

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Mag. Kullnig & Co Steuerberatungs-KG in 8043 Graz, sowie durch Mag. Franz Steiner, Rechtsanwalt in 8010 Graz, gegen die Bescheide des FA Graz-Stadt vom 4.11.2010, betreffend 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer je für 2007 bis 2009, 2.) Umsatzsteuer 2007 bis 2009, 3.) Einkommensteuer 2007 bis 2009 sowie 4.) Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner bis Juni 2010 zu Recht erkannt:

1. Die Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen die **Wiederaufnahmebescheide** wird als unbegründet **abgewiesen**.
2. Der Beschwerde gegen die Sachbescheide wird *teilweise Folge gegeben*.

Die **Umsatzsteuer** wird festgesetzt

für das Jahr **2007** mit **Euro 17.913,19**

für das Jahr **2008** mit **Euro 26.689** und

für das Jahr **2009** mit **Euro 29.854,68**.

Die **Einkommensteuer** wird festgesetzt

für das Jahr **2007** mit **Euro 10.877,56**

für das Jahr **2008** mit **Euro 10.256** und

für das Jahr **2009** mit **Euro 6.602,41**.

Die **Umsatzsteuer** für den Zeitraum **Jänner bis Juni 2010** wird mit **Euro 14.350,30** festgesetzt.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sowie der Abgaben ist aus den Beilagen (Berechnungsblättern) ersichtlich, welche einen Bestandteil des Bescheidspruches bilden.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielt als Inhaber und Betreiber eines Friseurgeschäftes Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Jahr 2010 fand bei ihm eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Im Bericht vom 3.11.2010 traf der Prüfer ua. folgende Feststellungen:

„*Tz 1 – Sicherheitszuschlag:*

Auf Grund der vorliegenden Gegebenheiten, keine Einzelaufzeichnungen der Losungsermittlung, kein ordnungsgemäßes Kassabuch, fehlende Grundaufzeichnungen – Terminkalender sowie der Kalkulationsdifferenzen (Stehzeiten, produktive Arbeitszeiten) und der bis dato Nichtberücksichtigung von Privatanteilen (Waren- Roh- und Hilfsstoffe, Bewirtungsspesen, EDV, Zeitungen und Telefon) wird ein Sicherheitszuschlag (netto) den erklärten Erlösen hinzugerechnet.

	2007	2008	2009	1-6/2010
<i>Netto</i>	<i>12.000 Euro</i>	<i>16.000 Euro</i>	<i>17.000 Euro</i>	<i>8.000 Euro</i>

(....)

Tz 2 – Lohnaufwand (K):

Der Lohnaufwand von Frau K (Lebensgefährtin und jetzige Ehegattin) wurde infolge der Fremdunüblichkeit (72,25% bzw. 76,40% höherer Bruttobezug zu ebenfalls vollbeschäftigte Dienstnehmern) unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheit (Anmeldung zu 40 Wochenstunden, davon 28 Wochenstunden zur produktiven Anwesenheit – restl. 12 Wochenstunden für Reinigung, Einkauf und Warenbetreuung) und der Stellung (Friseurmeisterin) gekürzt. (....)“

Während der Bf. einen monatlichen Bruttolohn von rund 2.400 Euro ansetzte, kürzte der Prüfer diesen auf 1.700 Euro (2008) bzw. 1.755 Euro (2009).

Hinsichtlich der Wiederaufnahme verwies der Prüfer auf die oa. unter Tz 1 und 2 getroffenen Feststellungen.

Die „Stehzeiten“ (2007: 51,7%; 2008: 36%; 2009 und 2010: je 29%) ermittelte der Prüfer an Hand

- der vom Bf. vorgelegten Preislisten (inkl. Zeitbedarfsangabe),
- eines repräsentativ zusammengestellten Leistungsverzeichnisses unter Berücksichtigung des jeweiligen Zeitmaßanteiles (errechnet aus einer vom Bf. vorgelegten Dienstleistungsstatistik) und
- der Anwesenheitsstunden der Mitarbeiter bzw. des Bf.

