

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin CC in der Beschwerdesache Mag. Bf. B, Straße, 0000 YY, vertreten durch Stb gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels (StNr 1234), vertreten durch Amtsbeauftragten, vom 21. Februar 2011, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 und 2009 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 und 2009, nach der am 25. November 2014 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, im Beisein der Schriftführerin DD durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- Die Beschwerde betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 und 2009** wird abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

- Die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009** werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

### *I. Verfahrensablauf*

**1.** Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Tierarzt. Die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit ermittelte er gemäß § 4 Abs 3 EStG. Die Umsatzsteuer wurde nach dem Bruttosystem berücksichtigt.

## **2. Außenprüfung betreffend den Zeitraum 2008 und 2009**

**2.1.** Im Zuge einer die Jahre 2008 und 2009 umfassenden abgabenbehördlichen Außenprüfung stellte die Prüferin Folgendes fest (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21. Februar 2011):

Die Gattin des Bf. sei ebenfalls eingetragene Tierärztin und im Betrieb angestellt.

Der landwirtschaftliche Betrieb und die Wohnung würden je zur Hälfte im Eigentum der beiden Ehegatten stehen. Nach Angaben des Bf. sei seine Gattin Betriebsführerin und betreibe eine Pferde zucht. Eine Gewinnermittlung der Landwirtschaft liege nicht vor.

### **2.2. Eigenverbrauch**

Für den Verbrauch von Medikamenten für die Pferde zucht und den Hund werde ein Eigenverbrauch/Privatanteil im Schätzungswege (300,00 € netto pro Jahr) angesetzt, da die tatsächlichen Werte nicht aufgezeichnet worden seien.

### **2.3. Dienstverhältnis Mag. A B (Gattin)**

Dieses Dienstverhältnis unterliege aufgrund der Nahebeziehung strenger Kriterien. Es müsse einem Fremdvergleich standhalten, d.h. die Konditionen müssen jenen entsprechen, welche zwischen fremden Dritten angewendet werden.

Aus folgenden Gründen entspreche das Dienstverhältnis nicht diesen Voraussetzungen:

>> es existiere kein schriftlicher Vertrag,

>> der "Vertrag" bestehe lt. Steuerberater mündlich durch konkludente Handlung,

>> es existiere auch kein Dienstzettel, welcher jedoch die Grundlagen darlegen müsste,

>> es würden keine Dienstpläne, Arbeitsaufzeichnungen oder Urlaubsaufliechnungen existieren,

>> es würden keine Stundenaufzeichnungen über geleistete Arbeitszeiten existieren,

>> laut Dienstzettel habe Mag. A B als Ordinationshilfe, laut Aussagen des Bf. als Tierärztin gearbeitet,

>> die Kosten für folgende Aufwendungen als Tierärztin seien vom Bf. übernommen worden: Versorgungsfond, Öst. Tierärztekammer, Notstandsfond und Sterbekasse,

>> das Gehalt sei seit 2005 unverändert geblieben (2007 geringfügige Änderung, da GKK-Bezug).

Aufgrund der angeführten Sachverhaltselemente könne nicht überprüft werden, ob der Bezug angemessen sei, weder ob zu hoch, zu niedrig oder passend. Das Dienstverhältnis halte jedenfalls einem Fremdvergleich nicht stand und sei daher steuerlich nicht anzuerkennen.

**Siehe Anhang Tabelle 1**

#### **2.4. Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen**

Die Losungsermittlung erfolge aufgrund von Einzelaufzeichnungen, indem die Besamungserlöse erfasst werden, extra die Erlöse 20 % und auch Medikamentenabgaben. Aufgrund der Umsatzhöhe bestehe keine Einzelaufzeichnungspflicht. Die Einzelerlöse seien jedoch extra erfasst, nicht jedoch der Reihenfolge nach.

Die Honorareingänge auf dem betrieblichen Bankkonto würden ertragsteuerlich nicht erfasst werden. Die Losung sei laut dem Bf. bereits in den Einzelaufzeichnungen erfasst. Für die Betriebsprüfung sei nicht nachvollziehbar, welche Lösungen nicht sofort bar beglichen wurden, da der Bf. jene Zettel, auf welchen die offene Lösung vermerkt wurde, nicht aufbewahrt habe. Laut den Angaben des Bf. würden grundsätzlich keine Rechnungen ausgestellt werden, sondern nur Erlagscheine ausgegeben, wenn Honorare nicht sofort bar bezahlt werden.

Laut Buchungstext der Bank würden zum Teil aber auch ausgestellte Rechnungen beglichen werden. Die vorgelegten zwei Rechnungsblöcke seien jedoch nicht vollständig bzw. der Zeitfolge nach geordnet. Bei einem Block sei der erste Durchschlag nicht lesbar, die folgenden zwei weiteren Rechnungen (Nr. 2 und 3) seien vom 18.09.2008 und vom 01.10.2008.

Im anderen Block seien Rechnungen aus 1992, 1996, dann wieder ab 13.07.2009. Die Rechnung vom 13.07.2009 sei die einzige vorhandene Rechnung für 2009 mit der Nummer 10/09. Die Rechnungen 1-9/2009 seien nicht vorliegend. Die Rechnung 10/09 weise in der Aufstellung u.a. am 5. und 10.06.2009 Besamungen zu je 29 € auf. In den jeweiligen Tageslösungen sei jedoch kein Betrag von 29 € erfasst worden.

Im Kontoauszug 4/2008 scheine ein Eingang iHv 45 € mit dem Buchungstext „*Rechnung vom 8.1.08 ZZ X.*“ auf. Es liege jedoch weder die Rechnung vor, noch scheine am 8.1.2008 eine Lösung in dieser Höhe auf, noch sei aus den aufgezeichneten Einzelbeträgen die Summe 45 möglich.

Die Rohaufschläge der einzelnen Jahre würden hohe Schwankungen bei den 20%igen Umsätzen aufweisen.

Bei Bankeingängen von offenen Honoraren (nicht ertragswirksam verbucht) sei nicht nachvollziehbar, ob diese bereits erfasst wurden.

Sind Erlöse nicht erfasst worden und Grundaufzeichnungen nicht vorhanden, seien die Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß und hätten daher nicht die Annahme der Richtigkeit zur Folge. Tierärzte würden großteils Leistungen an Kunden erbringen, welche keine Rechnungen bzw. Belege benötigen (Privatpersonen, pauschalierte Landwirte), sodass dies zur erschwerten Überprüfung der Einnahmen führe. Es sei kein Fahrtenbuch geführt worden. Laut den Angaben des Bf. würden auch keine Aufzeichnungen über Kunden

bzw. behandelte Tiere (ausgenommen Arzneimittelabgabe, Arzneimittellücknahme und Anwendungsbelege für Nutztiere) existieren.

Aus den angeführten Mängeln und den erschwerten Erhebungsmöglichkeiten liege es im Bereich des Möglichen, dass weitere Erlöse nicht erfasst worden seien. Um diese Unsicherheit auszugleichen, seien die Abgaben zu schätzen, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht zu ermitteln seien. Es werde daher ein Sicherheitszuschlag im Prüfungszeitraum verhängt.

### **Siehe Anhang Tabelle 2**

#### **2.5. Besprechung vom 27.01.2011, A d Pkt. 2.3.**

##### ***Einwendungen von Seiten des Bf.:***

Das Vertragsverhältnis bestehe aufgrund konkludenter Handlung, Schriftliches sei nicht notwendig. Die Arbeitszeiten seien an der Ordinationstür angeführt. Seine Gattin übernehme die Ordination, wenn er verhindert sei. Sie helfe aber auch, wenn zB eine zweite Person fürs Röntgen benötigt werde, reinige die Ordination, hebe am Telefon zuhause ab und erkläre die Medikamenteneingabe und dergleichen. Es sei unmöglich, sämtliche Zeiten aufzuschreiben, wie etwa bei Telefonaten. Das Vertragsverhältnis mit seiner Gattin sei bei den bisherigen Prüfungen nicht beanstandet worden.

##### ***Würdigung durch die Betriebsprüfung:***

Aufgrund von Schwerpunktsetzungen sei es bei Betriebsprüfungen üblich, nicht sämtliche Aufwendungen zu kontrollieren. Eine erstmalige detaillierte Prüfung der Angemessenheit könne aber nicht erfolgen, da keinerlei Unterlagen vorhanden seien, welche dieses ermöglichen würde, sodass die Tätigkeit der Gattin des Bf. als fremdunüblich anzusehen sei und die Tätigkeit nur aufgrund der familiären Nahebeziehung ausgeübt werde, da fremde Dritte einem derart gestalteten Dienstverhältnis nicht zustimmen würden.

#### **2.6. Besprechung vom 27.01.2011, Ad Pkt. 2.4.**

##### ***Einwendungen von Seiten des Bf.:***

Die Aufzeichnungen seien ordnungsgemäß. Bei den Post-its handle es sich nicht um Grundaufzeichnungen, da ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht zur Führung von Aufzeichnungen über Außenstände verpflichtet sei.

Die Rechnung 10/2009 weise deshalb die Nr. "10" auf, da es nicht "gut" ausgeschaut hätte, erst eine Rechnung ausgestellt zu haben. Die fehlenden Besamungserlöse in Höhe von jeweils 29,- € vom 05. und 10.06.2009 würden sich dadurch erklären, dass am 05. 34 € eingetragen sind. Dabei hätte es sich um einen zu hoch angesetzten Betrag gehandelt, da der Bf. bei Eintragung den Preis des Samens nicht genau gewusst und er bei der nächsten Besamung am 10. den Betrag daher reduziert und 23 € eingetragen habe. Die Differenz betrage daher lediglich 1 €. Zur Untermauerung sei das Besamungsheft vorgelegt worden, in welchem am 05.06. drei und am 10.06. zwei

Besamungen eingetragen seien. Im Preis wären 19 € für seine Leistung enthalten, der Rest sei Besamungsmaterial.

Zum Bankeingang ZZ führte der Bf. aus, dass es sich dabei um die Behandlung eines Bartagamen (ein oder zwei Ordinationsbesuche) gehandelt habe. Frau ZZ habe darauf hingewiesen, keine Rechnung erhalten zu haben. Wann die Ordinationsbesuche stattgefunden haben, sei nicht mehr festzustellen.

Medikamente würden zum Teil bei Aktionen in zu großen Mengen eingekauft. Die abgelaufene Ware werde dann im Altstoffsammelzentrum entsorgt. Belege darüber gebe es keine, da die Rücknahme gratis sei. Weiters würden manche Medikamente über eine längere Haltbarkeitsdauer verfügen und daher erfolge der Einkauf in größeren Mengen.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages sei in keiner Relation zu den festgestellten Mängeln. Die schwankenden Rohaufschläge ergäben sich durch schwankende Einkäufe der Medikamente und den schwankenden Werten zum Jahreswechsel.

***Würdigung durch die Betriebsprüfung:***

Da die Post-its eine Verknüpfung zwischen Erfassung im Kalender (Einnahmenaufzeichnung) und Bankeingang (erfolgsneutrale Verbuchung) herstellen, würden diese Zettel Grundaufzeichnungen darstellen, welche innerhalb der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren seien. Da diese Zettel nicht mehr vorhanden seien und dies einen Mangel darstelle, würden die Aufzeichnungen nicht der Vermutung der sachlichen Richtigkeit gemäß § 163 BAO unterliegen.

**Zur Rechnungsnummer 10/2009:** Im Zuge der Prüfung sei mehrmals angegeben worden, dass es unüblich sei, für tierärztliche Leistungen Rechnungen auszustellen. Daher gehe die behauptete Begründung ins Leere, extra eine höhere Rechnungsnummer zu fingieren. Die zweimal falsch angegebene Losungshöhe im Kalender stelle jedenfalls einen materiellen Mangel dar. Insbesondere bleibe fraglich, warum die Summe der Beträge nicht richtig sei und der Betrag am 10.06. nicht mit 22 € sondern mit 23 € eingetragen wurde. Die Besamungsbücher seien bisher nicht vorgelegt worden. Eine nachträgliche Überprüfung sei nicht zielführend, da weder der Eintragungszeitpunkt noch die Vollständigkeit der Besamungen der jeweiligen Tage sichergestellt werden könnten (mehrere Besamungshefte möglich).

Eine Befragung der Frau ZZ sei unterblieben, da keine weiteren Ergebnisse zu erwarten seien. Laut dem Bf. habe dieser keine Aufzeichnungen zu Anzahl der Ordinationen bzw zum Leistungsdatum gemacht, sodass nicht überprüft werden könne, ob die Losung tatsächlich erfasst worden sei.

**Zu den schwankenden Rohaufschlägen:** aus den Aufzeichnungen seien keine "Ausreißer" bei den Medikamenteneinkäufen ersichtlich (keine außergewöhnlich hohen Wareneinkäufe zum Jahreswechsel). Der Rohaufschlag der 20%igen Umsätze bewege sich (ohne Impfaktion 2009/nur Leistung ohne Serum) zwischen 46 und 104 % (Durchschnitt 2005-8/2010: 75%). Ein Rohaufschlag von 75 % erscheine jedoch sehr

gering, da dieser den Aufschlag für Medikamente und Leistung und eventuelle Fahrtkosten enthalten sollte.

Auffällig sei auch, dass gerade im Jahr der Impfaktion, bei welcher das Serum gratis zur Verfügung gestellt worden sei, der Rohaufschlag der restlichen 20%igen Umsätze auf 46 % gefallen, der Wareneinsatz jedoch gleichgeblieben und der Gewinn gestiegen sei, was eine Verkürzung der Einnahmen möglich erscheinen lasse.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages ergebe sich durch die festgestellten Mängel und die Schwierigkeit der Überprüfung der Erlöse.

Auch geringfügig festgestellte Mängel (nur wenige Euro) würden vermuten lassen, dass weitere Beträge nicht oder nicht richtig im Aufzeichnungswesen erfasst worden seien, wenn der überwiegende Teil der Erlöse nicht überprüft werden könne.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages werde iHv von 10 % der Umsätze (ohne Impfaktion) verhängt, welcher zur Gänze den 20%igen Umsätzen zugerechnet werde, da hier die Aufschlagschwankungen nicht erklärbar seien.

### **3. Wiederaufnahme des Verfahrens, neue Sachbescheide**

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin, nahm das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 und 2009 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ mit Datum von 21. Februar 2011 neue Sachbescheide.

### **4. Berufung vom 7. März 2011**

Gegen sämtliche Bescheide wurde mit Schriftsatz vom 7. März 2011 Berufung erhoben, welche folgendermaßen begründet wurde:

#### **4.1. Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide**

Ausdrücklich anerkannt werde nur Punkt 2 betreffend Eigenverbrauch, während die Feststellungen zu den Punkten 3 und 4 (Dienstverhältnis bzw Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen) zur Gänze abgelehnt werden. Da das verbleibende steuerliche Mehrergebnis als geringfügig anzusehen sei und es überdies hinsichtlich Punkt 3 (Dienstverhältnis) an einem tauglichen Wiederaufnahmegrund fehle, entspreche die Wiederaufnahme nicht den Erfordernissen des § 20 BAO, weshalb das Ermessen willkürlich und damit nicht gesetzmäßig ausgeübt worden sei. Bemerkenswert sei, dass dem Rechtsmittel gegen die Erlöszuschätzungen betreffend die Vorjahre 2005 bis 2007 unmittelbar nach Ergehen der bekämpften Bescheide stattgegeben worden sei.

Für eine Wiederaufnahme müsse es sich um neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel handeln, damit ein gesetzeskonformer Wiederaufnahmegrund vorliege. Was den Sicherheitszuschlag betreffe, sei die Berufungsvorentscheidung vom 24.02.2011 heranzuziehen, welche dem Berufungsbegehren auf Streichung der Erlöszuschätzungen voll Rechnung getragen habe. Da sich der Bf. bei seinen Aufzeichnungen noch akribischer an die Anforderungen der Finanz gehalten habe, sei für den gegenständlichen Zeitraum von ordnungsgemäßem, jeglichen Sicherheitszuschlag ausschließenden Aufzeichnungen

auszugehen. Damit sei aber einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2008 und 2009 die rechtliche Grundlage entzogen.

