Gewinnermittlung:

2012-2014

	2012	2013	2014

Um den GFB bereinigte Einkünfte GW	20.333,00	20.076,13	11.453,50
BP-Zurechnung	40.815,66	38.925,74	54.095,42
Korrektur BP	-33.000,00	-31.000,00	-46.000,00
			+26.000,00
	-2.000,00	-2.000,00	-2.000,00
	26.148,66	26.002,47	43.548,92
GFB	-3.399,32	-3.380,32	-3.900,00
Einkünfte	22.749,34	22.622,15	39.648,92

2015-2017

	2015	2016	2017
Um den GFB bereinigte Einkünfte GW	3.027,26	5.221,44	25.318,10
BP-Zurechnung	43.229,85	41.023,37	28.922,58
Korrektur BP	-36.000,00	-33.000,00	-22.000,00
	20.300,00		+15.300,00
	-2.000,00	-2.000,00	-2.000,00
	28.557,11	11.244,81	45.540,68
GFB	-3.712,42	-1.461,83	-3.900,00
Einkünfte	24.844,69	9.782,98	41.640,68

3. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

- a. Wiederaufnahmebescheide wurden für die Umsatzsteuer betreffend 2012 bis 2016 erstellt und für die Einkommensteuer für 2012 bis 2016.

b. (1) Gem. § 303(4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zb. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise

- die mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung,
- nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH v. 8.3.1994, 90/14/0192).

Es genügen außerdem für eine amtswegige Wiederaufnahme schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Selbst die Tatsache einer dreißigjährigen Gebäudenutzung mit Verlusten hindert eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen (VwGH vom 24.9.1986, Zl. 84/13/0039).

(2) Im gegenständlichen Fall wurden die zur Zuschätzung und Zurechnung führenden Umstände (beispielsweise die Zurverfügungstellung von Räumen mit der Gegenleistung Botoxbehandlung) erst im Rahmen der BP bekannt. Die Wiederaufnahme ist daher gerechtfertigt.

c. Im Jahr 2016 betrifft die Wiederaufnahme bezüglich Umsatzsteuer den Eigenverbrauch (500,00 €) sowie die Arbeitskleidung und das Verbrauchsmaterial, die Zuschätzung fällt weg und die Umsätze aus den Botoxbehandlungen sind unecht befreit. Die Wiederaufnahme ist gerechtfertigt, weil bei mehreren Verfahren (hier Umsatzsteuer und Einkommensteuer) die steuerlichen Auswirkungen nach der Rechtsprechung nicht je Verfahren zu beurteilen sind (VwGH 24.2.2010, 2005/13/0015), sondern in ihrer Gesamtheit. Zusammen mit den Auswirkungen auf die Einkommensteuer kann von einer Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen nicht gesprochen werden.

4. Umsatzsteuer:

Die Umsatzsteuerzahllast ist um die Mehrwertsteuer der Differenz Zuschätzung BP-Zuschätzung BFG zu kürzen. Die Zurechnungen Botox sind unecht steuerbefreit, die Umsatzzurechnung Eigenverbrauch sowie die Vorsteuerkürzungen Arbeitskleidung und Verbrauchsmaterial bleiben aufrecht.

Neue Umsatzsteuerzahllasten in €:

2012-2014

	2012	2013	2014

Zuschätzung BP	33.000,00	31.000,00	46.000,00
Zuschätzung BFG	-0,00	-0,00	-26.000,00
Differenz	33.000,00	31.000,00	20.000,00
	x 20%	x 20%	x 20%
Kürzung	-6.600,00	-6.200,00	-4.000,00
Zahllast bisher	23.000,18	22.973,43	23.092,14
Neue Zahllast	16.400,18	16.773,43	19.092,14

2015-2017

	2015	2016	2017
Zuschätzung BP	36.000,00	33.000,00	22.000,00
Zuschätzung BFG	-20.300,00	0,00	-15.300,00
Differenz	15.700,00	33.000,00	6.700,00
	x 20%	x 20%	x 20%
Kürzung	-3.140,00	-6.600,00	-1.340,00
Zahllast bisher	21.220,09	22.629,42	21.137,86
Neue Zahllast	18.080,09	16.029,42	19.797,86