Gegen die auf Grundlage dieser Prüfungsfeststellungen vom Finanzamt – im Wege der Wiederaufnahme – erlassenen Bescheide wurde rechtzeitig Berufung (nunmehr: Beschwerde) erhoben. Diese wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

Zum Sicherheitszuschlag:

Tatsache sei, dass es für die Jahre 2007 bis 2009 nachweisbar keine Einzelaufzeichnungen der Losungsermittlung gebe, da durch Probleme in der EDV die letzten Jahre nicht gesichert worden seien. Daher sei es dem Bf. nicht mehr möglich, für diese Jahre Einzelaufzeichnungen der Losungsermittlungen auszudrucken. Das Kassabuch werde nicht vom Bf. selbst, sondern „*von seinem Buchhalter aus den Tagesberichten erfasst.*“ In diesen Tagesberichten seien alle Einnahmen und Ausgaben zur Gänze erfasst. Da es leider EDV-technisch nicht möglich gewesen sei, in seinem EDV-Modul „*den richtigen Saldo einzugeben, wird auf diesen Tagesberichten mit einem falschen Saldo weitergerechnet, der bewirkt, dass der Buchhalter das Kassabuch aus diesen Tagesberichten heraus neu schreibt.*“ Im Terminkalender würden alle telefonisch vereinbarten Termine erfasst bzw. auch die Laufkundschaft eingetragen. Nach Ablauf einer Woche habe der Bf. die jeweiligen Kalenderblätter entsorgt, da für ihn die Woche abgeschlossen gewesen sei. Im Zuge der Prüfung habe der Prüfer den Bf. ersucht, die Hauptdienstleistungsgruppen mit entsprechendem Zeitbedarf zu benennen (im Ergebnis: 6 Gruppen für Damen und 2 Gruppen für Herren samt prozentueller Verteilung dieser Hauptgruppen). An Hand dieser Angaben des Bf. und der Anwesenheitszeiten aller Dienstnehmer habe der Prüfer einen durchschnittlichen Nettostundenerlös von € 43,85 ermittelt. Dieser sei – bedingt durch die willkürliche Zusammensetzung des Leistungsspektrums und des Zeitbedarfs – jedenfalls zu hoch. Auf Grund der Dienstleistungsstatistik für den Zeitraum Jänner bis Juni 2010 errechne sich vielmehr ein solcher von € 31,96 (wodurch sich letztlich unter Anwendung dieses Stundenerlöses auf die erklärten Erlöse weitaus geringere „Stehzeiten“ von zB 16% für 2007 oder 6% für 2008 ergeben würden).

Zum Lohnaufwand der Lebensgefährtin bzw. nunmehrigen Ehegattin:

Frau K arbeite seit 1.1.2008 im Betrieb des Bf. Ihr Aufgabengebiet umfasse neben der Tätigkeit als Friseurmeisterin und der Ausbildung von Lehrlingen auch die Erledigung sämtlicher betrieblicher Besorgungsfahrten, die Besorgung des Einkaufs, die Warenbetreuung sowie die Reinigung des Geschäftslokals. Frau K sei seit 28 Jahren als Friseurin tätig. Für sie gelte der Kollektivvertrag für Angestellte im Handwerk und Gewerbe in der Dienstleistung, Information und Consulting. Auf Grund ihrer Einstufung in der Meistergruppe M1 gebühre ihr (ab 2009) nach 15 Verwendungsgruppenjahren ein Bruttolohn von 2.062 Euro. Bei Hochrechnung dieses Bezuges auf 27 Verwendungsgruppenjahre stünde Frau K ein Bruttogehalt von rund 2.650 Euro zu.

Die Berufung enthält schließlich noch eine Darstellung der (geschätzten) Privatanteile (2007: 950 Euro; 2008: 665 Euro; 2009: 885 Euro).

In einer ergänzenden Eingabe vom 14.5.2014 brachte der Bf. vor, auf Grund der Vorschriften der Barbewegungsverordnung sei für seinen Betrieb die Losungsermittlung durch Kassasturz in den Jahren 2007 und 2008 jedenfalls noch zulässig gewesen. Daher würde sich der Sicherheitszuschlag für diese Jahre erheblich reduzieren, wenn nicht überhaupt wegfallen. Kassaanfangsbestand und Kassaendbestand seien täglich ermittelt (und elektronisch gesichert) worden, entsprechende Ausdrucke würden für die Jahre ab 2006 vorliegen (s. auch die weitere Eingabe vom 21.5.2014).

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Die Berufung wendet sich explizit auch gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer (je) 2007 bis 2009.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO ua. dann zulässig, wenn 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.