#### **4.2. Berufung gegen die Sachbescheide**

Einwendungen gegen die Sachbescheide seien nur dann sinnvoll und notwendig, wenn dem Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme an sich kein Erfolg beschieden sei. Aus verfahrensökonomischen Gründen werde daher nur den Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, als der Eigenverbrauch in der von der Betriebsprüfung festgestellten Höhe die Besteuerungsgrundlagen erhöht. Falls der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide nicht stattgegeben werde, würde eine detaillierte Begründung zur Berufung gegen die Sachbescheide nachgereicht werden.

### **5. Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 29. März 2011**

#### **5.1. Dienstverhältnis Ehegattin**

Das Dienstverhältnis sei im Zuge der Betriebsprüfung genau untersucht worden und die Prüferin sei aufgrund der Ergebnisse zu dem Schluss gekommen, dass die strittigen Aufwendungen nicht abzugsfähig seien. Eine derartige Überprüfung des Dienstverhältnisses habe bisher nicht stattgefunden, da die Prüfungen als Schwerpunktprüfungen und nicht als Vollprüfungen gestaltet seien. So würden trotz mehrerer Vorprüfungen neue Tatsachen vorliegen, welche eine Wiederaufnahme rechtfertigen, da nach freiem Ermessen die Auswirkungen nicht nur geringfügig seien. Neu hervorgekommen sei unter anderem, dass keinerlei Aufzeichnungen im Prüfungszeitraum betreffend das Dienstverhältnis vorgelegt werden konnten (ausgenommen der Dienztettel als Ordinationshilfe).

#### **5.2. Erlöszuschätzungen**

Die Überprüfung der Grundaufzeichnungen für die Erlösermittlung hätten materielle Mängel im Prüfungszeitraum ergeben und zwar sowohl für 2008 als auch für 2009. Auch Grundaufzeichnungen würden für beide Jahre teilweise nicht vorliegen.

Diese Feststellungen und der Schluss daraus, dass Einnahmen nicht vollständig aufgezeichnet worden seien, würden einen Wiederaufnahmegrund für sich alleine ergeben, da für diese Prüfungsjahre jeweils neue Tatsachen vorliegen würden. Dass den Berufungen gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2007 stattgegeben wurde, stehe der Beurteilung im jetzigen Prüfungszeitraum nicht entgegen, da es sich um andere Feststellungen gehandelt habe (überwiegend Mängel der Grundaufzeichnungen, nicht nur Kalkulationsdifferenzen), welche ausreichend in der Niederschrift behandelt worden seien. Auch seien die Mängel nicht nur geringfügig, sodass nach Ermessensübung jedenfalls ein Wiederaufnahmegrund vorliege und ein Sicherheitszuschlag verhängt worden sei.

### **6. Mängelbehebungsauftrag vom 14. Juni 2011**

Mit Bescheid vom 14. Juni 2011 wurde der Bf. auf die fehlende Begründung der Berufung hingewiesen und die Behebung des Mangels aufgetragen.

In Entsprechung des Mängelbehebungsauftrages brachte der Bf. mit Schreiben vom 28. Juni 2011 vor, dass das Dienstverhältnis mit seiner Gattin auch bei den Vorprüfungen immer unbeanstandet geblieben sei. Hinsichtlich der Erlöszuschätzungen sei auf die stattgebende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 24.02.2011 zu verweisen, womit dem Berufungsbegehren vollständig Rechnung getragen worden sei.

## **7. Berufungsvorentscheidungen**

**7.1. Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2011** wies das Finanzamt die Berufung gegen die **Wiederaufnahmebescheide** betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 und 2009 mit folgender Begründung ab:

Bei der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO sei maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt schon so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Im Zuge der Außenprüfung seien an Feststellungen der Ansatz eines Eigenverbrauches, die Tatsache der Nichtordnungsmäßigkeit der geführten Aufzeichnungen und die Tatsache, dass der Beschäftigung der Ehegattin kein ernst gemeintes Dienstverhältnis bzw. keine entsprechenden vertraglichen Regelungen zugrunde gelegen seien, getroffen worden.

Im Zuge der Außenprüfung für die Jahre 2008 und 2009 sei die Tatsache neu hervorgekommen, dass die Einnahmenaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt worden seien. So seien als Mängel festgestellt worden, dass die Einzelerlöse nicht chronologisch erfasst worden seien, keine Trennung der Einzelerlöse nach Bareingang und Bankeingang erfolgt sei, sodass im Zuge der Außenprüfung nicht festgestellt hätte werden können, welche Lösungen bar bzw. mittels Banküberweisung bzw ob diese Banküberweisungen auch tatsächlich als Erlöse erfasst worden seien. Weiters sei ein Teil der Grundaufzeichnungen (Hilfsaufzeichnungen), die eine Überprüfung der Einnahmenaufzeichnungen auf einem Kalender und der erfolgsneutralen Verbuchung des Bankeinganges ermöglicht hätten, nicht aufbewahrt worden seien. Ebenso hätten sich im Zuge der Außenprüfung Hinweise auf fehlende Ausgangsrechnungen bzw. auf Mängel bei der Einnahmenerfassung ergeben, aus denen auf die nicht ordnungsgemäße Führung der Aufzeichnungen geschlossen hätte werden können.

Darüber hinaus seien im Zuge der Außenprüfung die Voraussetzungen für die Anerkennung des Dienstverhältnisses zwischen der Ehegattin und dem Bf. einer Überprüfung unterzogen worden. Dabei sei festgestellt worden, dass kein Dienstvertrag abgeschlossen worden sei, keine Arbeitsaufzeichnungen bzw. Stundenaufzeichnungen über das Ausmaß der geleisteten Arbeitszeit vorliegen würden und auch sonst keine geeigneten Unterlagen vorgelegt werden konnten.

Der Umstand, dass bereits für die Vorjahre 2005 bis 2007 eine Außenprüfung durchgeführt worden sei und in diesem Verfahren die Frage der Anerkennung des Dienstverhältnisses

der Ehegattin nicht aufgegriffen bzw. bei dieser Vorprüfung auch eine Erlöszurechnung u.a. wegen Aufzeichnungsmängel vorgenommen, diese Zurechnung aber im Zuge einer stattgebenden Berufungsvorentscheidung wieder fallengelassen worden sei, habe für die Beurteilung der Frage, ob bei der Folgeprüfung für die Jahre 2008 und 2009 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO zulässig sei, keine Bedeutung, da für das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel in den Jahren 2008 und 2009 ausschließlich der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres in Bezug auf das für diese Jahre geführte Verfahren (Veranlagungsverfahren) maßgebend sei.

Zweck des § 303 Abs 4 BAO sei es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Nach Ansicht des Finanzamtes seien diese Tatsachen - mangelhafte Erlösaufzeichnungen, fehlende vertragliche Regelungen bezüglich des Dienstverhältnisses, Ansatz Eigenverbrauch - erst im Zuge der Außenprüfung für die Jahre 2008 und 2009 nachträglich neu hervorgekommen.

Da es sich bei diesen im Zuge des durchgeföhrten Prüfungsverfahrens für die Jahre 2008 und 2009 nachträglich neu hervorgekommenen Tatsachen auch nicht um unerhebliche bzw. geringfügige Tatsachen gehandelt habe, sei der bei der Verfügung der Wiederaufnahme zu treffenden Ermessensentscheidung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, da Ziel der Wiederaufnahme das insgesamt rechtmäßige Ergebnis sei und somit bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben sei. Auch seien die steuerlichen Auswirkungen der im Zuge der Außenprüfung getroffenen Feststellungen, auf die die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren gestützt werde, weder absolut noch relativ gesehen als bloß geringfügig zu beurteilen.

**7.2. Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2011** (gesondert abgefertigte Bescheidbegründung ebenfalls vom 13.07.2011) wurde auch die Berufung gegen die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009** als unbegründet abgewiesen:

**„.... Zurechnung Sicherheitszuschlag:**

*Das Finanzamt hat auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüferin die Veranlagungsverfahren für die Jahre 2008 und 2008 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen, in denen wegen der im Zuge der Außenprüfung hervorgekommenen Aufzeichnungsmängel den erklärten Besteuerungsgrundlagen Sicherheitszuschläge in Höhe von € 10.000 netto (2008) bzw. € 11.000,00 netto (2009) bei den 20%igen Umsätzen sowie den Gewinnen der Jahre 2008 und 2009 die entsprechenden Bruttobeträge (2008 € 12.000, 2009 € 13.200,00) zugerechnet wurden. Diese Zurechnung wurde mit folgenden vorgefundenen Mängeln im Rechenwerk des Berufungswerbers begründet:*

*Die Losungsermittlung erfolgte auf Grund von Einzelaufzeichnungen (Besamungserlöse, Erlöse 20% und Medikamentenabgaben). Bankeingänge von offenen Honoraren werden nicht ertragsteuerlich gesondert erfasst, da diese Einnahmen bereits in den Einzelaufzeichnungen erfasst worden wären. Ob diese Bankeingänge tatsächlich erfasst wurden, war im Zuge der durchgeföhrten Außenprüfung nicht nachvollziehbar, da jene Aufzeichnungen (Zettel), auf denen die offenen, nicht sofort bar bezahlten Honorarbeträge vermerkt wurden, nicht aufbewahrt wurden. Diese Aufzeichnungen sind als Bestandteil der Grundaufzeichnungen zu sehen, deren Nichtaufbewahrung einen formellen Mangel der Aufzeichnungen darstelle. So konnte - u.a. wegen dieser fehlenden Grundaufzeichnungen - hinsichtlich von Bankeingängen (2008 € 1.856,00, 2009 € 4.920,45) nicht geklärt werden, ob diese Bankeingänge tatsächlich in den Einzelaufzeichnungen (Losungsaufzeichnungen) enthalten waren.*

*Auch wurde vom Berufungswerber behauptet, dass grundsätzlich keine Rechnungen ausgestellt worden wären, wenn Honorare nicht sofort bezahlt, sondern in diesem Fall nur Erlagscheine ausgegeben wurden. Im Zuge der Außenprüfung wurden aber Rechnungsblöcke vorgelegt, sodass daraus geschlossen werden könne, dass doch mitunter Rechnungen ausgestellt werden. Zu der in einem Rechnungsblock vorgefundenen Rechnung Nr. 10/2009 vom 13.7.2009 konnte für den Zeitpunkt der Ausstellung keine entsprechende Eintragung in den Grundaufzeichnungen (Leistungszeitpunkt 5.6.2009 und 10.6. 2009) gefunden werden. Auch der im Zuge der Prüfung abgegebene Erklärungsversuch, dass dieser Rechnungsbetrag am 5.6. mit einem größerer Betrag (€ 34,00) und am 10.6.2009 dann ein geringerer Betrag (€ 23) in den Losungsaufzeichnungen erfasst worden wäre, kann die Tatsachen nicht entkräften, dass formelle Mängel in den Aufzeichnungen jedenfalls vorliegen. Auch der Einwand zu den fehlenden Rechnungen Nr. 1 bis 9 aus 2009 (lt. Rechnungsblock wurde nur die Nr. 10 vorgefunden), dass die Rechnung vom 13.7.2009 deswegen mit der Nummer 10 ausgestellt wurde, weil es nicht "gut" ausgeschaut hätte, erst eine Rechnung im Jahr 2009 ausgestellt zu haben, lässt begründete Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen aufkommen, zumal bei der Buchung von Überweisungen (Gutschriften) auf dem Bankkonto der Buchungstext auch auf ausgestellte Rechnungen verweist.*

*Auf einem Rechnungsblock des Jahres 2008 ist ein Rechnungsdurchschlag unlesbar, zwei weitere Rechnungen (Nr. 2 und 3) wurden am 18.9.2008 und 1.10.2008 ausgestellt. Auf einem Bankauszug (Auszug Nr. 4 aus 2008) scheint ein Bankeingang mit dem Buchungstext "Rechnung vom 8.1.2008 ZZ" auf. Es konnte weder die ausgestellte Rechnung dazu vorgelegt bzw. gefunden werden, noch ist aus den Einzelaufzeichnungen ein Eintrag in dieser Höhe ersichtlich.*

*Neben diesen formellen Mängeln, die Anlass zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen Anlass gaben, wurden auch schwankende Rohaufschläge in den Jahren 2008 und 2009 bei den 20%igen Erlösen festgestellt, was möglicherweise auch auf eine unvollständige Erfassung der Einnahmen schließen lässt und sich auch durch*

*die Einwendungen des Berufungswerbers, dass die schwankenden Rohaufschläge auf schwankende Einkäufe von Medikamenten zurückführen wären, nicht restlos aufklären lässt, da keine außergewöhnlich hohen Medikamenteneinkäufe vor Ablauf der geprüften Kalenderjahre feststellbar waren.*

*Nach der Judikatur des VwGH begründen Formmängel dann eine Schätzungsbefugnis der Behörde, wenn sie zu begründeten Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben bzw. wenn sie geeignet sind, das Vertrauen in die Richtigkeit der Aufzeichnungen insoweit zu erschüttern, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubhaft erscheinen. Eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind bzw. die Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen nicht übereinstimmen, bedarf es diesfalls nicht.*

*Mängel im Bereich der Erfassung von Bargeschäften werden als besonders schwerwiegende Mängel angesehen und sind nach Ansicht des VwGH vernichtete oder nicht aufbewahrte Grundaufzeichnungen immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit von Büchern oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und verpflichten die Abgabenbehörden zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.*

*Im gegenständlich zu beurteilenden Berufungsfall ist auf Grund der vorhin dargestellten festgestellten Mängel bei den Aufzeichnungen von erheblichen formellen Mängeln auszugehen, die zu einer Schätzung berechtigen.*

*Die Schätzung erfolgte durch Zurechnung eines Sicherheitszuschlages. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur allfällige nachgewiesene, nicht erfasste Vorgänge, sondern auch noch weitere Geschäftsfälle nicht aufgezeichnet wurden. Die Höhe eines Sicherheitszuschlages hat sich an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung zu orientieren und sind diese Anhaltspunkte aus dem konkret zu beurteilenden Sachverhalt zu gewinnen.*

*Die im konkreten Fall vorliegenden Anhaltspunkte sind die vorhin dargestellten Mängel bei der Erfassung der Bareinnahmen bzw. die teilweise Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnungen, mit denen die Erfassung der unbaren Eingänge in den Einzelaufzeichnungen nachvollziehbar gewesen wäre, dies in Verbindung mit den nicht plausibel erklärbaren Schwankungen der Rohaufschläge bei den 20% Erlösen. Die festgestellten Aufzeichnungsmängel sind nach Rechtsansicht des Finanzamtes von solcher Schwere, dass sie geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen derart in Zweifel zu ziehen, dass die Zurechnung von Sicherheitszuschlägen in den Jahren 2008 und 2009 nicht nur gerechtfertigt, sondern sogar geboten war.*

*Der Umstand, dass in Vorjahren eine Berufung gegen eine Erlöszuschätzung vom Finanzamt stattgebend erledigt wurde, kann für die Erledigung dieser hinsichtlich der Jahre 2008 und 2009 anhängigen Berufung nicht von Bedeutung sein, da es bei der Lösung dieser Tatfrage allein darauf ankommt, ob die in diesem Prüfungszeitraum (2008 und 2009) festgestellten Mängel so schwerwiegend erscheinen, dass sie*

begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen Anlass geben.

Dass die vorgefundene formellen Mängel schwerwiegend sind, die eine Schätzungsbefugnis der Behörde begründen, wurde vom Finanzamt bejaht, weshalb die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in den Jahren 2008 und 2009 geboten war.