5. Zusammenfassend ist folgendes festzuhalten:

a. (1) Klargestellt wird, dass es Aufgabe der Bf gewesen wäre, die Vorhaltungen der BP rechtzeitig und ausführlich zu widerlegen. Dem gesamten Verfahren ist allerdings das durchgehende Muster zu entnehmen, dass notwendige Aufklärung nicht erbracht wurde sowie bestimmte Umstände nur verzögert bekanntgegeben wurden und dann meist, ohne die entsprechenden Nachweise vorzulegen (zB Casinogewinne usw.).

(2) So wäre es an der Bf gelegen gewesen, anlässlich der Betriebsprüfung – wenn schon Kalender für ganze Jahre (2012 – 2015) fehlen – zumindest die komplett ungeordneten Paragon für die BP so aufzubereiten, dass eine schnelle Überprüfung der Losungen stattfinden hätte können. Diese Paragon liegen aber auch jetzt noch ungeordnet in den Kisten.

(3) Die Beschwerde besteht aus drei Seiten und bezieht sich inhaltlich überhaupt nur auf den Punkt Grundstücksveräußerungen, zu den anderen Punkten ist inhaltlich nichts angeführt. Trotz ausführlicher Beschwerdevorentscheidung sind auch in der Vorlage nur Angaben zum Punkt Zuschätzung enthalten und eine Kalkulation nur für 2016. Auf die Kalkulation der BP in den

anderen Jahren ist die Bf und ihre steuerliche Vertretung im Prüfungszeitraum und auch in der Beschwerde nicht eingegangen, obwohl die entsprechenden Unterlagen (entgegen der Darstellung der Bf in der mündlichen Verhandlung) vorhanden waren. Eine Stellungnahme zu sämtlichen Punkten (aber keine Kalkulation für sämtliche Jahre) wurde erst am 23. April 2021 am Ende des BFG-Verfahrens übermittelt.

(4) Das gilt auch für den im Rahmen der Besprechung im BFG-Verfahren übergebenen Zettel mit einer ganzen Reihe von Hinweisen auf Geldbeschaffungen aus

- Casinogewinnen 2013 (mit 25.000,00 €),
- Gelder vom Vater 2011 (mit 13.000,00 €),
- Bausparer 2014 (mit 7.155,00 €),
- Verkauf 2014 (mit 100.000,00 €),
- Erbe der Mutter (10.000,00 €),
- Erbe der leiblichen Mutter (12.370,00 €),
- Wertpapier-Auszahlung 2014 (mit 10.299,00 €) oder
- Kontoeingang (5.199,00 €).

ohne dass die steuerliche Vertretung auch nur einen einzigen dieser Beweise umgehend vorgelegt hätte. Wenn die Bf und deren steuerliche Vertretung von dem in der mündlichen Verhandlung dargestellten Umstand, dass es zur Zuschätzung einer Überprüfung der privaten Geldrechnung bedarf (wovon das BFG aufgrund der VwGH-Rspr nicht ausgeht), dermaßen überzeugt sind, bleibt es unerklärlich, warum dazu nur Andeutungen gemacht, aber keine Unterlagen vorgelegt wurden, zumal die Überprüfung der nur in den Grundzügen „angerissenen“ Geldbewegungen mindestens eine BP-Nachschau erforderlich gemacht hätte. Auch diese Vorgangsweise „wenn das geprüft wird, können wir Zeugen befragen verdeutlicht einmal mehr die verfahrensrechtliche Vorgangsweise, immer neue Umstände vorzubringen, aber Unterlagen nicht mitzuliefern und Zeugen nicht einmal sofort zu benennen.

(5) Preislisten für die Jahre 2012-2014 wurden überhaupt erst in der mündlichen Verhandlung vorgelegt, obwohl diese für die Durchführung der Kalkulation schon im BP-Verfahren benötigt worden wären.