Das Hervorkommen neuer Tatsachen stellt der Bf. nicht in Streit. Zur Begründung des Rechtsmittels gegen die Wiederaufnahme werden vielmehr dieselben Argumente herangezogen wie jene, die gegen die Sachbescheide vorgebracht werden. Damit wird offenbar in Frage gestellt, dass das Hervorkommen der vom Prüfer getroffenen – aus Sicht des Finanzamtes neuen – Tatsachenfeststellungen (Aufzeichnungsmängel, unangemessener Lohnaufwand der Lebensgefährtin bzw. Ehegattin) im Ergebnis zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führen würde. Dass aber die Prüfungsfeststellungen sehr wohl entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente hervorgebracht haben, die geeignet waren, den Spruch der ursprünglichen Sachbescheide zu beeinflussen, bzw. das Finanzamt dazu berechtigt haben, die Erstbescheide abzuändern, wird im Folgenden unter den Punkten 2. und 3. näher dargetan.

Das Rechtsmittel war daher – soweit es sich gegen die Verfügung der Wiederaufnahme richtet – als unbegründet abzuweisen.

2. Schätzung bzw. Höhe der Sicherheitszuschläge:

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

Zu schätzen ist etwa, 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 (§ 184 Abs. 3 BAO).

Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus. Es ist grundsätzlich ohne Belang, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind (zB *Ritz*, BAO 5. Auflage, § 184 Tz 6, mwH).

Der Prüfer stellte beim Bf. die eingangs angeführten Mängel fest (keine Einzelaufzeichnungen der Losungsermittlung, kein ordnungsgemäßes Kassabuch, Vernichtung der Terminkalender, keine Aufzeichnung der Privatanteile, Kalkulationsdifferenzen an Hand einer Ermittlung der „Stehzeiten“).

In der Berufungsseingabe wird außer Streit gestellt, dass es für die Jahre 2007 bis 2009 keine Einzelaufzeichnungen der Losungsermittlung gibt, da diese auf Grund von EDV-Problemen gelöscht bzw. nicht gesichert wurden (so auch das Vorbringen im Rahmen des Erörterungstermines vor dem BFG am 7.5.2014). Zudem hat der Bf. die Terminkalender, in welchen sämtliche telefonisch vereinbarten Termine sowie auch die Laufkunden eingetragen wurden, „entsorgt“.

Allein die Tatsache, dass Aufzeichnungen (auch Uraufzeichnungen wie Kalendereinträge, aus denen allenfalls Einzelumsätze rekonstruiert werden hätten können) vernichtet bzw. nicht aufbewahrt wurden, begründet nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde (zB VwGH vom 6.7.2011, 2008/13/0204; VwGH vom 31.5.2006, 2002/13/0072, uva.). Dabei spielt es auch keine Rolle, ob die Vernichtung der Aufzeichnungen verschuldet oder unverschuldet erfolgt ist.

Wenn in der nachträglichen Eingabe vom 14.5.2014 vorgebracht wird, in den Jahren 2007 und 2008 seien beim Bf. die Voraussetzungen für eine vereinfachte Losungsermittlung iSd. Barbewegungs-VO vorgelegen, so ist darauf zu verweisen, dass eine Anwendung der Verordnung nur zulässig ist, wenn das Festhalten der einzelnen Barbewegungen unzumutbar wäre (s. § 131 Abs. 1 Z 2 letzter Satz BAO) bzw. wenn Einzelaufzeichnungen, die eine Losungsermittlung ermöglichen würden, nicht geführt werden. Der Bf. legt nun nicht dar, weshalb im die Einzelerfassung nicht zumutbar wäre. Er bringt vielmehr sogar vor, derartige Aufzeichnungen wohl geführt, diese aber unbeabsichtigt gelöscht zu haben.

Zudem wird der Berufung ausgeführt, das Kassabuch werde vom Buchhalter des Bf. „aus den Tagesberichten erfasst. (...) Da es edv-technisch in seinem EDV-Modul im Friseurbetrieb leider nicht möglich war, den richtigen Saldo einzugeben, wird auf diesen Tagesberichten mit einem falschen Saldo weitergerechnet, der bewirkt, dass der Buchhalter das Kassabuch aus diesen Tagesberichten heraus neu schreibt.“ Diese Ausführungen deuten nicht darauf hin, dass ein ordnungsgemäßes Kassabuch geführt wurde.

Die Schätzungsberechtigung des Finanzamtes war daher dem Grunde nach jedenfalls gegeben.