### **Dienstverhältnis mit Ehegattin**

Die Berufung richtet sich weiter gegen die anlässlich der Außenprüfung getroffene Feststellung, dass das zwischen dem Berufungswerber als Arbeitgeber und seiner Ehegattin vereinbarte Dienstverhältnis nicht anzuerkennen wäre, da bei dieser Vertragsgestaltung die vom VwGH geforderten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt wären. Es wurde der Sachverhalt festgestellt, dass kein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen wurde, weder Dienstpläne, Arbeitszeitaufzeichnungen oder Urlaubspläne vorliegen würden und auch keine Stundenaufzeichnungen über geleistete Arbeitszeiten geführt wurden. Auch liegen widersprüchliche Angaben zur Art der ausgeübten Tätigkeiten vor, weil lt. vorliegendem Dienstzettel die Ehegattin als Ordinationshilfe arbeiten, nach eigenen Aussagen aber als Tierärztin in der Ordination des Berufungswerbers mitarbeiten würde.

Nach den Einwendungen des Berufungswerbers im Zuge einer Besprechung am 27.1.2011 würde das Vertragsverhältnis (Dienstvertrag) bereits auf Grund konkludenter Handlung bestehen und würde sich die Arbeitszeit nach den Ordinationszeiten richten. Zum Arbeitsbereich wurde angegeben, dass Frau Mag. B die Ordination im Falle der Verhinderung ihres Ehemannes übernehme, aber auch tätig werde, wenn eine zweite Person bei Ordinationstätigkeiten (z.B. Röntgen) benötigt werde. Die Ehegattin würde auch die Reinigungsarbeiten in der Ordination durchführen, Telefondienst verrichten und auch sonstige Tätigkeiten (wie Erklärung Medikamenteneingabe) ausführen. Eine genaue Aufzeichnung der Arbeitszeiten wäre daher nicht möglich. Auch wurde vom Berufungswerber eingewendet, dass das Vertragsverhältnis (Dienstverhältnis) bei bisherigen Prüfungen nicht beanstandet worden wäre.....

Im gegenständlichen Fall bestehen berechtigte Zweifel am Bestehen eines Dienstverhältnisses zwischen dem Berufungswerber und seiner Ehegattin. Es liegt im gegenständlichen Fall kein schriftlicher Dienstvertrag vor und sind auch die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile nicht festgelegt worden. So gibt es keine Vereinbarung über Festlegung einer Arbeitszeit oder Ableistung einer bestimmten Anzahl von Arbeitsstunden je Woche (Vollzeit oder Teilzeit), keine Regelung, auf Grundlage welcher Qualifikation die behauptete Arbeitsleistung zu erbringen ist (als Tierärztin oder Ordinationshilfe) oder ob die Entgegennahme von Telefonanrufen (z.B. außerhalb der Ordinationszeiten) nicht doch nur als Bereitschaftsdienst und somit als Ausfluss einer familienhaften Mitarbeit zu werten ist.

Da überhaupt keine zeitnahen Stundenaufzeichnungen über die geleistete Arbeitszeit geführt wurden und nicht ausgeschlossen werden kann, dass gewisse Leistungen auch

*außerhalb der festgelegten Ordinationszeiten erbracht werden, entspricht das Fehlen von jeglichen Arbeitszeitaufzeichnungen nicht der Fremdüblichkeit bei Arbeitsverhältnissen. Der Anmeldung zur Sozialversicherung bzw. der Abfuhr von allfälligen Lohnabgaben kommt im Übrigen keine Publizitätswirkung nach außen zu, da solche formalen Belange auch bei vorgetäuschten Dienstverhältnissen beachtet werden.*

*Es ist daher nicht erkennbar, in welchem Ausmaß die Ehegattin des Berufungswerbers tatsächlich in der Praxis des Berufungswerbers tätig geworden ist und ob durch diese Tätigkeit tatsächlich eine sonst notwendige Arbeitskraft ersetzt wurde. Das Vorliegen einer klaren und eindeutigen Abgrenzung eines auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Vertrages (Dienstvertrages) von einer familienhaften Mitarbeit ist deswegen von besonderer Wichtigkeit, weil ein Ehegatte im Erwerb des anderen Ehegatten bereits auf Grund der §§ 90 und 98 ABGB mitzuwirken hat. Unter Familienangehörigen ist es kein unübliches Verhalten, wenn bestimmte Hilfsdienste (wie Reinigen der Ordination, Entgegennahme Telefonanrufe, gelegentliche Mithilfe bei Ordinationstätigkeiten) im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit erbracht werden.*

*Der bereits vorhin angeführte Interessensgegensatz der Geschäftspartner ist unter Familienangehörigen nicht gegeben, weshalb es bei Wegfall dieser Interessensgegensätze nach dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung einer besonderen schriftlichen Festlegung der gegenseitigen Rechte und Pflichten bedarf, nämlich des Vorliegen eines schriftlichen Dienstvertrages oder einer sonstigen Festlegung der wesentlichen Bestandteile einer getroffenen Vereinbarung.*

*Aus Sicht des Finanzamtes ist nach den vorliegenden Sachverhaltsumständen nicht vom Abschluss eines Dienstvertrages (Dienstverhältnisses) mit der Ehegattin des Berufungswerbers auszugehen, weil neben dem Fehlen des Erfordernisses eines (schriftlichen) Vertrages auch die anderen von der Rechtsprechung geforderten Kriterien (Vorliegen eines klaren und jeden Zweifels ausschließenden Inhaltes der Vereinbarung, Abschluss zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen) nicht erfüllt sind. Der Umstand, dass bei früheren Außenprüfungen das in Streit stehende Dienstverhältnis unbeantwortet blieb, ist offenbar nur darauf zurückzuführen, dass bei früheren Prüfungen der Bestand des nunmehr strittigen Dienstverhältnisses nicht Prüfungspunkt war und in den Prüfungsberichten keine Feststellungen zu diesem Thema aufscheinen.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes liegen keine nachvollziehbaren Nachweise über Art und Umfang der von der Ehegattin geleisteten Arbeiten vor, die den Anforderungen für die steuerliche Anerkennung der behaupteten vertraglichen Vereinbarung (Dienstverhältnis) entsprechen würden und ist somit davon auszugehen, dass allfällige geleistete Arbeiten über eine - im Familienrecht begründete - Mitwirkungspflicht nicht hinausgegangen sind. Es können folglich allfällige Zahlungen an die Ehegattin bzw. die für die Ehegattin übernommene Beiträge (Zahlungen an Versorgungsfonds der Tierärztekammer) nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.“*

## **8. Vorlageanträge vom 6. Juli 2011 und vom 21. Juli 2011**

In den Anträgen auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden im Wesentlichen die in der Berufung dargelegten Argumente wiederholt.

Hinsichtlich des Dienstverhältnisses brachte der Bf. vor, dass die Tatsache der Mitarbeit seiner Ehegattin seit jeher amtsbekannt gewesen sei. So sei diese Mitarbeit jahrelang in Form einer GesbR ausgeübt worden und beim Finanzamt steuerlich erfasst und veranlagt worden. Aus betriebsinternen Gründen sei dieses Gesellschaftsverhältnis in ein Dienstverhältnis umgewandelt und vom Finanzamt akzeptiert worden. Ob diese Mitarbeit selbstständig oder unselbstständig erfolgt sei, sei unerheblich. Gemäß § 167 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Behörde offenkundig seien, keinen Beweis.

## **9. Vorhalt vom 24. Jänner 2014**

Mit Vorhalt vom 24.01.2014 wurde der Bf. ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

### ***Streitpunkt Anerkennung des Dienstverhältnisses Ehegattin***

*„> Gemäß § 2 Abs 1 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz 1993 (AVRAG) bzw § 6 Abs 3 AngG hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unverzüglich nach Beginn des Arbeitsverhältnisses bzw bei Abschluss des Dienstvertrages eine schriftliche Aufzeichnung über die wesentlichen Rechte und Pflichten aus dem Arbeitsvertrag (Dienstzettel) auszuhändigen.*

*Ein Dienstzettel hat eine im Interesse des Arbeitnehmers liegende beweisende Funktion und soll Rechtsunsicherheiten bezüglich der wesentlichen Vertragsinhalte hintanhalten. Er hat daher zwingend das Arbeitsverhältnis konkretisierende Angaben zu enthalten, wie etwa Name und Anschrift des Arbeitgebers, Beginn des Arbeitsverhältnisses, Dauer der Kündigungsfrist, gewöhnlicher Arbeits(Einsatz)ort, vorgesehene Verwendung, Anfangsbezug, Fälligkeit des Entgelts, Ausmaß des jährlichen Erholungsurlaubes oder vereinbarte tägliche oder wöchentliche Normalarbeitszeit.*

*Für Zwecke eines Fremdvergleiches wird um Vorlage des Dienstzettels von Frau Mag. A B gebeten. Falls kein Dienstzettel erstellt wurde, wird um Angabe von Gründen ersucht, weshalb dies – entgegen den arbeitsrechtlichen Bestimmungen - unterlassen wurde.*

**>> Welches Ausmaß betrug die vereinbarte tägliche bzw wöchentliche Normalarbeitszeit in den berufungsanhängigen Jahren?**

*Wie erfolgte die Erfassung der tatsächlich geleisteten täglichen Arbeitsstunden? Um Vorlage diesbezüglicher Aufzeichnungen wird gebeten.*

**>> Laut Gehaltsabrechnung vom Dezember 2009 wurde Frau Mag. B als Ordinationsgehilfin verwendet. Ist dies korrekt?**

**>> Zufolge § 2 Abs 1 UrlG hat der Arbeitnehmer Anspruch auf bezahlten Urlaub. Nach § 8 Abs 1 UrlG hat der Arbeitgeber diesbezügliche Aufzeichnungen zu führen (zB Zeitpunkt des Dienstantritts des Arbeitnehmers, die Dauer des zustehenden Urlaubes, Angabe der Zeit, in welcher der Urlaub genommen wurde, etc.).**

*Um Vorlage dieser Aufzeichnungen (betreffend die Jahre 2008 und 2009) wird gebeten.*

**>> War in den Jahren 2008 und 2009 weiteres Personal bei Ihnen beschäftigt? Um Angabe der Namen/Adressen/Sozialversicherungsnummern wird ersucht.**

**>> Nach Aktenlage (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.01.2011; Versicherungsdatenauszug vom 11.01.2011) ist Ihre Gattin Betriebsführerin der Landwirtschaft und betreibt eine Pferdezucht. In welchem ungefähren (zeitlichen) Ausmaß (Arbeitsaufwand) wurden die Landwirtschaft und die Pferdezucht in den Jahren 2008 und 2009 von Ihrer Gattin betrieben? Wurde dafür Personal beschäftigt?**

**>> Waren Ihre vier Kinder in den Jahren 2008 und 2009 haushaltszugehörig?**

**>> Laut Feststellungen der Betriebsprüfung hat Frau Mag. B ihre Beiträge für den Versorgungsfond, Notstandsfond, die Tierärztekammer und Sterbekasse nicht selbst getragen, sondern Sie im Rahmen Ihres Betriebes. Wurden diese Leistungen des Dienstgebers als Sachbezug behandelt?**

### **Streitpunkt Erlöszuschätzungen**

**>> Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 sind Aufzeichnungen iSd § 126 BAO zu führen. Diese müssen den Formvorschriften des § 131 BAO entsprechen, dh. die Aufzeichnungen sollen u.a. der Zeitfolge nach geordnete, vollständige, richtige und zeitgerechte Eintragungen enthalten, Bareinnahmen und Barausgaben sollen täglich in geeigneter Weise festgehalten werden und die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.**

*Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG werden die Betriebseinnahmen und – ausgaben erst im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung bzw Verausgabung erfasst (§ 19 EStG). Zugeflossen sind Einnahmen daher erst dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Bei Bankgutschriften ist der Zeitpunkt der Wertstellung entscheidend.*

*Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung erfolgte eine Erfassung der Betriebseinnahmen mittels Einzelaufzeichnungen am Tag der tierärztlichen Behandlung, unabhängig davon, ob eine Barzahlung erfolgt ist oder Erlagscheine ausgehändigt oder Rechnungen ausgestellt wurden. Sämtliche Einnahmen wurden somit wie Bareinnahmen behandelt und eine ertragsteuerliche Erfassung der Honorareingänge auf dem Bankkonto erfolgte nicht.*

*Damit wurde dem § 19 EStG nicht Rechnung getragen.*

*Aus welchen Gründen wurden die Honorareingänge auf dem betrieblichen Bankkonto nicht zum Valutazeitpunkt als Betriebseinnahmen erfasst?*

**>> Bei Nichtbarzahlung wurden Erlagscheine ausgehändigt. Mittels welcher Aufzeichnungen/Belege erfolgte die Kontrolle, dass der Kunde tatsächlich den ausstehenden Betrag überwiesen hat? Aus den vorliegenden händischen**

*Aufschreibungen sind keine Kundennamen ersichtlich, weshalb eine eindeutige Zuordnung zu den am Bankkonto eingegangenen Beträgen nicht möglich ist. Da die Erfassung der Betriebseinnahmen nicht gemäß § 19 EStG mit Datum der Wertstellung am Bankkonto erfolgt ist, sondern wie Bareinnahmen am Tag der Leistung behandelt wurden, stellen diese Belege eine wesentliche Verbindung zwischen Bankkonto und den entsprechenden Einzelaufzeichnungen dar, ohne die es unmöglich ist, eine lückenlose Überprüfung der unbaren Geschäftsfälle durchzuführen.*

*Um Vorlage dieser Belege/Unterlagen wird gebeten.*

**>> Wie erfolgte die Ermittlung der täglichen Kassastände? Mittels welcher Belege wurden Barentnahmen erfasst?**

*>> Anlässlich der Betriebsprüfung wurden die Rohaufschläge der berufungsgegenständlichen Jahre mit jenen der Vorjahre verglichen. Augenfällig sind die großen Schwankungen im Bereich der 20%igen Umsätze. Diese variieren von 46 % im Jahr 2009 bis 104 % im Jahr 2007. Die Prüferin erachtete einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 75 % als sehr gering, da dieser den Aufschlag für Medikamente und Leistung, einschließlich eventueller Fahrtkosten enthalten sollte.*

*Der im Zuge der Prüfung vorgebrachte Einwand, dass sich diese Schwankungen auf Grund schwankender Einkäufe der Medikamente und schwankender Werte zum Jahreswechsel ergeben hätten, wurde von der Prüferin durch Analyse der Medikamenteneinkäufe (keine nennenswerten Veränderungen zum Jahreswechsel) widerlegt.*

*Außerdem stellte die Prüferin fest, dass gerade im Jahr der Impfaktion (2009), bei welcher das Serum gratis zur Verfügung gestellt wurde, der Rohaufschlag der restlichen 20%igen Umsätze (ohne Leistungserlöse betreffend Impfaktion) auf 46 % fiel, der Wareneinsatz jedoch gleich blieb und der Gewinn stieg.*

*Bisher wurden noch keine substantiierte Einwendungen und Begründungen für diese Abweichungen vorgebracht. Sie werden daher ersucht darzulegen, auf welche plausiblen Umstände diese Schwankungen zurückzuführen sind und dies auch zu belegen.*

*Hinweise auf die stattgebende Berufungsvorentscheidung betreffend die Vorjahre sind jedenfalls nicht geeignet, diese - ausschließlich die Jahre 2008 und 2009 betreffenden - Widersprüche aufzuklären.*

**>> Wie werden die Preise für die einzelnen erbrachten Leistungen ermittelt? Gibt es eine, für die Kunden ersichtliche offizielle Preisliste? Wenn ja, wird um Vorlage derselben gebeten.“**

## **10. Vorhaltsbeantwortung vom 13. März 2014**

### **Dienstzettel**

Wie der Finanzbehörde aus früheren Jahren bekannt sei, habe der Bf. mit seiner Gattin einige Zeit die Tierarztpraxis in Form einer GesbR geführt. Die entsprechenden

Vereinbarungen seien schriftlich getroffen worden und auch dem Finanzamt mitgeteilt worden. Nachdem das Unternehmen wieder als Einzelpraxis geführt werde, sei der Bf. der Auffassung, die seinerzeitigen schriftlichen Vereinbarungen würden auch für das nunmehrige Angestelltenverhältnis gelten, zumal die über die eheliche Beistandspflicht hinausgehende Mitarbeit der Gattin vom Finanzamt bisher nie angezweifelt worden sei. Auch sei bei früheren Prüfungen nie ein Dienstzettel verlangt worden, sonst wäre ein solcher längst erstellt und vorgelegt worden. Sollte die Finanzbehörde auf einer Vorlage bestehen, werde eine solche Aufzeichnung im Sinne der arbeitsrechtlichen Vorschriften übermittelt.