Vom BFG kann diese Vorgangsweise nur als absichtliche Verzögerung der Bf gewertet werden, zumal die Finanzverwaltung zwar im BP-Bericht ausgeführt hat, dass mit den erklärten Gewinnen die Lebenshaltungskosten nicht zu decken sind, in der Folge aber die Zuschätzung klar ersichtlich auf die Kalkulation und nicht auf allfällig fehlende finanzielle Mittel gegründet hat. Das war auch der Grund, warum eine Einschau bezüglich der privaten Konten nicht mehr vorgenommen wurde.

b. Im Vorlageantrag wird am Schluss ausgeführt, es werde beantragt, die Bf als Zeugin zu laden. Eine Zeugenladung war allerdings nicht durchzuführen: Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist ein Antrag auf Zeugeneinvernahme unbeachtlich, wenn darin kein konkretes Beweisthema genannt wird (VwGH 27.2.2001, 97/13/0091; VwGH 17.1.2007, 2006/14/0030;

VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010; VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220). Im gegenständlichen Fall verweist nur das Anbot der „eidesstattlichen Erklärung“ auf bestimmte Feststellungspunkte, nicht aber der Antrag auf Zeugenladung. Zudem war die Bf im Verfahren anwesend und nicht daran gehindert, Stellungnahmen abzugeben.

c. (1) Die von der Bf angeführten Entscheidungen ändern nichts an der Richtigkeit der Zuschätzung des BFG bzw der Finanzverwaltung.

(2) Zunächst liegt im gegenständlichen Fall nicht nur ein Mangel der Buchhaltung (weggeworfene Kalender, ungeordnete Paragon) vor, vielmehr zeigt auch ein Außenvergleich erhebliche Differenzen zum erklärten Betriebsergebnis auf, ebenso eine Kalkulation mit den betrieblichen Parametern. Hinzu kommen die nicht aufgezeichneten Botoxbehandlungen als nichtverbuchte Erlöse.

So findet sich bei NEOVITA COSMETICS ein im Internet ersichtliches Tool für Kosmetik-Institute, mit einem durchschnittlichen Betriebsergebnis (Verkauf und Behandlung) von 34,47 % (Betriebsergebnis 22.400,74 € zu Umsatz 64.986,75 €). Bezogen auf die erklärten Umsätze würden sich bei Anwendung des Anteiles mit 34% Betriebsergebnisse der Bf von 23.000,00 € (2012), 24.600,00 € (2013), 25.500,00 € (2014), 33.500,00 € (2015), 31.900,00 € (2016) und 13.500,00 € (2017) ergeben. Lediglich im Jahr 2017 beziffert sich das erklärte Betriebsergebnis der Bf mit mehr als der Hälfte des Ergebnisses dieser Vergleichsgewinnrechnung, in allen anderen Jahren liegt es unter 50%.

(3) Die VwGH-Entscheidung 86/13/0094 bestätigt sogar – anders als der steuerliche Vertreter darlegt – die Möglichkeit der sachlichen Unrichtigkeit einer formell fehlerfreien Buchführung und die damit verbundene Schätzungsberechtigung, wenn „im Wege einer Nachkalkulation oder eines inneren oder äußeren Betriebsvergleiches Differenzen zwischen erklärten und vergleichsweise ermittelten Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden und diese Differenzen nicht anders aufgeklärt werden können.“ Voraussetzung ist nur, dass die Erfahrungswerte schlüssig aus Beweismitteln gewonnen und dem Abgabepflichtigen vorgehalten wurden. Das ist in Form der BP-Kalkulation, basierend auf den ermittelten Stunden und Preisen erfolgt, wobei diese Kalkulation im BFG-Verfahren der steuerlichen Vertretung nochmals zugesandt wurde.