Zur Berechnung der „Stehzeiten“ (also jener Zeiten, in denen im Betrieb des Bf. keine Friseurdienstleistungen erbracht bzw. keine Kunden bedient wurden) zog der Prüfer vom Bf. vorgelegte Preislisten, die jeweiligen Anwesenheitsstunden des Bf. sowie der Dienstnehmer im Betrieb und ein an Hand der Angaben des Bf. erstelltes (repräsentatives) Leistungsverzeichnis (mitsamt dem jeweiligen durchschnittlichen Zeitbedarf für die einzelnen Leistungen) heran. Den auf Basis dieser Daten ermittelten durchschnittlich erzielbaren Stundenerlös legte der Prüfer auf die erklärten Umsätze um und errechnete daraus „Stehzeiten“ (nicht produktive Arbeitsstunden) zwischen 29% und rund 52%.

Die im Berufungswege beigebrachte Berechnung beruht demgegenüber (lediglich) auf den von Jänner bis Juni 2010 erklärten Erlösen des Bf. In seiner „Nachkalkulation“ gelangt der Bf. zu „Stehzeiten“ von 15,8% (2007), 6% (2008), -3,7% (2009) und -2,8% (2010). Da in dieser Berechnung die erklärten Umsätze der ersten sechs Monate des Jahres 2010 durch die Anwesenheitsstunden der Mitarbeiter sowie des Bf. dividiert wurden und der dadurch errechnete „Durchschnittserlös“ wiederum mit den Anwesenheitsstunden multipliziert wurde, hätte die „Kalkulation“ für das Jahr 2010 zutreffend eine „Stehzeit“ von 0% ergeben müssen (dass dem nicht so ist, beruht darauf, dass einmal ein Gesamtumsatz von 80.885 Euro, dann wieder ein solcher von 82.879 Euro herangezogen wird). Die Berechnung geht ausschließlich von den vom Bf. erfassten und erklärten Umsätzen aus und vermag daher keine Aussagekraft über allfällige Stehzeiten zu entfalten, da es nicht möglich ist, allein aus den erklärten Umsätzen einen je produktiver (!) Stunde erzielbaren Durchschnittserlös zu ermitteln. Die „Nachkalkulation“ des Bf. brachte zudem für die Jahre 2009 und 2010 negative „Stehzeiten“, was nicht nur bedeuten würde, dass es überhaupt keine „Stehzeiten“ gab (es also während der Öffnungszeiten keine einzige Minute gab, an der nicht „am Kunden gearbeitet“ wurde), sondern der Bf. letztlich sogar höhere Umsätze erzielt hat, als – rein theoretisch - auf Grund der Anwesenheitsstunden der Mitarbeiter überhaupt möglich gewesen wäre (praktisch gesehen wäre schon eine „Stehzeit“ von 0% unglaublich bzw. auf Grund der Lebenserfahrung unmöglich).

Die vom Prüfer angestellte Rechnung, welche zudem auf Angaben des Bf. beruht, erweist sich sohin jedenfalls als weitaus schlüssiger als jene, die vom Bf. mit der Berufungseingabe nachgereicht wurde.

Auf Grund der vom Prüfer im Kalkulationswege ermittelten „Stehzeiten“ sowie der festgestellten Aufzeichnungsmängel brachte das Finanzamt in den angefochtenen Sachbescheiden jeweils einen Sicherheitszuschlag iHv. (rund) 10% der insgesamt erklärten Umsätze in Ansatz. Diese Schätzung ist nach ha. Auffassung wie folgt zu adaptieren:

Der Prüfer stützt seine Schätzung ganz maßgeblich auf die von ihm ermittelten „Stehzeiten“. In Anbetracht der festgestellten Mängel sowie der für das Jahr 2007 errechneten „Stehzeit“ ist ein Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 10% für dieses Jahr jedenfalls vertretbar. Die kalkulierten „Stehzeiten“ sind allerdings in den Streitjahren deutlich – und zwar von 52% (2007) auf 29% (2009 bzw. 1 - 6/2010) - zurückgegangen. Daher ist nach Meinung des BFG zutreffenderweise auch die Höhe

der Sicherheitszuschläge (in etwa) im Ausmaß der Verminderung der Stehzeiten zu reduzieren:

<i>Jahr</i>	<i>Stehzeit lt. Prüfer</i>	<i>Verminderung ggü. 2007 um rd.</i>	<i>SZ FA</i>	<i>SZ BFG</i>
2007	51,7%	---	10%	10%
2008	36%	30%	10%	7%
2009	29%	45%	10%	5%
1-6/2010	29%	45%	10%	5%

Da die festgestellten Kalkulationsdifferenzen im Wesentlichen (bloß) die Dienstleistungserlöse betreffen, erscheint eine Anwendung der oa. Sicherheitszuschläge auch nur auf die Dienstleistungserlöse gerechtfertigt. Die Sicherheitszuschläge sind daher nur von den Dienstleistungserlösen (Gesamterlöse abzüglich Warenerlöse) zu berechnen.