### **Dienstausmaß**

Die Tätigkeiten in einer Tierarztpraxis, speziell auf dem Land, würden sich naturgemäß nicht auf die Öffnungszeiten der Praxis beschränken, sondern seien situationsabhängig von Behandlungsfällen auch außerhalb der „normalen“ Dienstzeit. Die Gattin des Bf. sei als ausgebildete Tierärztin in der Lage, selbständig Tätigkeiten während und auch außerhalb der Praxiszeiten durchzuführen. Dies erfolge unabhängig von der Bezeichnung „Ordinationsgehilfin“.

Die Urlaubsaufzeichnungen der Ehegatten würden sich naturgemäß mit denen des Bf. decken, da Urlaube stets gemeinsam verbracht worden seien. In den Jahren 2008 und 2009 sei kein weiteres Personal beschäftigt gewesen. Die Pferdezucht werde von der Gattin alleine betrieben. Über das zeitliche Ausmaß gebe es keine Aufzeichnungen. Die Kinder seien alle haushaltsgerechtig gewesen. Die vom Bf. getragenen Leistungen an die Tierärztekammer (Versorgungsfond, etc) seien nicht als Sachbezug behandelt worden.

### **Erlöszuschätzungen**

Zur Frage, weshalb Honorareingänge nicht zum Valutazeitpunkt als Betriebseinnahmen erfasst worden wären, sondern am Tag der tierärztlichen Behandlung, sei festzuhalten, dass bei dieser Vorgangsweise, welche nicht häufig vorgekommen sei, der Umsatz zeitlich früher als vorgeschrieben erfasst worden sei und eher die Gefahr einer doppelten Erfassung statt einer Nichterfassung bestanden habe.

Die tierärztlichen Leistungen würden meist in bar bezahlt werden. In wenigen Fällen der Zahlung mit Erlagschein sei der Kundenname mit Klebezetteln vermerkt worden, welche nach Bezahlung entfernt worden seien, zumal der Erlös ohnehin am Tag der Leistungserbringung erfasst worden sei. Im Rahmen der Prüfung sei angeboten worden, die Verbindung zwischen Bankkonto und den Einzelaufzeichnungen herzustellen, was aber von der Prüferin abgelehnt worden sei.

Da der Bf. seinen Gewinn durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelt habe, sei die Ermittlung des täglichen Kassastands ebenso wenig erforderlich wie die Erfassung von Barentnahmen.

Die von der Betriebsprüfung verglichenen Rohaufschläge seien generell mit einem Strukturwechsel in der Landwirtschaft erklärbar. Während früher der Tierarzt selber die

Medikamente verabreicht habe, dürfe dies in zunehmenden Maß von den Tierhaltern (Landwirte) im Rahmen des Tiergesundheitsdienstes vorgenommen werden. Damit würden den Tierärzten weitgehend Einkunfts möglichkeiten entzogen werden, zumal sich auch die Medikamentenabgabepreise durch den Wegfall des Rechnungszuschlages verringert hätten. Entsprechende Nachweise und Unterlagen könnten bei Bedarf jederzeit beigebracht werden.

Im Jahr 2009 (Jahr der Impfaktion) sei zu bedenken, dass die Umsatzsteuer für Medikamente generell von 20 auf 10 Prozent gesenkt worden sei.

## **11. Stellungnahme des Finanzamtes vom 17. April 2014**

### ***„Streitpunkt Dienstverhältnis Ehegattin“***

*Aus dem Antwortschreiben des bevollmächtigten Vertreter des Beschwerdeführers ist zu entnehmen, dass ein Dienstzettel, der die wesentlichen Inhalte des Arbeitsvertrages beinhalten sollte, weder im Beschwerdezeitraum 2008 und 2009 noch für die folgenden Jahre ausgestellt wurde, obwohl das Dienstverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer als Arbeitgeber und seiner Ehegattin als Dienstnehmerin auch über den Prüfungszeitraum hinaus weiterbesteht.*

*Selbst wenn der Beschwerdeführer anbietet, nunmehr einen solchen Dienstzettel auszustellen, könnte diesem nachträglich ausgestellten Dienstzettel keine erhöhte Beweiskraft zukommen. Auch aus der Tatsache, dass in früheren Jahren der Betrieb einer Tierarztpraxis in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht geführt wurde und diese GesbR steuerlich anerkannt wurde, kann keinesfalls abgeleitet werden, dass die seinerzeitigen schriftlichen Vereinbarungen betreffend der Gesellschaft bürgerlichen Rechts auch für das nunmehrige Angestelltenverhältnis weitergelten sollen.*

*Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sind nicht nur die Kriterien des Steuerrechts, die in § 47 Abs. 2 des EStG definiert sind, sondern auch arbeits- und dienstrechte Bestimmungen zu beachten, wie zum Beispiel die Vereinbarung einer Arbeitszeit, Arbeitsort, Tätigkeitsbereich, die Einhaltung sozialversicherungsrechtlicher Bestimmungen und die Angemessenheit der Entlohnung und weitere Kriterien.*

*Im konkreten Beschwerdefall sind diese an ein Dienstverhältnis geforderten Voraussetzungen nicht nachprüfbar. Die Tätigkeit der angestellten Ehegattin umfasst die selbständige Erbringung von Tierarztleistungen (bei Verhinderung des Betriebsinhabers), die Tätigkeit als Ordinationsgehilfin, Aufgaben wie Reinigung der Ordination, Telefondienst (auch außerhalb der Ordinationszeiten zu Hause). Arbeitsleistungen wurden somit offenbar nicht nur während der Öffnungszeiten der Ordination, sondern auch außerhalb der Öffnungszeiten erbracht.*

*Es liegen keine Vereinbarungen vor, welches zeitliche Beschäftigungsausmaß (tägliche, wöchentliche Normalarbeitszeit) dem Dienstverhältnis zugrunde gelegt wurde und liegen auch keine überprüfbaren Aufzeichnungen in den beiden Streitjahren vor, aus denen das tatsächliche Beschäftigungsausmaß ersichtlich wäre. So liegen auch keine*

Aufzeichnungen über die in Anspruch genommenen Urlaubstage vor und wäre der Urlaub gemeinsam mit dem Ehegatten verbraucht worden. Neben der Tätigkeit als Angestellte im Betrieb der Tierarztpraxis hat die Ehegattin des Beschwerdeführers auch noch als Einzelunternehmerin eine Landwirtschaft (Pferdezucht bzw. Pferdezucht) betrieben und konnten keine Angaben gemacht werden, welchen zeitlichen Aufwand diese Tätigkeit in Anspruch genommen hat.

In den Streitjahren 2008 und 2009 wurde an die Ehegattin des Beschwerdeführers ein monatlicher Bruttolohn von € 600,00 zur Auszahlung gebracht. Daneben wurden vom Beschwerdeführer noch zusätzlich die Zahlungen an den Versorgungsfonds der Tierärztekammer übernommen. Das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens lässt nach Ansicht der Abgabenbehörde weiterhin den Schluss zu, dass das gegenständliche Dienstverhältnis keinem Fremdvergleich standhält. Ein Dienstverhältnis zwischen Ehegatten ist unter anderem nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn die Entlohnung für die geleistete Arbeit angemessen ist, wobei aber auch eine Unterbezahlung dazu führt, dass ein Dienstverhältnis dem erforderlichen Fremdvergleich nicht standhält und daher steuerlich nicht anzuerkennen ist. Die Zahlungen an die Ehegattin wären somit als Abgeltungsbeträge für familienhafte Mitarbeit anzusehen und somit nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

### **Streitpunkt Erlöszuschätzung (Sicherheitszuschlag)**

Unbestritten ist, dass Mängel in der Einnahmenerfassung vorliegen, zumal auch Einnahmen, die unbar (also mittels Erlagschein) beglichen wurden, bereits am Tag der Leistungserbringung als Einnahme erfasst wurden und keine Erfassung der Einnahmen im Zeitpunkt der Gutschrift dieser Beträge auf dem Bankkonto erfolgte. Die vom Beschwerdeführer angesprochenen Klebezettel, die bei Erfassung der unbaren Einnahmen ausgestellt worden wären und mit deren Hilfe eine Zuordnung der Bankeingänge zu den Eintragungen in den Losungsaufzeichnungen möglich gewesen wäre, sind im Zuge der durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen nicht mehr vorgelegen, sondern sind bei Zahlungseingang (Überweisungseingang) entfernt worden. Bei diesen Klebezetteln handelt es sich um Teile der Grundaufzeichnungen, die aber nicht mehr aufbewahrt wurden, wodurch die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach gegeben ist. Wie auch die Prüferin in der von ihr abgegebenen Stellungnahme ausführt, ist eine nachträgliche Zuordnung der Bankeingänge zu den Honorareinnahmen nicht als zielführend anzusehen, weil für einen sachverständigen Dritten keine Merkmale existieren, die diese Zuordnung nachvollziehbar machen würden. Auch kommt erschwerend dazu, dass oftmals eine Vielzahl von Honorarbeträgen in gleicher Höhe aufscheinen (z.B. weil eine bestimmte Leistung immer den gleichen Betrag kostet) und weitere Identifizierungsmerkmale (wie z.B. Rechnungsnummer) bei beiden Einträgen nicht aufscheinen.

Zutreffend ist, dass im Jahr 2009 ein Teil der Medikamentenerlöse in den Honorarerlösen 10% enthalten ist. Der festgestellte abweichende Rohaufschlag bei Erlösen 20% war jedoch nicht Grund für die Zuschätzung von Erlösen 2009. Grund für die Zuschätzung

*von Erlösen im Jahr 2009 war (wie im Jahr 2008) ausschließlich die fehlende Überprüfungsmöglichkeit der Vollständigkeit der Einnahmen auf Grund teilweise fehlender Grundaufzeichnungen (wie Namenszettel) und damit verbunden die Unmöglichkeit der Zuordnung der Bankeinnahmen zu den erfassten Einnahmen laut Aufzeichnungen.*

*Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist auf Grund der festgestellten Mängel bei den Grundaufzeichnungen bzw. der festgestellten Tatsache, dass Uraufzeichnungen, zu denen auch diese Namenszettel gehören, nicht aufbewahrt wurden, eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gegeben, weil die vorgefundenen Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Die Ausführungen des Beschwerdeführers in dem Schreiben vom 13.03.2014 sind nicht geeignet, die festgestellten Mängel zu entkräften und wird daher von der Abgabenbehörde die Schätzungsbefugnis weiterhin bejaht.“*

## **12. Besprechung vom 25. September 2014**

Über die am 25.09.2014 zwischen Richterin und steuerlichem Vertreter stattgefundene Besprechung wurde folgender Aktenvermerk verfasst und den Parteien zur Kenntnisnahme übermittelt:

*„Dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers wird die Rechtslage detailliert und ausführlich dargelegt.*

*Hinsichtlich der Beschwerdepunkte „Wiederaufnahme“ und „Dienstverhältnis Gattin“ wird dem steuerlichen Vertreter anhand der einschlägigen Rechtsprechung des VwGH und des UFS die Aussichtslosigkeit der Beschwerde aufgezeigt.*

*Hinsichtlich der Schätzung wurde unter Hinweis auf § 184 iVm § 126 Abs 2 iVm § 131 BAO ausführlich dargelegt, weshalb nach Ansicht der Richterin eine Schätzungsbefugnis jedenfalls gegeben ist.*

Als wesentliche Gründe dafür wurden genannt:

- *Die ertragssteuerliche Nichterfassung der Bankeingänge (Widerspruch zu § 19 EStG), Vernichtung der Belege (Urbelege), die eine Verbindung zu den erfassten Einnahmen hergestellt hätten.*
- *Widerspruch zur Behauptung, dass grundsätzlich keine Rechnungen ausgestellt werden (laut Buchungstexte der Bankauszüge werden sehr wohl Rechnungen ausgestellt); nach Ansicht der Richterin unglaubliche Behauptung, dass es die Rechnungen Nummer 01-09/2009 nicht gegeben habe, weil es „nicht gut ausgeschaut hätte“.*
- *Keine aussagekräftigen Aussagen über Kunden bzw. behandelte Tiere (ausgenommen Medikamente), keine Zuordnungsmöglichkeit zu den Umsätzen.*
- *Medikamente werden laut Bf. in großen Mengen eingekauft, abgelaufene Medikamente werden entsorgt. Diese Behauptung kann belegmäßig nicht nachgewiesen werden.*
- *Dem § 131 BAO wurde nicht entsprochen. Der Richterin war es nicht möglich, auf Grund der vorliegenden Aufzeichnungen, innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die*

*Geschäftsvorfälle zu erhalten. Es war nicht möglich, die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung zu verfolgen.*

*Hinsichtlich der Feststellung betreffend schwankender Rohaufschläge wies der steuerliche Vertreter zu Recht auf die Änderung des Steuersatzes im Jahr 2009 von 20 auf 10 % hin.*

***Der Richterin wurden folgende Unterlagen übergeben:***

- Auszug aus BGBl. II 149/2004 (Verordnung über die Einbindung des Tierhalters, Tierarzneimittel-Anwendungsverordnung 2004)
- Auszug Liste Arzneispezialitäten von PharmafirmaX AG, die im Rahmen des TGD abgegeben werden dürfen (Preisliste zahlreicher Tiermedikamente)
- Auszug aus Ärztezeitung vom 10.02.2010: Senkung des Mehrwertsteuersatzes auf Medikamente
- Handschriftlich erstellte Urlaubsliste Mag. A B (2008: 18.02.-29.02., 06.10.-18.10., 16.06.-21.06; 2009: 04.05.-16.05, 17.08.-29.08., 28.09.-03.10)
- Ausdruck Stammdaten Dienstnehmerin A B (aus Lohnverrechnung der Steuerberatungskanzlei), genannter Beruf: Ordinationsgehilfin, Beschäftigung: 15 Wochenstunden, beschäftigt 5 Tage zu je 3 Stunden"

### **13. Mündliche Verhandlung am 25. November 2014**

**13.1.** Mit Fax vom 19. November 2014 übermittelte der Bf. eine Bestätigung von Frau ZZ über ihren Ordinationsbesuch sowie zwei (unlesbare) Kopien von Besamungsscheinen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

**13.2.** Im Zusammenhang mit der Behauptung des Finanzamtes, die Behandlung des Bartagamen sei trotz Eingang auf dem Bankkonto nicht in den Einzelaufzeichnungen erfasst, legte der Bf. ein Schreiben der Besitzerin des Tieres, Frau ZZ, vor, worin festgehalten wird, dass sie keine Rechnung, sondern lediglich einen Erlagschein verlangt habe. Der Betrag iHv 45,00 € sei sodann am 18.01.2008 überwiesen worden. Die Erstbehandlung habe am 04.01.2008 und die Nachbehandlung am 08.01.2008 stattgefunden. Korrespondierend dazu, legte der Bf. seine Einzelaufzeichnungen vor, worin am Freitag, 4. Jänner ein Betrag iHv 45,00 € eingetragen wurde.

**13.3.** Der Bf. wiederholte seine Ansicht, dass Post-its keine Grundaufzeichnungen wären. Die Behauptung, dass diese Post-its unbeschrieben gewesen wären, wurde im Laufe der Verhandlung revidiert, nämlich dahingehend, dass zumindest der Name des Kunden auf dem Post-it notiert wurde.