Die UFS-Entscheidung RV/2116-L/02 ist schon deshalb wenig aussagekräftig, als eine eingeschränkte Berufung vorliegt und somit die Bf mit einer Absprache in der Zuschätzungshöhe offensichtlich einverstanden war. Zudem erfolgte eine Zuschätzung in Höhe von 1,8 Millionen Schilling, sodass der Gedanke im UFS-Fall durchaus naheliegend war, diese Zurechnung auch anhand einer Vermögenszuwachsrechnung zu überprüfen. Im gegenständlichen Fall werden unterdurchschnittliche Betriebsergebnisse durch die Zuschätzungen lediglich korrigiert, was zu – immer noch – durchschnittlichen Gewinnen führt. Eine relevante Auswirkung im Vermögensbereich ist nicht gegeben, es bedarf in diesem Fall auch keiner Vermögens- oder Geldrechnung.

Auch die UFS-Entscheidung RV/1008-L/08 wurde vom steuerlichen Vertreter nur unvollständig zitiert: So wird dort angeführt, dass der Argumentation von der völligen Bedeutungslosigkeit derartiger Unterlagen (Preislisten und Kalender) nicht zu folgen ist. Auch wenn nicht jede eingetragene Reservierung in einer Konsumation enden wird, so liefern derartige

Aufzeichnungen trotzdem in Verbindung mit anderen Unterlagen Hinweise über Kundenfrequenzen und Losungsermittlung. Derart eng mit dem Betrieb verbundene Unterlagen sind jedenfalls Teil der Aufzeichnungen die aufzubewahren sind. Kommen weitere Mängel dazu, kann eine Schätzungsberechtigung gegeben sein. Dies kann auch der VwGH-Formulierung "für sich allein" grundsätzlich entnommen werden.

Damit wird auch in dieser Entscheidung bestätigt, dass die Nichtaufbewahrung von Unterlagen in Verbindung mit weiteren Mängeln – und dazu gehören auch Kalkulationsdifferenzen – zur Schätzung führen kann.

(4) Die Betriebsprüfung hat bei ihrer Kalkulation auch nicht „branchentypische Sätze“ angewandt, sondern mit den im Betrieb festgestellten Parametern kalkuliert. Soweit die angestellten Lehrlinge als weitgehend unproduktiv und gar als Fehlentscheidung bezeichnet werden, ist dem nicht zu folgen. So bietet die Niederschrift mit H keinen Anhaltspunkt dafür, dass diese in außerordentlichem Ausmaß unproduktiv gewesen wäre, vielmehr gibt sie an „die Chefin wäre zufrieden gewesen und habe auch ein Dienstzeugnis ausgestellt“. Es erscheint im Übrigen auch nicht logisch, Lehrlinge längere Zeit zu behalten, wenn diese völlig unproduktiv sein sollten.

Das Bundesfinanzgericht hat die Schätzung der BP, die in ihren Grundzügen der Bf bekannt gewesen ist, fortgesetzt und zusätzliche Argumente aufgegriffen. So wurden weitere Kürzungen vorgenommen und die in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten früheren Preise in Form weiterer Abschläge (15% und 5%) berücksichtigt. Damit wurde auch das Parteiengehör ausreichend gewahrt (VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122). Die Verwendung der Registrierkassa lässt die Schätzungsmöglichkeit aufgrund einer Nachkalkulation im Übrigen unberührt.

(5) Bezüglich der Bf ist davon auszugehen, dass diese auch in den Jahren 2015 und 2016 häufiger anwesend war, als angegeben. Frau H sagt dazu auf die Frage, wie die Anwesenheit im Scheidungsjahr gewesen sei, dass die Bf „behandelt habe“ und „immer da gewesen sei“. Sie habe auch Termine ausgemacht und behandelt. Auf die Frage, wie die Mitarbeit im Krankheitsfall gewesen sei, sagt sie „ganz ausgefallen ist sie nie, auch beim Bandscheibenvorfall. Auch die Scheidung war keine Beeinflussung, sie waren schon getrennt, bevor die Scheidung kam“.

Die Beschwerden betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens waren demgemäß als unbegründet abzuweisen, den Beschwerden betreffend ESt und USt war teilweise stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Das Erkenntnis orientiert sich an der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Eine Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Linz, am 25. Mai 2021