3. Lohnaufwand der Lebensgefährtin (bzw. nunmehrigen Ehegattin) des Bf.:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist – in steuerlicher Hinsicht - in besonderem Maße zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich dem Grunde und der Höhe nach (nur) aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind. Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen, wie zB die Ehegattin, aber auch die Verlobte. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt (s. *Doralt*, EStG 14. Auflage, § 2 Tz 158ff., mwH).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (s. nochmals *Doralt*, aaO, § 2 Tz 160).

Im gegenständlichen Fall war die Lebensgefährtin und jetzige Ehefrau des Bf. seit 1.1.2008 im Betrieb des Bf. angestellt. Ein schriftlicher Dienstvertrag lag nicht vor. Die Anmeldung bei der GKK vom 1.1.2008 weist (für 40 Wochenstunden) ein monatliches Bruttogehalt von 2.375 Euro aus (im Jahr 2009 belief sich dieses auf rund 2.475 Euro). Von ihrer Wochenarbeitszeit war Frau K 28 Stunden (70%) als Friseurin tätig. Die restlichen 12 Stunden (30%) wurden für die Reinigung des Geschäftslokals, die Besorgung des Einkaufs sowie die Warenbetreuung aufgewendet (s. die Ausführungen in der Berufung, S. 2 unten, sowie die Stellungnahme des Prüfers vom 13.1.2011, S. 2).

In der Berufungseingabe wird vor allem ins Treffen geführt, Frau K sei bereits seit 28 Jahren als Friseurin tätig. Sie sei Friseurmeisterin und besitze auch die Befähigung zur Lehrlingsausbildung. Der für sie maßgebliche Kollektivvertrag (Einstufung: Meistergruppe M1) sehe nach 15 Verwendungsgruppenjahren ein Bruttogehalt von 2.062 Euro vor. Eine Umrechnung auf 27 Verwendungsgruppenjahren führe zu einem Gehalt von 2.659 Euro. Im Unternehmen des Bf. sei sie (per 2009) ohnehin nur mit 2.400 Euro eingestuft.

Der Prüfer (und diesem folgend die Abgabenbehörde) zog demgegenüber „*auf Grund eines fehlenden Kollektivvertrages*“ das Gehalt einer ebenfalls im Betrieb des Bf. beschäftigten (jüngeren) Dienstnehmerin (Frau L) heran und schlug dem 70%-igen Anteil des Bruttogehaltes einen 40%-igen Aufschlag hinzu (zwecks Berücksichtigung der Stellung als Meisterin sowie des Lebensalters). Die restlichen 30% (für die Hilfstätigkeiten) wurden ohne jeden Zuschlag angesetzt. Dadurch ergab sich ein Gehalt von rund 1.750 Euro. Auf Grund der von Frau K zu erbringenden Leistungen (nur 70% Friseurtätigkeit, 30% Hilfsleistungen) sei das monatliche Bruttogehalt steuerlich in dieser Höhe anzuerkennen.