**13.4.** Hinsichtlich der Verhängung des Sicherheitszuschlages reagierte der Bf. mit Unverständnis. In den Vorjahren sei der Berufung gegen den Sicherheitszuschlag Folge gegeben worden. In den beschwerdeanhängigen Jahren sei hingegen ein Sicherheitszuschlag verhängt worden, obwohl sich keine Änderungen bei den Aufzeichnungen ergeben hätten. Vielmehr habe sich der Bf. an die Vorgaben des Finanzamtes gehalten.

Die Prüferin begründete dies damit, dass sich die Prüfung der Vorjahre auf die Kalkulation beschränkt habe. Im vorliegenden Fall seien hingegen die Grundaufzeichnungen einer Kontrolle unterzogen worden.

**13.5.** Betreffend Medikamente führte der Bf. aus, dass es Arzneimittel, wie etwa Antibiotika, gebe, die nach erstmaligen Anbrauchen innerhalb von drei Tagen zu verwenden und anschließend zu vernichten seien. Bei Nutztieren müssten auf Grund der Wartezeit auf Lebensmittel genaue Arzneimittelabgabe- und Behandlungsbelege erstellt werden. Diese Belege seien während der Prüfung nicht verlangt worden. Bei Kleintieren gebe es diese Belegvorschriften nicht. Die Abgabe der Medikamente für Nutztiere erfolge auch häufig durch bloße Abholung in der Ordination.

**13.6.** Hinsichtlich der unvollständigen Rechnungsblöcke brachte der Bf. vor, dass er mehrere Blöcke verwende, da er viel mit dem Auto unterwegs sei. Abgesehen davon komme es selten vor, dass jemand eine Rechnung verlange.

**13.7.** Betreffend Besamungen brachte der Bf. vor, dass die Durchführung jeder Besamung aus den Besamungsblöcken ersichtlich sei. Diese Blöcke werden von den Besamungsstationen an die Tierärzte weitergegeben. Ein Durchschlag verbleibe beim Bauern, einer beim Bf. Der Preis für die Leistung sei immer 19 €, der Preis für den Samen sei je nach Stier unterschiedlich. Der Normalsamen koste 4 € (ds insgesamt 23 €). Der Samen komme von der Besamungsstation, der Preis dafür sei ein Durchläufer und werde lediglich für die Bauern vorfinanziert. Die exakten Samenpreise seien aus den monatlichen Rechnungen der Besamungsstation zu entnehmen. Aus den Besamungsblöcken gehen keine Preise für die Besamungen hervor.

Bei den strittigen Besamungen vom 5. und 10. Juni 2009 hätte sich der Bf. beim Samenpreis geirrt, weil es sich dabei um einen neuen Stier gehandelt habe und er den genauen Preis noch nicht gewusst hätte. Deshalb erfolgte eine Eintragung von 34 €. Nachdem er erfahren habe, dass der Samen billiger sei, habe er am 10. Juni 2009 lediglich 23 € (19 € für die Leistung, 4 € für den Samen) eingetragen, weil er nicht in den Aufzeichnungen herumschmieren wollte.

**13.8.** Die Amtspartei und der Bf. wurden darauf hingewiesen, dass die im Zuge der Betriebsprüfung erstellte Aufstellung betreffend Rohaufschläge so nicht stimmen könne. Das Zahlenmaterial sei aus den Konten des Bf. übernommen worden. Der Wareneinkauf für Medikamente wurde offensichtlich weiterhin auf dem Konto (KtoNr. 4790) verbucht, sodass trotz Änderung des Steuersatzes von 20% auf 10% eine Erfassung unter dem 20%igen Aufwand erfolgte. Die Verminderung des Wareneinkaufes im Jahr 2009 von 44.060,85 auf 40.777,38 € dürfte aus der Reduzierung der Mehrwertsteuer (Bruttoerfassung) resultieren. Die Verbuchung der Erlöse aus dem Verkauf der Medikamente erfolgte hingegen ab dem Jahr 2009 auf dem Konto Nr. 8010 (Honorare 10 %). Damit erklärt sich auch der im Jahr 2009 in der Aufstellung ausgewiesene - im Vergleich zu den Vorjahren - hohe Rohaufschlag von 192 %.

**13.9.** Bezuglich der Beschäftigung der Ehegattin, wies der Bf. auf die jährlich erfolgten Vorlagen von Lohnzetteln hin. Das Finanzamt habe daher vom Bestehen eines Dienstverhältnisses wissen müssen. Der Amtsbeauftragte des Finanzamtes replizierte, dass ein Lohnzettel alleine nicht automatisch das Vorliegen einer Betriebsausgabe bedeute.

Die Dienstzeiten seiner Gattin würden sich mit jenen der Ordination decken, weil er jemanden in der Ordination gebraucht habe.

**14.** Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

## ***II. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO***

### **A. Gesetzliche Grundlagen, Rechtsprechung**

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

**16.** Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, 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. Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (VwGH 31.05.2011, 2009/15/0135; 29.07.2010, 2006/15/0006; 23.02.2010, 2006/15/0314; uvm).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel ist somit aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106; 24.06.2009, 2007/15/0045, 28.10.2009, 2008/15/0049). Auch die Konkretisierung in ihren Grundzügen bereits bekannter Tatsachen kann einen Wiederaufnahmegrund darstellen, sofern sie zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0047).

Es genügen für eine amtswegige Wiederaufnahme daher schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus.

## **B. Ansicht des Beschwerdeführers**

**17.** Der Bf. vertritt die Ansicht, dass lediglich hinsichtlich der Erhöhung des Eigenverbrauchs ein Wiederaufnahmegrund vorliegen würde, dessen Auswirkungen aber als geringfügig anzusehen seien.

Aufzeichnungsmängel, welche einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen, würden nicht vorliegen, da ein Rechtsmittel betreffend die Jahre 2005 bis 2007, welches ebenfalls die Verhängung eines Sicherheitszuschlages zum Inhalt hatte, vom Finanzamt stattgebend erledigt und damit die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen für diese Jahre bestätigt worden sei.

Auch hinsichtlich des strittigen Dienstverhältnisses liege kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor, da die Beschäftigung der Ehegattin als Dienstnehmerin bereits aus der Aktenlage ersichtlich gewesen sei und es sich daher bei dieser Feststellung nur um eine geänderte Beurteilung bereits bekannter Tatsachen handle. Dem Finanzamt seien alle entscheidungsrelevanten Tatsachen bekannt gewesen, weshalb die Wiederaufnahme der Verfahren zu Unrecht erfolgt sei.

## **C. Rechtliche Würdigung**

**18.** Hinsichtlich der Erhöhung des Eigenverbrauchs (300,- € netto, jährlich) steht das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes außer Streit.

**19.** Aus den beim Finanzamt elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen für 2008 und 2009 geht lediglich hervor, dass ein Personalaufwand („*eigenes Personal*“) iHv 10.640,- € (2008) bzw 11.157,58 € (2009) als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde. Aus den Abgabenerklärungen ist hingegen nicht ersichtlich, dass es sich bei den in Rede stehenden Personalaufwendungen um Gehaltszahlungen an die Ehegattin des Bf. gehandelt hat. Aber selbst wenn dies der Abgabenbehörde bekannt gewesen sein sollte, ist doch die konkrete Ausgestaltung des behaupteten Dienstverhältnisses erst im Zuge der Außenprüfung zutage getreten (siehe hiezu nachstehende Feststellungen zum Sachverhalt, Pkt. 28ff). Zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide waren dem Finanzamt die näheren Umstände zum Dienstverhältnis jedenfalls nicht bekannt.

**20.** Auch die unter Punkt 4 der Niederschrift vom 27. Februar 2011 beschriebenen Aufzeichnungsmängeln wurden erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt und stellen somit zweifelsfrei neu hervor gekommene Tatsachen dar.

**21.** Das Finanzamt hat daher zu Recht das Hervorkommen neuen Tatsachen bejaht und eine Wiederaufnahme verfügt.

Die Beschwerde war somit in diesem Punkt abzuweisen.

### ***III. Dienstverhältnis Ehegattin***

#### **A. Gesetzliche Grundlagen, Rechtsprechung**

**22.** Gemäß **§ 4 Abs 4 EStG 1988** sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Grundsätzlich fallen darunter auch Aufwendungen für Lohn- und Gehaltszahlungen aus einem Dienstverhältnis.

Zufolge **§ 47 Abs 2 EStG 1988** liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitsgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach **§ 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

**23.** Bei der Beurteilung von **Verträgen zwischen nahen Angehörigen** steht die Abgrenzung zwischen betrieblicher Veranlassung (§ 4 Abs 4 EStG) und lediglich aus dem Naheverhältnis heraus erklärbaren Zahlungen (dem Grunde oder der Höhe nach; freiwillige Zuwendung gemäß § 20 Abs 1 Z 4 EStG als Einkommensverwendung) im Vordergrund.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH erfahren Verträge zwischen nahen Angehörigen (ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit) nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (19.12.2013, 2010/15/0124; 22.11.2012, 2008/15/0265; uvm).

Diese in der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien müssen – wenn auch nicht gleichermaßen ausgeprägt – **kumulativ** vorliegen und haben ihre Bedeutung **im Rahmen der Beweiswürdigung** (§ 167 Abs 2 BAO). Sie kommen insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer vertraglichen Gestaltung bestehen (zB VwGH 20.05.2010, 2006/15/0238). Das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien geht zu Lasten des Steuerpflichtigen (*Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm 66 (Stand 1.2.2013, rdb.at)*).

Von diesen Kriterien abgesehen sind rückwirkende Vereinbarungen steuerlich grundsätzlich – somit auch unter Angehörigen - nicht anzuerkennen.

## **24. Ad Außenwirkung**

Die notwendige Außenwirkung setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus. Das Bestehen eines Vertrages muss somit für außenstehende Dritte erkennbar sein.

Grundsätzlich haben die vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvorschriften zu erfüllen, welche unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher nicht zwingend erforderlich, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Das Fehlen schriftlicher Verträge kann als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden, insbesondere dann, wenn es nach Art und Inhalt des Vertrages üblich ist, ihn in Schriftform abzuschließen (vgl. *Doralt, EStG Kommentar, § 2, Tz 161*).

Die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung hat bei einem Dienstvertrag zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen (VwGH 16.12.1997, 96/14/0099; VwGH 02.02.2000, 99/14/0082), doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten gerade bei "vorgetäuschten" Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (VwGH 17.09.1996, 92/14/0161).

Die (behauptete) Notwendigkeit einer Leistung bewirkt alleine keine Publizität und ersetzt auch keineswegs eine ausreichende klare Dokumentation eines Vertragsverhältnisses mit der Ehegattin (VwGH 19.05.1993, 91/13/0045). Die Publizität ist jedoch dann erfüllt, wenn die erbrachte Leistung und Bezahlung nachgewiesen werden (VwGH 10.07.1996, 95/15/0181).

## **25. Ad Ausreichende inhaltliche Bestimmtheit**

Die vertragliche Vereinbarung muss einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen. Die aus einem Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten müssen folglich eindeutig festgelegt sein. Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat derjenige beizutragen, der sich darauf beruft. Verbleibende Zweifel und unklare Vereinbarungen gehen zu seinen Lasten.

## **26. Ad Fremdvergleich**

Für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichen Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 01.12.1992, 92/14/0149).

Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde nach oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (VwGH 10.09.1998, 93/15/0051). Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen.

Dem für die Berufsgruppe anzuwendenden Kollektivvertrag kommt bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit entscheidende Bedeutung zu. Die Höhe eines fremdüblichen Arbeitslohnes muss zwar nicht mit dem im Kollektivvertrag festgelegten übereinstimmen, es ist jedoch davon auszugehen, dass er grundsätzlich nicht darunter liegen wird (VwGH 16.11.1993, 90/14/0083).

Als fremdunüblich ist die Abhängigkeit der Höhe des Entgelts bzw des Arbeitsumfanges vom Erreichen steuerlicher Grenzen zu sehen (VwGH 21.03.1996, 92/15/0055).

## **27. Familienhafte Mitarbeit**

Zwischen Ehegatten gilt als besonderes Abgrenzungskriterium die zivilrechtliche "*eheliche Beistandspflicht*" als besondere Form der familienhaften Mitarbeit. Nach § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Liegt bei einer derartigen Mitwirkung kein über diese Verpflichtung hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 EStG anzusehen (zB VwGH 03.04.1998, 95/15/0191).

Ein Dienstvertrag, der gemäß § 47 EStG das Schulden der Arbeitskraft zum Inhalt hat, setzt das Vorliegen einer besonderen Vereinbarung voraus, die über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgeht. Das heißt, es müssen alle Merkmale eines echten Dienstverhältnisses vorliegen.

Das Ersetzen einer fremden Arbeitskraft ist nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis (VwGH 17.05.1989, 88/13/0038).

## **B. Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde**

**28.** Der Bf. ist ausgebildeter Tierarzt und betreibt eine Praxis (Klein- und Nutztiere) in YY . Die Praxis befindet sich nicht im Wohnhaus des Bf., sondern in der StraßeCC 1 (ebenfalls in YY ).

Seine Ehefrau ist ebenfalls ausgebildete und in der Tierärzteliste der Tierärztekammer eingetragene Tierärztin. Darüber hinaus ist sie selbständige Landwirtin (Betriebsführerin) und betreibt eine Pferdezucht.

Die vier haushaltszugehörigen Kinder sind in den Jahren 1996, 1994, 1993 und 1984 geboren.

**29.** Zwischen den Ehegatten bestand in den beschwerdeanhängigen Jahren ein Dienstverhältnis. Laut vorliegender Gehaltsabrechnung vom Dezember 2009 war die Ehefrau des Bf. als Ordinationsgehilfin beschäftigt und bezog einen monatlichen Bruttolohn iHv 600,- € (Jahresbruttobezug: 8.400,- €), dessen Höhe seit 2005 nahezu unverändert geblieben ist.

Laut den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 betrug der Gesamtbetrag ihrer Einkünfte im Jahr 2008 5.864,96 € und im Jahr 2009 5.972,96 €.

Darüber hinaus wurden die für sie angefallenen Kosten für den Versorgungsfond, die Tierärztekammer, den Notstandsfond und für die Sterbekasse vom Bf. getragen und als Betriebsausgaben erfasst. Diese für die Gattin übernommenen Ausgaben wurden nicht als Sachbezug erfasst und besteuert.

Insgesamt steht somit die steuerliche Anerkennung der Lohn- und Lohnnebenkosten iHv 10.640,00 € (2008) und 11.157,58 € (2009) sowie der Versicherungsbeträge iHv 3.131,60 € (2008) und 3.309,20 € (2009) als Betriebsausgaben in Streit (siehe Anhang Tabelle 1).

**30.** Dem Dienstverhältnis lag weder ein schriftlicher Dienstvertrag zugrunde noch wurde ein Dienstzettel erstellt. Arbeits- und Stundenaufzeichnungen sowie Dienstpläne wurden nicht geführt. Nach Ansicht des Bf. sei es unmöglich gewesen, sämtliche Zeiten aufzuschreiben.

Es besteht somit keine Möglichkeit nachzuvollziehen, in welchem konkreten Ausmaß und wann die Gattin ihren behaupteten Dienstpflichten nachkam und ob Überstunden und Dienste am Wochenende besonders abgegolten wurden.

Im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahrens wurde ein von der steuerlichen Vertretung erstellter Stammdatenausdruck für das Jahr 2008 vorgelegt, worin

als Beruf „*Ordinationsgehilfin*“, mit einem Beschäftigungsausmaß iHv 15 Wochenstunden (5 Tage zu je 3 Stunden), ausgewiesen wird.

Im Ermittlungsverfahren gab der Bf. zu verstehen, dass seine Gattin als ausgebildete Tierärztin in der Lage war, selbständig tätig zu werden und zwar während und auch außerhalb der Praxiszeiten.

**31.** Ebenso fehlen Aufzeichnungen betreffend Urlaubsanspruch und dessen Verbrauch. Erst im Zuge der Besprechung vom 25.09.2014 (siehe Pkt. 12) wurde eine handschriftliche Aufstellung über angeblich konsumierte Urlaubstage/-wochen (DIN A4 Zettel; jeweils ganze Wochen von Montag bis Freitag bzw Samstag, keine einzelnen Tage) übergeben. Da die Urlaube stets mitsammen verbracht worden seien, würden sich die Urlaubaufzeichnungen der Ehegatten decken.

**32.** Auf der Homepage des Bf. (Tierarztpraxis YY; Ausdruck vom 06.08.2010) wurden neben den Öffnungszeiten (Montag: 17 – 18 Uhr, Dienstag: 10 – 11 und 17 – 18 Uhr, Mittwoch: 10 – 11 und 17 – 18 Uhr, Donnerstag nach telefonischer Vereinbarung, Freitag: 10 – 11 Uhr und 17 – 18 Uhr und Samstag: 10 – 11 Uhr; insgesamt acht Stunden) auch die Namen des Beschwerdeführers und dessen Gattin genannt.

Nach Aussagen des Bf. beschränken sich die Tätigkeiten in einer Tierarztpraxis (speziell auf dem Land) naturgemäß nicht auf die Öffnungszeiten der Praxis, sondern werden situationsabhängig auch außerhalb der Öffnungszeiten durchgeführt.

**33.** Nach Angaben des Bf. (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.01.2011, Seite 4) umfasste das Tätigkeitsfeld seiner Gattin folgende Arbeiten:

- Übernahme der Ordination, im Falle der Verhinderung des Beschwerdeführers, somit also selbständiges Tätigwerden als Tierärztin,
- Hilfe bei Röntgenarbeiten,
- Reinigung der Ordination,
- Telefondienst,
- Erklärung der Medikamenteneingabe und dergleichen.

In den beschwerdeanhängigen Jahren wurde kein weiteres Personal beschäftigt.

**34.** Der Bf. machte im Jahr 2008 den Alleinverdienerabsetzbetrag iHv 1.109,00 € geltend.

### C. Beweiswürdigung

**35.** Die Ehegattin des Beschwerdeführers ist zweifelsfrei als nahe Angehörige anzusehen. Darüber hinaus ergaben sich zahlreiche Anhaltspunkte, welche am wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zweifeln lassen. Aus diesen Gründen war eine

Prüfung des gegenständlichen Dienstverhältnisses anhand der vom VwGH aufgestellten Kriterien (siehe Pkt. 23ff) vorzunehmen:

### **36. Fehlen eines Dienstzettels**

**36.1.** Gemäß § 2 Abs 1 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz 1993 (AVRAG) bzw § 6 Abs 3 AngG hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unverzüglich nach Beginn des Arbeitsverhältnisses bzw bei Abschluss des Dienstvertrages eine schriftliche Aufzeichnung über die wesentlichen Rechte und Pflichten aus dem Arbeitsvertrag (Dienstzettel) auszuhändigen.

Ein Dienstzettel hat eine im Interesse des Arbeitnehmers liegende beweisende Funktion und soll Rechtsunsicherheiten bezüglich der wesentlichen Vertragsinhalte hintanhalten. Er hat daher zwingend das Arbeitsverhältnis konkretisierende Angaben zu enthalten, wie etwa Name und Anschrift des Arbeitgebers, Beginn des Arbeitsverhältnisses, Dauer der Kündigungsfrist, gewöhnlicher Arbeits(Einsatz)ort, vorgesehene Verwendung, Anfangsbezug, Fälligkeit des Entgelts, Ausmaß des jährlichen Erholungsurlaubes oder vereinbarte tägliche oder wöchentliche Normalarbeitszeit.

**36.2.** In casu wurde trotz arbeitsrechtlicher Verpflichtung ein Dienstzettel nicht ausgestellt. Diesem Umstand kommt vor allem im Rahmen des anzustellenden Fremdvergleiches eine entscheidende Bedeutung zu. Ein fremder Arbeitnehmer hätte nämlich aus Gründen der Beweissicherung – gerade im Falle eines fehlenden schriftlichen Dienstvertrages - auf die unverzügliche Aushändigung eines schriftlichen Dienstzettels nach Beginn des Arbeitsverhältnisses bestanden. Dass im Beschwerdefall ein solcher nicht erstellt wurde, kann wohl nur mit dem Naheverhältnis begründet werden.

Die vom Bf. angebotene nachträgliche Erstellung eines Dienstzettels geht ins Leere, da ein solcher nicht rückwirkend für die Vergangenheit wirken und dem folglich auch keine Beweiskraft zukommen kann.

### **37. Fehlen eines Dienstvertrages und geeigneter Stundenaufzeichnungen**

**37.1.** Darüber hinaus wurde zwischen dem Bf. und seiner Gattin kein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen. Nach Ansicht des Bf. bestehe das Dienstverhältnis auf Grund konkludenter Handlung, weshalb Schriftlichkeit nicht erforderlich sei.

**37.2.** Dem ist zu entgegnen, dass es zwar außer Streit steht, dass Frau B in der Tierarztpraxis ihres Gatten Arbeitsleistungen in einem gewissen Umfang erbracht hat, dieser Umstand aber alleine die Annahme eines mündlichen Dienstvertrages ebenso wenig rechtfertigt, wie die regelmäßigen Zahlungen eines Gehalts (VwGH 22.03.2010, 2008/15/0099). Für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses ist vielmehr das Vorliegen einer schuldrechtlich exakt nachvollziehbaren Leistungsbeziehung im Sinne der zuvor genannten Anforderungen erforderlich. Nach den vom VwGH aufgestellten Kriterien muss die Vereinbarung unter anderem einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zudem einem Fremdvergleich standhalten.

**37.3.** Genau von einer solchen Vereinbarung ist aber im gegenständlichen Fall nicht auszugehen. **Nicht nur der Inhalt** des mündlich geschlossenen Vertrages liegt völlig im Dunklen, sondern auch – mangels geeigneter Aufzeichnungen - die **tatsächliche Gestaltung des Dienstverhältnisses**.

So konnte weder im verwaltungsbehördlichen noch im verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahren festgestellt werden, wie und nach welchen Vorgaben sich das Dienstverhältnis konkret hätte gestalten sollen und welche im Detail festgelegten Dienstzeiten (Dienstbeginn, Dienstende, Pausenregelungen, Dienste am Wochenende, Dienste in den Abend- oder Nachtstunden, Bereitschaftsdienste, etc.) einzuhalten gewesen wären. Damit ist eine Bestandsaufnahme dergestalt, welche Rechte und Pflichten aus diesem mündlichen Vertragsverhältnis resultieren, unmöglich.

Obwohl der Bf. in der Besprechung mit der Prüferin vom 27.01.2011 (siehe Pkt. 2.5., aber auch Pkt. 13.9.) noch darauf hingewiesen hat, dass sich die Arbeitszeiten der Gattin mit den Öffnungszeiten der Praxis decken würden, widerspricht er sich selbst in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.03.2014 (siehe Pkt. 10) und behauptet nun, die Tätigkeiten seiner Gattin würden sich „*naturgemäß*“ **nicht** auf die Öffnungszeiten der Praxis beschränken. Das erscheint zweifelsfrei auch als glaubhaft, da Telefon- und Bereitschaftsdienste, aber auch die Reinigung der Praxis in der Regel außerhalb der Ordinationszeiten erfolgen.

Offensichtlich gab es keine festen Dienstzeiten und die Gattin musste dann tätig werden, wenn es der Bf. für erforderlich erachtete („*Frau Mag. B übernimmt die Ordination, wenn ihr Mann verhindert ist*“, „*Sie hilft aber auch, wenn zB eine zweite Person fürs Röntgen benötigt wird*“).

**37.4.** Abgesehen von der fehlenden inhaltlichen Konkretisierung der mündlichen Vereinbarung, konnte mangels entsprechender Aufzeichnungen auch nicht festgestellt werden, ob der mit 15 Wochenstunden bezifferte Tätigkeitsumfang **tatsächlich erbracht** wurde oder nicht. Zudem lässt sich nicht eruieren, wie die über die Normalarbeitszeit hinausgehenden **Mehrleistungen** (Überstundenzuschläge, insbesondere Dienste am Wochenende und an Feiertagen, Schmutzzulagen, etc.) behandelt, bzw ob diese überhaupt abgegolten wurden. Ebenso ist unbekannt, welche konkreten Vereinbarungen über bloße Bereitschaftsdienste oder Telefondienste getroffen, bzw wie diese abgegolten wurden (VwGH 22.02.2000, 99/14/0082).

Der Bf. begründete die fehlenden Arbeits- und Stundenaufzeichnungen damit, dass es unmöglich gewesen sei, sämtliche Zeiten aufzuschreiben. Damit zeigt der Bf. jedoch selbst sowohl die fehlende Bestimmtheit als auch die fehlende Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses auf. Es liegt nämlich sowohl im Interesse des Arbeitgebers als auch des Arbeitnehmers, dass die vereinbarten Wochenstunden exakt aufgezeichnet werden. Denn nur dann kann sichergestellt werden, dass die Leistungen im vereinbarten Umfang erbracht und auch dementsprechend abgegolten werden (siehe VwGH 22.02.2000, 99/14/0082; 19.12.2013, 2010/15/0124). Ein fremder Dienstnehmer, noch

dazu mit akademischer Ausbildung, wäre niemals eine Dienstverpflichtung in der Form eingegangen, quasi in ständiger Bereitschaft zur Verfügung zu stehen und über das genaue Ausmaß seiner zu erbringenden Leistung (insbesondere an den Wochenenden und in den Abendstunden) im Unklaren zu sein.

**37.5.** Auch der Einwand des Bf., er sei davon ausgegangen, dass die seinerzeitigen schriftlichen Vereinbarungen betreffend die gemeinsam mit seiner Gattin in Form einer GesbR betriebenen Praxis auch für das nunmehrige Angestelltenverhältnis gelten würden, geht ins Leere, ist doch die Rechtsposition der jeweiligen Beteiligten eine völlig andere.

Abgesehen von der unterschiedlichen steuerlichen Beurteilung (Einkünfte aus selbständiger Arbeit versus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Lohnaufwand als Betriebsausgabe, Alleinverdienerabsetzbetrag, etc.), ist die zivilrechtliche Position des Arbeitnehmers nicht zu vergleichen mit jener des selbständigen Unternehmers und Arbeitgebers. Gerade aus diesem Grund bestehen zum Schutz der Arbeitnehmer, welche auf Grund eines privatrechtlichen Vertrages in persönlicher Abhängigkeit für einen anderen tätig sind, eine Vielzahl von arbeitsrechtlichen Bestimmungen.

### **38. Fehlen von Urlaubsaufzeichnungen**

**38.1.** Mangels entsprechender Aufzeichnungen lässt sich nicht feststellen, welche konkreten Urlaubsansprüche in den streitähnlichen Jahren bestanden haben, ob noch ein Resturlaub aus den Vorjahren vorhanden war und wann die Urlaubstage tatsächlich verbraucht wurden.

Die nachträgliche Behauptung, die Urlaube wären stets gemeinsam verbracht worden, mag vielleicht den Tatsachen entsprechen, dies ersetzt jedoch keinesfalls die Pflicht zur genauen Dokumentation und Aufzeichnung der Daten.

**38.2.** Auch kann in der nachträglich erbrachten Aufstellung der verbrauchten Urlaubstage kein taugliches Beweismittel erblickt werden. Der Bf. wurde im gesamten Ermittlungsverfahren auf Vorlage entsprechender Aufzeichnungen gedrängt. Erst nach Aufforderung der Richterin wurde eine handschriftliche Aufstellung vorgelegt, welcher allerdings nicht nur auf Grund deren nachträglichen Erstellung die Glaubhaftigkeit abgesprochen werden muss, sondern auch auf Grund der Tatsache, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht, wenn ein entstandener Urlaubsanspruch immer zur Gänze im selben Jahr aufgebraucht und nur in ganzen Wochen (und nicht auch an einzelnen Tagen) konsumiert wird.

**38.3.** Abgesehen davon, dass damit das Kriterium der ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit des behaupteten Dienstverhältnisses verletzt wurde, widerspricht diese Vorgangsweise auch dem Kriterium der Fremdüblichkeit. Bei einem Dienstverhältnis mit einem fremden Dienstnehmer wären aus Interesse sowohl des Dienstgebers als auch des Dienstnehmers zweifelsfrei Urlaubsaufzeichnungen geführt worden.

### **39. Widersprüche betreffend die berufliche Verwendung der Ehegattin**

Sowohl der erforderlichen Bestimmtheit als auch der Fremdüblichkeit widersprechen die offensichtlichen Ungereimtheiten betreffend die berufliche Verwendung der Ehegattin. Sowohl im Stammdatenausdruck als auch in den jeweiligen Gehaltsabrechnungen wurde als berufliche Verwendung „*Ordinationsgehilfin*“ angeführt. Demgegenüber stellte der Bf. im Ermittlungsverfahren klar, dass seine Gattin als ausgebildete Tierärztin sehr wohl selbständig Tätigkeiten während und auch außerhalb der Praxiszeiten durchführte, somit also als Tierärztin tätig wurde. Die richtige Bezeichnung der Verwendung wäre schon in Anbetracht der unterschiedlichen Entlohnung von Bedeutung gewesen. Ein fremder Tierarzt hätte einer Einstufung lediglich als *Ordinationsgehilfe* wohl nie zugestimmt.

## **40. Fremdübliche Entlohnung**

**40.1.** Ein fremdübliches Dienstverhältnis verlangt auch eine fremdübliche Entlohnung. Dabei ist die Gesamtentlohnung - einschließlich etwaiger Sachbezüge - maßgeblich.

Nach vorliegendem Stammdatenausdruck besteht ein Beschäftigungsverhältnis im Ausmaß von 15 Wochenstunden. Im Jahr 2008 gelangte 14 mal ein Bruttolohn iHv 600,- € monatlich (ds 8.400,- € jährlich) zur Auszahlung.

Auffällig ist, dass sich die Höhe des Gehalts (5.864,96 €) nur geringfügig unter der Grenze des Alleinverdienerabsetzbetrages (6.000,- €) befindet. Der Bf. machte diesen im Jahr 2008 iHv 1.109,- € geltend. Wäre der Sachbezug als Gehaltsbestandteil erfasst worden, wäre die Grenze jedenfalls überschritten worden.

**40.2.** Für angestellte Tierärzte existiert zwar kein Kollektivvertrag, aber ein (ab dem Jahr 2012 anzuwendender) Mindestlohntarif (BGBl. II Nr. 223/2012), welcher in casu als eine Art *Richtschnur* dienen kann. Demnach gebührt einem angestellten Tierarzt, ab dem 3. Berufsjahr (bei einer Normalarbeitszeit von 40 Stunden pro Woche) ein monatliches Bruttogehalt iHv 2.300,- €. Teilzeitbeschäftigte erhalten den aliquoten Teil. Für eine Arbeitsstunde ist 1/173 des jeweiligen Bruttomonatsgehaltes zu rechnen.

Ausgehend von einem Beschäftigungsausmaß iHv 15 Wochenstunden ergibt dies einen Bruttomonatsgehalt iHv 862,50 €. Geht man davon aus, dass die Gattin des Bf. schon länger als drei Jahre (zumindest seit dem Jahr 2000) beruflich als Tierärztin tätig war und sich zwischen den Jahren 2008 bzw 2009 und 2012 nur geringfügige Indexerhöhungen ergeben haben, erscheint der vom Bf. geleistete Bruttoarbeitslohn iHv 600,- € zunächst äußerst gering.

Zu berücksichtigen sind allerdings noch die für die Gattin angefallenen und vom Bf. getragenen Kosten für den Versorgungsfond, die Tierärztekammer, den Notstandsfond und die Sterbekasse (siehe Pkt. 29). Diese als Sachbezug zu wertenden Gehaltsbestandteile erhöhen grundsätzlich die Gesamtentlohnung, sodass nicht unbedingt von einer fremdunüblichen Höhe des Gehalts auszugehen ist. Da die Vereinbarung allerdings schon bereits **dem Grunde nach** als fremdunüblich zu beurteilen war, kommt einer allfälligen fremdüblichen Entlohnung keine maßgebliche Bedeutung mehr zu und es erübrigts sich daher eine konkrete Ermittlung des monatlichen, den Sachbezug miteinschließenden Gehalts.