Nach Auffassung des BFG ist ein Ansatz von rund 2.400 Euro jedenfalls zu hoch gegriffen. Bei Ermittlung des angemessenen Gehaltes für Frau K ist insbesondere zu berücksichtigen, dass diese nur zu 70% als Friseurin bzw. Friseurmeisterin tätig war und die restliche Arbeitszeit für üblicherweise weit niedriger entlohnte Tätigkeiten (Reinigung, Einkauf) aufgewendet wurde. Der anzuwendende Kollektivvertrag für Angestellte im Handwerk und Gewerbe in der Dienstleistung in Information und Consulting sieht in der Verwendungsgruppe M1 ein Höchstgehalt von 2.062 Euro vor (nach 15 Verwendungsgruppenjahren). Eine fiktive Hochrechnung auf „27 Verwendungsgruppenjahre“, wie sie in der Berufung vorgenommen wurde, ist daher grundsätzlich nicht möglich. Wohl aber sieht § 17 Abs. 7 des Kollektivvertrages vor, dass einem Angestellten, der die Höchstzahl der Verwendungsgruppenjahre erreicht hat, im Falle von Leistungssteigerung nach weiterer Tätigkeit in derselben Verwendungsgruppe eine angemessene Gehaltserhöhung gewährt werden soll. Eine schriftliche Vereinbarung, aus welcher die zu erbringenden Tätigkeiten sowie das Gehalt und die allenfalls bei Bemessung desselben berücksichtigten Umstände hervorgehen, liegt im Entscheidungsfall nicht vor. Dazu kommt, dass zwar die Umsätze des Bf. im Jahr der Anstellung seiner Ehegattin im Vergleich zum Vorjahr um rund 50% anstiegen, gleichzeitig jedoch auch der (erklärte) Gewinn deutlich zurück ging (von zunächst 26.748 Euro auf 22.816 Euro im Folgejahr und schließlich 15.946 Euro im Jahr 2009). Bei dieser Gewinnentwicklung wäre ein Unternehmer wohl nicht bereit gewesen, einen fremden Arbeitnehmer zu den vorliegenden Bedingungen (insbesondere mit einem Bruttogehalt von ca. 2.400 Euro) zu beschäftigen.

Der Gehaltsansatz des Finanzamtes erscheint allerdings als zu gering bemessen: Der Prüfer ging bei seiner Berechnung vom Fehlen eines anwendbaren Kollektivvertrages aus. Tatsächlich kann jedoch der oa. Kollektivvertrag herangezogen werden. Im Rahmen seiner – dem Grunde nach durchaus plausiblen – Vergleichsrechnung zog der Prüfer eine um

rund 17 Jahre jüngere Dienstnehmerin – mit entsprechend weniger Praxisjahren – heran. Dazu kommt, dass Frau K rund 17 Jahre lang selbst ein Friseurgeschäft betrieben hat, und daher im Zeitpunkt der Einstellung im Betrieb des Bf. ohne jeden Zweifel bereits über eine entsprechend langjährige Berufserfahrung verfügt hat. Durch ihre „Übersiedlung“ in das Geschäft des Bf. brachte sie auch einen großen Kundenstock (ehemalige Kunden ihres eigenen Betriebes) mit, was sich in den ab 2008 deutlich gestiegenen Umsatzzahlen des Bf. widerspiegelt. Letztlich konnte bei Bemessung des steuerlich (gerade noch) als fremdüblich anzusehenden Gehaltes der Lebensgefährtin bzw. jetzigen Ehegattin zu Gunsten des Bf. auch gewertet werden, dass die Abfuhr der Lohn- und Sozialabgaben auf Basis des bisher angesetzten Gehaltes erfolgt ist.

Nach Abwägung der dargelegten Umstände kann nach Ansicht des BFG für die Streitjahre ein um ca. 5% über dem Höchstgehalt der Verwendungsgruppe M1 liegendes Monatsgehalt, gerundet sohin 2.200 Euro, steuerlich anerkannt werden.

Die Gewinnauswirkung gegenüber den erklärten Einkünften beträgt daher:

Gehalt (in Euro)	bisher laut Bf.	32.772,72	34.649,60
	BFG (2.200 Euro)	30.800	30.800
	Differenz	1.972,72	3.849,60
SV DG (in Euro)	bisher laut Bf.	2.086,83	2.240,86
	BFG (2.200 Euro)	1.940,40	1.971,20
	Differenz	146,43	269,66
Gewinnerhöhung BFG (Diff. gesamt)		2.119,15	4.119,26

4. Darstellung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen lt. BFG:

Die auf Grund obiger Ausführungen vorzunehmenden Änderungen in der Ermittlung der steuerlich relevanten Bemessungsgrundlagen werden in der *Beilage A* dargestellt.

5. Zur Unzulässigkeit der Revision:

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nur im Falle des Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zulässig.

Im vorliegenden Fall standen Zulässigkeit und Schlüssigkeit einer abgabenbehördlichen Schätzung sowie die Beurteilung der Fremdüblichkeit von Gehaltszahlungen an die Ehegattin in Frage. Zu beiden Punkten, die im Wesentlichen Sachverhaltsfragen betreffen,

liegt umfangreiche Judikatur des VwGH vor. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht gegeben.

Graz, am 4. Juni 2014