## **D. Rechtliche Würdigung**

**41.** Auf Grund obiger Ausführungen gelangte die Richterin in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die Mithilfe der Gattin nicht im Rahmen einer fremdüblichen und schuldrechtlich exakt nachvollziehbaren Leistungsbeziehung erfolgt ist. Unter Abstraktion der familiären Nahebeziehung hätte ein fremder Tierarzt eine derartige Beschäftigung nicht akzeptiert.

Die vom Bf. beschriebenen Tätigkeiten seiner Gattin (siehe Pkt. 33) wurden neben den zahlreichen bestehenden weiteren und zeitintensiven Verpflichtungen (Haushaltsführung, Kinderbetreuung, Betriebsführerin einer Landwirtschaft und Pferdezucht) ausgeführt. Eine derartige Mithilfe, noch dazu ohne konkret festgelegte Dienstzeiten, wurde daher nicht aus einer rechtlichen Verpflichtung, sondern im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erbracht. Die vom Bf. dafür geleistete pekuniäre Abgeltung entspringt folglich nicht aus einer arbeitsrechtlichen Verpflichtung, sondern aus dem einkommensteuerlich unbeachtlichen Anspruch des Ehegatten nach § 98 ABGB auf angemessene Vergütung der familienhaften Mitarbeit.

**42.** Hinsichtlich des Einwandes, dass das Dienstverhältnis in den Vorjahren unbeanstandet blieb, wird darauf hingewiesen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben die Behörde nicht hindert, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit.

Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein könnte, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 22.03.2010, 2007/15/0256; 24.06.2009, 2007/15/0045; 27.06.1991, 90/13/0156; siehe hiezu auch Lang/Schuch/Staringer, Soft Law in der Praxis, Wien 2005, 89).

Eine derartige Konstellation liegt aber im gegenständlichen Fall nicht vor.

**43.** Dem vorliegenden Dienstverhältnis war somit aus den dargelegten Gründen die steuerliche Anerkennung zu versagen.

## **IV. Erlöszuschätzungen**

### **A. Festgestellter Sachverhalt/Beweiswürdigung**

**44.** Die aus der Tätigkeit als Tierarzt erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden gemäß § 4 Abs 3 EStG ermittelt. Die Umsatzsteuer wurde nach dem Bruttosystem berücksichtigt.

**45.** Es wurde weder ein Fahrtenbuch geführt noch gab es (mit Ausnahme der Arzneimittelabgaben, Arzneimittlerrücknahmen, Anwendungsbelege für Nutztiere sowie Besamungsblöcke) Aufzeichnungen über Kunden bzw behandelte Tiere. Dieser Umstand erscheint ungewöhnlich, da es in der Regel im Interesse des Tierarztes liegt, Aufzeichnungen über Behandlungen und Operationen von Klein- und Nutztieren zu führen.

**46.** Die Losungsermittlung erfolgte auf Grund von Einzelaufzeichnungen (Besamungserlöse, Erlöse 20 % und Medikamentenabgabe). Diese wurden handschriftlich auf Kalenderzetteln, ohne weiterführende Angaben, wie etwa Art der Behandlungsleistung und Namen der Kunden, tabellarisch vermerkt. Ein Bezug zwischen Aufzeichnung und tatsächlich erbrachter Leistung lässt sich daher nicht herstellen. Ebenso wurden keine Quittungen für vom Bf. einkassierte Honorare ausgestellt.

Der Bf. wurde mit Vorhalt vom 24.01.2014 (siehe Pkt. 9) ersucht bekannt zu geben, wie die Preise für die einzelnen Leistungen ermittelt wurden bzw eine Liste der jeweiligen Behandlungspreise vorzulegen. Diesem Ersuchen kam der Bf. nicht nach.

**47.** Honorareingänge auf dem betrieblichen Bankkonto wurden ertragsteuerlich nicht erfasst. Nach Aussagen des Bf. seien diese Honorare bereits in den Einzelaufzeichnungen erfasst. Das heißt, die Erfassung der Betriebseinnahmen erfolgte mittels Einzelaufzeichnungen am Tag der tierärztlichen Behandlung, unabhängig davon, ob eine Barzahlung erfolgt ist oder Erlagscheine ausgehändigt oder Rechnungen ausgestellt wurden. Sämtliche Einnahmen wurden somit wie Bareinnahmen behandelt.

Jene Belege (Post-its), mit denen die offenen Honorare vermerkt wurden und die eine Verbindung zwischen Bankeingang und Aufzeichnung am Behandlungstag hergestellt haben, wurden nicht aufbewahrt, sondern vernichtet. Auch eine Zuordnung auf Grund der Höhe des jeweiligen Betrages scheitert, da es sich dabei um eine Vielzahl fast gleichlautender Honorarbeträge handelt.

Nachträglich ist daher nicht nachvollziehbar, ob der Kunde tatsächlich den ausstehenden Betrag überwiesen hat. Aus den vorliegenden händischen Aufschreibungen sind keine Kundennamen ersichtlich, weshalb eine eindeutige Zuordnung zu den am Bankkonto eingegangenen Beträgen nicht möglich ist. Umgekehrt ist aber auch nicht eindeutig feststellbar, ob die am Bankkonto eingegangenen Beträge auch tatsächlich am Behandlungstag steuerlich erfasst wurden.

Die vom Finanzamt festgestellten Differenzen konnten auch im Ermittlungsverfahren nicht aufgeklärt werden. So ist nach wie vor offen, ob die Bankeingänge iHv 1.856,00 € (2008) sowie 4.920,45 € (2009) tatsächlich in den Einzelaufzeichnungen erfasst wurden oder nicht (siehe Pkt. 7.2.).

**48.** Der Bf. gab wiederholt an, dass in Fällen der Nichtbarzahlung grundsätzlich keine Rechnungen ausgestellt, sondern nur Erlagscheine ausgegeben wurden. Die Erstellung von Rechnungen für tierärztliche Leistungen sei grundsätzlich nicht üblich.

Demgegenüber stellte die Abgabenbehörde fest, dass nach den jeweiligen Buchungstexten der Bank sehr wohl Überweisungseingänge auf Grund von Rechnungen zu verzeichnen waren.

**49.** Im Kontoauszug 04 aus 2008 scheint ein Eingang iHv 45,00 € mit dem Buchungstext „*Rechnung vom 08.01.2008 ZZ X.*“ auf. Nach den Feststellungen der Abgabenbehörde liegt weder die Rechnung vor, noch scheint am 08.01.2008 in den händischen Aufzeichnungen eine Lösung in dieser Höhe auf. Auch ist keine Summe 45 aus den aufgezeichneten Einzelbeträgen möglich.

Hiezu führte der Bf. aus, dass es sich dabei um die Behandlung eines Bartagamen gehandelt habe. Frau ZZ habe darauf hingewiesen, keine Rechnung erhalten zu haben. Wann die Ordinationsbesuche stattgefunden haben, lasse sich nicht mehr feststellen.

Im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahrens wurde ein Schreiben von Frau ZZ vorgelegt, worin diese bestätigte, die Praxis des Bf. am 04.01.2008 und am 08.01.2008 zur Behandlung ihres Bartagamen besucht zu haben. Da sie am 08.01.2008 kein Bargeld dabei hatte, habe sie um einen Erlagschein ersucht. Sie habe keine Rechnung verlangt, daher sei auch keine ausgestellt worden. Den Betrag von 45 € habe sie per Erlagschein am 18.01.2008 überwiesen. Da sie der Meinung gewesen sei, dass es für den Bf. eine Erleichterung für die Zuordnung ihrer Überweisung sei, habe sie auf den Erlagschein „*RE vom 08.01.2008*“ geschrieben.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung untermauerte der Bf. diese Aussage durch Vorlage seiner Einzelaufzeichnungen. Am 4. Jänner 2008 wurde darin ein Betrag iHv 45 € eingetragen. Der Bf. hat damit die Richtigkeit seiner Aussage bewiesen.

**50.1.** Im Zuge der Außenprüfung wurden zwei Rechnungsblöcke vorgelegt, welche nicht vollständig bzw der Zeitfolge nach geordnet waren. Bei einem Block war der erste Durchschlag nicht lesbar, die folgenden zwei weiteren Rechnungen (Nr. 2 und 3) waren vom 18.09.2008 und vom 01.10.2008.

Ein anderer Block beinhaltete Rechnungen aus den Jahren 1992, 1996 und dann erst wieder ab 13.07.2009. Die einzige für das Jahr 2009 vorhandene Rechnung wurde am 13.07.2009 mit der Nummer 10/2009 ausgestellt. Die Rechnungen 01 bis 09/2009 waren nicht vorliegend.

Der Bf. begründete die fehlenden Rechnungen 01 bis 09/2009 damit, dass es nicht gut ausgeschaut hätte, wenn er am 13.07.2009 die erste Rechnung ausgestellt hätte.

Diese Begründung erscheint unglaublich, da der Bf. im Vorjahr diesbezüglich anscheinend keine Bedenken gehegt und die Rechnungen 2 und 3 mit Datum 18.09. und 01.10.2008 - somit also erst im Herbst - ausgestellt hat. Darüber hinaus widerspricht sich der Bf. selbst, wenn er zum einen vermeint, die Erstellung von Rechnungen für

tierärztliche Leistungen sei im Allgemeinen nicht üblich, es aber zum anderen für optisch „*nicht gut*“ empfindet, wenn erst im Juli die ersten Rechnungen ausgestellt werden. Daraus ergeben sich berechtigte Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen.

**50.2.** Zudem weist die Rechnung 10/2009 u.a. Besamungen vom 05. und 10.06.2009 zu je 29,- € auf. In den jeweiligen Tageslosungen wurde jedoch kein Betrag von 29,- € erfasst.

Der Bf. versuchte dies damit zu erklären, dass er am 05.06.2009 einen Betrag von 34,00 € in seinen Aufzeichnungen vermerkt habe. Dabei hätte es sich um einen zu hohen Betrag gehandelt, da er bei Eintragung den Preis des Samens nicht genau gewusst und daher bei der nächsten Besamung am 10.06.2009 den Betrag einfach reduziert und 23,00 € eingetragen habe. Er wollte nicht in den Unterlagen „herumschmieren“, deshalb habe er für die folgende Behandlung nur 23,00 € verrechnet. Als Beweis legte er die Besamungsscheine dieser Tage vor. Darin sind am 05.06. drei und am 10.06. zwei Besamungen eingetragen. Die Preise für das jeweilige Besamungsmaterial enthalten diese Scheine nicht.

Nach Ansicht des Bf. seien die Preise für die Samen grundsätzlich unerheblich, da diese lediglich Durchlaufposten seien und nicht teurer als von der Besamungsstation angekauft, weiterverkauft werden dürfen. Eine Liste, aus der die jeweiligen Samenpreise ersichtlich sind, wurde im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht vorgelegt. Daher war es auch nicht möglich war, die Angaben des Bf. zu den Besamungen am 05. und am 10.06.2009 zu überprüfen.

Die Ausführungen des Bf. zu diesen offensichtlichen Differenzen erscheinen zwar grundsätzlich glaubwürdig, u nabhängig davon ist es jedoch Fakt, dass die Einzelaufzeichnungen formell nicht so geführt wurden, dass daraus jene Änderungen ersichtlich gemacht wurden, welche zu diesen Differenzen geführt hatten. Auf die Erstellung eines Vermerkes betreffend die geänderten Preise und der Grund dafür, wurde - aus welchen Gründen auch immer - verzichtet.

Warum trotz allem weiterhin eine - wenn auch geringfügige - Differenz von einem Euro (siehe Pkt. 2.6.) besteht, konnte auch im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht geklärt werden.

**51.1.** Im Rahmen der Prüfung wurde festgestellt, dass sich der Wareneinkauf für Medikamente und Ordinationsbedarf im Jahr 2008 gegenüber dem Vorjahr um rd. 4.000 € erhöhte und auch im Jahr 2009 - unter Berücksichtigung der Verringerung des USt-Satzes - ebenfalls auch diesem Niveau blieb. Die Rohaufschläge der einzelnen Jahre wiesen bei den 20% Umsätzen hohe Schwankungen auf (siehe Anhang Tabelle 3).

Der im Zuge der Prüfung vorgebrachte Einwand des Bf., dass sich die Schwankungen des Rohaufschlages auf Grund schwankender Einkäufe der Medikamente und schwankender Werte zum Jahreswechsel ergeben hätten, wurde von der Prüferin durch Analyse der Medikamenteneinkäufe (keine nennenswerten Veränderungen zum Jahreswechsel) widerlegt.

Der Bf. wendete ein, dass die verglichenen Rohaufschläge mit einem Strukturwechsel in der Landwirtschaft erklärbar sind. Während früher der Tierarzt selber Medikamente verabreicht hat, dürfe dies nun in zunehmenden Ausmaß von den Tierhaltern selbst durchgeführt werden. Darüber hinaus hätten sich auch die Medikamentenabgabepreise durch den Wegfall des Rechnungszuschlages verringert.

Zudem brachte der Bf. vor, dass Medikamente zum Teil in Aktionen in zu großen Mengen eingekauft werden würden. Die abgelaufene Ware werde dann im Abfallsammelzentrum entsorgt. Belege darüber gebe es keine, da die Rücknahme gratis sei. Außerdem würden manche Medikamente über eine längere Haltbarkeitsdauer verfügen und auch deshalb sei ein Einkauf in größeren Mengen erfolgt.

Der Bf. erklärte die Entsorgung von Medikamenten damit, dass es Arzneimittel gebe (zB Antibiotika), die vorschriftsmäßig innerhalb von drei Tagen nach erstmaligen Anbrauchen zu verbrauchen seien. Falls nicht ausreichend Tiere zur Behandlung vorhanden sind, müsse das Medikament entsorgt werden.

**51.2.** Hiezu ist festzuhalten, dass dieser Einwand wohl nur für solche Arzneimittel gelten kann, mit deren Inhalt mehrere Nutztiere behandelt werden können und die im angebrachten Zustand nur eine kurze Haltbarkeit haben. Auf andere Medikamente, insbesondere solche für Kleintiere wird dies wohl nicht zutreffen, weshalb nach wie vor die Frage offen ist, weshalb Arzneimittel in zu großen Mengen eingekauft und dann wegen Ablauf des Haltbarkeitsdatums entsorgt worden sind. Mangels entsprechender Aufzeichnungen besteht die Wahrscheinlichkeit, dass eine steuerliche Erfassung von Erlösen teilweise unterlassen wurde.

Die vom Bf. (betreffend schwankende Rohaufschläge) relevierte gesetzliche Änderung bei der Verabreichung von Arzneimittel (siehe Pkt. 10 und 12; Verordnung über die Einbindung des Tierhalters, Tierarzneimittel-Anwendungsverordnung (BGBl. II 149/2004) gehört bereits seit dem Jahr 2004 dem Rechtsbestand an und betrifft daher gleichermaßen sämtliche in der Tabelle 3 (siehe Anhang) angeführten Jahre. Als Argument für Schwankungen kann diese Vorschrift folglich nicht herangezogen werden.

**52.** Die Amtspartei und der Bf. wurden im Laufe der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass die im Zuge der Betriebsprüfung erstellte Aufstellung betreffend Rohaufschläge für das Jahr 2009 (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.01.2011) so nicht stimmen könne. Das Zahlenmaterial wurde aus den Konten des Bf. übernommen. Der Wareneinkauf für Medikamente wurde offensichtlich weiterhin auf dem Konto (KtoNr. 4790) verbucht, sodass trotz Änderung des Steuersatzes im Jahr 2009 von 20% auf 10% eine Erfassung unter dem 20%igen Aufwand erfolgte. Die Verminderung des Wareneinkaufes im Jahr 2009 von 44.060,85 auf 40.777,38 € dürfte aus der Reduzierung der Mehrwertsteuer (Bruttoerfassung) resultieren. Die Verbuchung der Erlöse aus dem Verkauf der Medikamente erfolgte hingegen ab dem Jahr 2009 auf dem Konto Nr. 8010 (Honorare 10 %). Damit erklären sich auch die im Jahr 2009 in

der Aufstellung ausgewiesenen - im Vergleich zu den Vorjahren - stark abweichenden Rohaufschläge von 46% (20%) und 588% (10%).

Abgesehen davon ist zu berücksichtigen, dass die Zahlen für das Jahr 2009 auch aus einem anderen Grund nicht repräsentativ sind. Werden nämlich Arzneimittel im Zusammenhang mit einer ärztlichen Leistung verabreicht, dann teilen sie als unselbständige Nebenleistung das Schicksal der dem Normalsteuersatz unterliegenden Behandlungsleistung (*Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar*, 968f).

## B. Gesetzliche Grundlagen und Rechtsprechung

### 53. Führung von Aufzeichnungen

Bei der Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs 3 EStG** sind Aufzeichnungen iSd **§ 126 BAO** zu führen.

Nach **§ 18 Abs 1 UStG 1994** ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Nach **Absatz 2** ist der Aufzeichnungspflicht genügt, wenn die vereinnahmten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen verteilen. Die Vorschriften des **§ 131 BAO** gelten auch für die umsatzsteuerlichen Aufzeichnungen.

Gemäß **§ 126 Abs 2 BAO** haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Die nach § 126 BAO zu führenden Aufzeichnungen unterliegen den Vorschriften des **§ 131 BAO**, welcher auszugsweise lautet:

**Abs 1** .... *Die ... Aufzeichnungen .... sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften: .....*

**2.** *Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. .....*

*Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten.....*

**5.** *Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. .....*

Die nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sollen somit gemäß § 131 BAO u.a. der Zeitfolge nach geordnete, vollständige, richtige und zeitgerechte Eintragungen enthalten, Bareingänge und Barausgänge bzw Bareinnahmen und Barausgaben sollen täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. Eintragungen in die Bücher bzw Aufzeichnungen sind richtig, wenn damit keine unwahren, undeutlichen oder irreführenden Angaben gemacht werden. Eintragungen sind vollständig, wenn damit alle Geschäftsfälle lückenlos und einzeln erfasst werden (*Ritz, BAO*<sup>5</sup>, § 131 Tz7ff).

Die Nichtbeachtung der Formvorschriften des § 131 BAO führt zum Wegfall der Rechtsvermutung einer ordnungsgemäßen Führung von Aufzeichnungen nach **§ 163 Abs 1 BAO**. Demnach haben Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

**§ 132 Abs 1 BAO** normiert, dass Aufzeichnungen sowie die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren sind.

#### **54. Belege (§ 131 Abs 1 Z 5 BAO)**

Ein wesentliches Erfordernis für eine ordnungsgemäße Führung der Aufzeichnungen ist eine entsprechende Belegbarkeit der Buchungen. Belege sind Schriftstücke, die die wesentlichen Merkmale von Geschäftsfällen enthalten und als Grundlage für die Eintragungen dienen. Dazu zählen etwa auch Schmierzettel, die Erlöse für das Kassabuch aufzeichnen (VwGH 20.02.1991, 90/13/0214). Aufzeichnungen zu den Bareinnahmen gehören zu den Urbelegen. Werden sie nicht aufbewahrt, so ist das Rechenwerk mangelhaft (VwGH 24.09.1986, 84/13/0212) und berechtigen zur Schätzung.

#### **55. Schätzung**

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

Gemäß **§ 184 Abs 3 BAO** ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 18.11.2003, 2000/14/0187; 02.07.2002, 2002/14/0003).

Das Fehlen von Belegen begründet die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde, weil damit die wesentliche Grundlage, um die Aufzeichnungen auf ihre sachliche Richtigkeit zu überprüfen, nicht mehr vorhanden ist (VwGH 10.05.1988, 87/14/0104).

**55.2.** Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines **Sicherheitszuschlages** (Gefährdungs- oder Risikozuschlag) eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört somit zu den Elementen einer Schätzung.

Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen **wahrscheinlich** ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen, wobei die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen sind. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden, als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt (VwGH 26.01.2012, 2009/15/0155; 07.07.2011, 2009/15/0223).

Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises zu richten und soll den vermuteten Fehlbeträgen im Rechenwerk entsprechen und somit zu einer Korrektur desselben führen.

Ist durch Stichproben anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt, daß zu geringe Entgelte erklärt wurden, weil Differenzen zwischen Belegen und Eintragungen in Aufzeichnungen bestehen, ist die Schätzungsbefugnis gegeben und die Anwendung eines Sicherheitszuschlages berechtigt. Dabei ist es nicht unangemessen, den Sicherheitszuschlag für den ungeprüft gebliebenen Teil in einem entsprechenden Vielfachen der aus Anlaß der Stichproben festgestellten Unvollständigkeiten auszumessen (VwGH 19.03.1985, 84/14/0144). Es liegt eben im Wesen des Sicherheitszuschlages, dass er nicht "*berechnet*" wird, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Ermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen erklärt.

Es kann auch die grifffweise Festsetzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen, wenn nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Zuschätzung nicht zu gewinnen sind. Diese Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den festgestellten Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (VwGH 18.02.1999, 96/15/0050).

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (VwGH 22.03.2010, 2007/15/0273, mwN).

## C. Rechtliche Würdigung

**56.** In Streit steht die Verhängung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10 Prozent, der zur Gänze den 20%igen Umsätzen zugerechnet wurde. Diese Festsetzung wird vom Bf. vor allem mit der Begründung bekämpft, dass in den Vorjahren ein Rechtsmittel, welches sich ebenfalls gegen die Verhängung eines Sicherheitszuschlages gerichtet hat, stattgebend erledigt wurde und leitet daraus ein Recht auf Beibehaltung der rechtlichen Beurteilung ab.

Dem ist zu entgegnen, dass im vorliegenden Beschwerdeverfahren ausschließlich die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen der Jahre 2008 und 2009 Gegenstand ist. Folglich ist für eine rechtliche Beurteilung nur der festgestellte Sachverhalt der Jahre 2008 und 2009 relevant. Aus welchen Gründen die Abgabenbehörde ein Rechtsmittel vergangener Jahre stattgebend erledigt hat, ist für das gegenständliche Verfahren unerheblich. Zudem hindert eine in der Vergangenheit vorgenommene rechtliche Beurteilung die Abgabenbehörde nicht, diese für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist nämlich das in Art 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

## **57. Durchbrechung des Zuflussprinzips, fehlende Grundaufzeichnungen**

**57.1.** Im vorliegenden Fall missachtete der Bf. das in § 19 EStG verankerte Zu- und Abflussprinzip. Demnach werden bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG die Betriebseinnahmen und –ausgaben erst im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung bzw Verausgabung erfasst. Zugeflossen sind Einnahmen daher erst dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt (VwGH 07.07.2011, 2007/15/0156). Bei Bankgutschriften ist der Zeitpunkt der Wertstellung entscheidend. Eine **willkürliche Änderung** der zeitlichen Erfassung der Einnahmen bedeutet eine **abweichende Periodenbesteuerung**.

**57.2.** Obwohl der Bf. seine Einkünfte gemäß § 4 Abs 3 EStG ermittelte, erfasste er seine Einnahmen prinzipiell am Tag der tierärztlichen Behandlung und zwar nicht nur im Falle von Barzahlungen, sondern auch wenn Erlagscheine oder Rechnungen ausgestellt wurden. Sämtliche Einnahmen wurden somit wie Bareinnahmen behandelt und eine ertragsteuerliche Erfassung der Honorareingänge auf dem Bankkonto erfolgte nicht.

Umgekehrt bedeutet dieses Abkehren vom Zuflussprinzip aber auch, dass solche Behandlungen, welche am Tag ihrer Durchführung – aus welchen Gründen auch immer - nicht aufgezeichnet wurden, trotz Eingang am Bankkonto steuerlich unberücksichtigt blieben. Dementsprechend liegen auch ungeklärte Bankeingänge (siehe Pkt. 47) iHv 1.856,00 € (2008) und 4.920,45 € (2009) vor.

Durch diese dem § 19 widersprechende Vorgangsweise wurden Aufzeichnungen bzw Belege erforderlich, die – als quasi „offene Postenliste“, wie bei buchführenden Unternehmen - eine Verbindung zwischen den noch offenen Honoraren und deren späteren Eingang am Bankkonto herstellten. Nur mittels dieser Belege kann sichergestellt

werden, dass die noch offene Forderung auch tatsächlich eingegangen ist. Diese Verbindung stellte der Bf. in Form von Post-its Zetteln her, auf denen er den noch offenen Betrag notierte. Da der Bf. einen Bezug zum Einzahlenden herstellen musste, ist davon auszugehen, dass auch der Name des Schuldners des Honorars bzw die erbrachte Leistung darauf vermerkt wurde.

**57.3.** Zunächst ist festzuhalten, dass auch im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung das strenge Belegprinzip gilt. Das heißt, es darf keine Eintragung ohne Beleg erfolgen. Die Belegorganisation trägt dabei wesentlich zur Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen bei. Auch Schmierzetteln können Belege darstellen, sofern sie für die Aufzeichnung der Erlöse wesentlich sind.

Im gegenständlichen Fall stellen die strittigen Post-Its eine maßgebliche Verbindung zwischen dem Bankkonto und den entsprechenden Einzelaufzeichnungen dar, ohne die es nicht möglich ist, nachträglich eine lückenlose Überprüfung der unbaren Geschäftsfälle durchzuführen. Sie stellen somit aufbewahrungspflichtige Belege dar.

Fakt ist, dass diese Belege vom Bf. nicht aufbewahrt, sondern vernichtet wurden. Eine Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der korrekten Erfassung der Einnahmen anhand der vorgelegten Aufzeichnungen war somit weder für die Abgabenbehörde noch für die Richterin möglich.

**57.4.** Diese Vorgangsweise bedeutet einen klaren Verstoß gegen § 131 Abs 1 Z 5 BAO. Die Nichtbeachtung dieser Bestimmung führt zum Wegfall der Rechtsvermutung nach § 163 BAO. Wie obige Ausführungen zeigen, ist dieser formelle Mangel auch geeignet, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Der Unsicherheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen hatte daher die Abgabenbehörde durch die Verhängung eines Sicherheitszuschlages iSd § 184 BAO zu Recht Rechnung getragen.

## **58. Fehlende Belege und Unterlagen**

Der Bf. behauptet, keine Aufzeichnungen über Kunden geführt und auch keine Quittungen für von ihm einkassierte Honorare ausgestellt zu haben (siehe Pkt. 45). Auch eine Liste, aus der die jeweiligen Behandlungspreise hervorgehen, konnte nicht vorgelegt werden. D er Abgabenbehörde war es daher nicht möglich, die Richtigkeit der handschriftlichen Aufzeichnungen zu überprüfen.

Der Behauptung, dass keine Aufzeichnungen über Kunden geführt wurden, kann kein Glauben geschenkt werden, da das Fehlen jeglicher Kundendaten den üblichen Usancen in Tierarztpraxen widerspricht. Gerade bei regelmäßigen Untersuchungen und Behandlung von Tieren oder aber auch bei Durchführung von Operationen, sind Aufzeichnungen erforderlich, die eine Nachverfolgung der bisherigen Behandlungen und deren Erfolge eindeutig nachvollziehen lassen.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bf. sehr wohl Aufzeichnungen geführt hatte, diese aber nicht vorlegen wollte.

## **59. Ungereimtheiten bei Rechnungserstellung**

Wie unter Pkt. 48 und 50.1. festgestellt, wurden - wenn auch nicht in einer Vielzahl - Rechnungen ausgestellt. Der Bf. verwickelte sich in Widersprüche, die auch im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht aufgeklärt werden konnten.

Zudem ist Fakt, dass die Nummerierung der Honorarnoten nicht fortlaufend erfolgte, sondern insoweit Lücken bestehen. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass der Bf. sehr wohl Rechnungen gestellt hat, diese aber nicht steuerlich erfasst hat.

## **60. § 131 Abs 1 Z 2 BAO**

Die nach § 131 Abs 1 Z 2 BAO zu führenden Aufzeichnungen sollen u.a. vollständige und richtige Eintragungen enthalten. Hinsichtlich der am 5. und am 10. Juni 2009 durchgeföhrten Besamungen steht fest, dass die an den jeweiligen Tagen eingetragenen Losungen in dieser Höhe nicht stimmen und erst mit Rechnungserstellung korrigiert wurden (siehe Pkt. 50.2.). Vermerke über die nachträgliche Änderung der Losungshöhe wurden nicht erstellt. Die verbleibende Differenz iHv einem Euro konnte nicht aufgeklärt werden. Damit liegen formelle Mängel vor, die § 131 Abs 1 Z 2 leg.cit. widersprechen.

## **61. Medikamente**

Wie unter Punkt 51 festgestellt, wurden Medikamente bei Aktionen in zu hohen Mengen eingekauft. Abgelaufene Ware wurde im Abfallsammelzentrum - beleglos - entsorgt. Unabhängig von der glaubhaften Rechtfertigung des Bf., dass angebrauchte antibiotische Arzneimittel nach drei Tagen zu entsorgen seien, widerspricht die Vorgangsweise des Bf. (betreffend die restlichen Arzneimittel, welche nicht angebraucht werden), nämlich zu großen Mengen Medikamente in Aktionen zu kaufen (siehe Pkt. 2.6.) und abgelaufene Waren zu entsorgen, kaufmännischen Prinzipien.

## **62. Conclusio**

**62.1.** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im vorliegenden Beschwerdefall nicht von einer lückenlosen und nachvollziehbaren Einnahmenerfassung ausgegangen werden kann. Auf Grund der vorgelegten Aufzeichnungen war eine Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungsinhalte teilweise nicht möglich gewesen. Das Finanzamt hat daher zu Recht der Unsicherheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen durch Verhängung eines Sicherheitszuschlages iSd § 184 BAO Rechnung getragen. Auf Grund der festgestellten formellen und materiellen Mängel war es als wahrscheinlich anzusehen, dass die Besteuerungsgrundlagen als zu niedrig ausgewiesen wurden.

Hinsichtlich der Höhe wählte das Finanzamt im Hinblick auf die festgestellten Mängel und die Schwierigkeiten bei der Überprüfung der Erlöse einen Prozentsatz von zehn (in Relation zu den Umsätzen). Auch wenn sich im Zuge der mündlichen Verhandlung die Behauptung der Nichterfassung des Honorars betreffend Behandlung eines Bartagemen als nicht zutreffend herausgestellt hatte (siehe Pkt. 49), sind nach Ansicht der Richterin die vorliegenden Aufzeichnungsmängel doch von einer solchen Schwere, dass die Höhe des Sicherheitszuschlages unverändert bleibt.

**62.2.** Die Abgabenbehörde hat jedoch den Sicherheitszuschlag zur Gänze den 20%igen Umsätzen hinzugerechnet. Nach Ansicht der Richterin bestehen gleichermaßen Aufzeichnungsmängel betreffend 10%ige Umsätze, sodass der Sicherheitszuschlag in Relation zu den jeweiligen Umsätzen aufzuteilen war. Die diesbezüglichen Berechnungen und Erwägungen wurden den Parteien bereits im Beschwerdeverfahren mitgeteilt. Konkrete Einwendungen dagegen wurden nicht erhoben.

Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 waren somit abzuändern. Die genaue Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Tabellen 4 und 5 bzw den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

#### ***V. Zum Abspruch über die Revision***

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Das Bundesfinanzgericht traf in freier Beweiswürdigung die Feststellungen, dass die Mitarbeit der Ehegattin des Bf. nicht einem Fremdvergleich standhält sowie dass die Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß sind. Rechtsfragen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, werden hiebei nicht aufgeworfen. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 19. Dezember 2014