

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 24. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 21. September 2012 betreffend Steuernummer ***Stn*** zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert wie folgt:

1. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 2.624,55 €
2. Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2007 in Höhe von 3.593,69 €
3. Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2007 in Höhe von 335,41 €
4. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2008 in Höhe von 2.733,91 €
5. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2008 in Höhe von 3.621,76 €
6. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2008 in Höhe von 338,03 €
7. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2009 in Höhe von 2.847,82 €
8. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2009 in Höhe von 3.764,92 €
9. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2009 in Höhe von 343,02 €
10. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2010 in Höhe von 2.966,48 €
11. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2010 in Höhe von 3.911,35 €
12. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2010 in Höhe von 347,67 €
13. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 3.090,09 €
14. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2011 in Höhe von 4.105,85 €
15. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2011 in Höhe von 364,96 €

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Vorgelagerte Verfahren betreffend Finanzpolizei, Polizei, Magistrat und Gebietskrankenkasse

Die Beschwerdeführerin Firma Bf (in der Folge als Bf bezeichnet) betrieb im verfahrensgegenständlichen Zeitraum einen China-Gastronomiebetrieb. Es wurden im Zuge einer Kontrolle der Finanzpolizei am 8.12.2011 Verstöße gegen das ASVG und das AuslBG sowie Auszahlung von Schwarzlöhnen festgestellt.

7 Personen sind bei der Kontrolle angetroffen worden. Laut Bericht der Finanzpolizei seien alle nicht zur Sozialversicherung gemeldet gewesen bzw. die chinesischen Staatsbürger hätten nicht alle eine gültige arbeitsmarktbehördliche Bewilligung vorweisen können. Eine Person – ein Asylwerber – dessen Aufenthalt auf den Bezirk Baden beschränkt war, wurde durch die Polizei auf Grund eines Festnahmeauftrages wegen ungerechtfertigtem Entfernen aus der Erstaufnahmestelle gemäß § 47 AsylG festgenommen.

Mit dem Geschäftsführer GF (in der Folge als GF bezeichnet) wurde seitens der **Finanzpolizei** im Zuge der Kontrolle am **8.12.2011 eine Niederschrift** aufgenommen. Darin gab der GF an, dass vergessen worden sei, Fr. AN5Ab, die ungarische Abwäscherin anzumelden, sie erst den dritten Tag anwesend sei und am 3.12.2011 zu arbeiten begonnen hätte.

Betreffend Hrn. ANÖK, der schon lange bei ihm beschäftigt gewesen wäre und dann nach einer Pause den ersten Tag wieder für ihn arbeite, wobei noch nicht einmal vereinbart worden wäre, wieviel er bezahlt erhalten würde. Auf Vorhalt der Finanzpolizei, dass Hr. ANÖK im Personenblatt schon einen Fixbetrag angegeben hätte, gab der GF an, das sei vielleicht mit seiner Frau ausgemacht worden, er wüsste noch nicht, wie lange er ihn brauche.

Eine der angetroffenen Personen sei auch die Schwester des GF, die immer am Wochenende arbeiten komme und auch in ihren Ferien im Lokal gearbeitet hätte. Sie sei deshalb nicht bei der Sozialversicherung gemeldet, weil er sich nicht erkundigt hätte, ob eine gelegentliche Aushilfe Arbeitspapiere brauche.

Betreffend des Asylwerbers sagte der GF aus, dass er gewusst hätte, dass dieser nicht arbeiten dürfe, ihn aber zur Aushilfe gebraucht hätte und seit 1.12.2011 dort arbeite. Er hätte ihm auch Unterkunft und Verpflegung zur Verfügung gestellt, es wäre noch nicht vereinbart, wieviel er bezahlt bekommen sollte.

Betreffend des von der Finanzpolizei bei der Kontrolle ebenfalls angetroffenen Hrn. AN1 sagte der GF aus, dass er ebenfalls von ihm Unterkunft bekomme und verpflegt würde, aber nicht im Lokal arbeite, sondern nur im Lager aushelfe – als Gegenleistung für Kost und Logis.

Hr. AN2 wäre schon beim Lokal LokalBf, einer Tochterfirma in Sopron beschäftigt gewesen und auch seit 3.12.2011 im gegenständlichen Lokal beschäftigt. Er bekomme 1.000 € im Monat bar auf die Hand und obwohl es auf Nachfrage beim Arbeitsamt nicht möglich gewesen sei, Arbeitspapiere zu bekommen, hätte er ihn beschäftigt, weil er jemanden zum Arbeiten gebraucht hätte, sonst könne er zusperrern.

Die 7. Person wäre eine Nachlässigkeit des GF gewesen, ihn nicht zur Sozialversicherung anzumelden, es sei vergessen worden, auch er arbeite erst seit dem Vortag (7.11.2011) und würde nach Kollektivlohn bezahlt, ca 1.000 € netto.

Dienstplan gäbe es keinen und auch Arbeitsaufzeichnungen würde er nicht führen. Das Lokal sei von 11.00 bis 23.00 geöffnet täglich und unter der Woche bräuchte er von Montag bis Donnerstag 10 bis 11 Leute, mittags und nachmittags weniger, am Abend wieder mehr. Am Wochenende wäre 14 bis 15 Leute benötigt. Ohne den GF seien 15 Personen im Betrieb beschäftigt.

Auf Vorhalt, dass die Anzahl der gemeldeten Stunden und Personen nicht mit den Angaben des GF betreffend der im Lokal benötigten Personen übereinstimme, damit er Betrieb aufrecht erhalten bleiben könne, gibt der GF an, dass die Schwiegermutter und er die meiste Zeit da seine und intensiv arbeiten würden. Er sagt weiter aus, dass die Leute auch Überstunden hätte und es unterschiedlich sei, ob sie die Überstunden offiziell oder schwarz ausbezahlt bekämen. Zuständig für die Einstellung und Abrechnung des Personals wäre er selbst. Er kontrolliere die Papiere des Personals durch einen kurzen Blick darauf und hätte Probleme, Personal zu bekommen und deswegen sogar gezwungen wäre, die angetroffenen Personen zu beschäftigen, um den Betrieb aufrecht erhalten zu können.

Am 9.12.2011 wurden Fr. AN5Ab, Hr. ANÖK und Hr. AN3 zur Sozialversicherung angemeldet.

Am 22.12.2011 regte die Finanzpolizei eine GPLA Prüfung an.

Am 11.9.2012 erging ein Straferkenntnis des Magistrates gegen den GF wegen Beschäftigung der sieben angetroffenen Personen ohne Anmeldung zur Pflichtversicherung vor Arbeitsantritt in der Höhe von sieben mal 730 €. Begründet wurde dies insbesondere damit, dass die genannten Personen durch die Organe der Finanzpolizei amtlich wahrgenommen worden seien und der Beschuldigte keine Rechtfertigung dazu abgegeben hätte.

Die ungarische Abwäscherin Fr. AN5Ab gab am **19.1.2012 in einer Niederschrift mit der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse** an, dass sie als Küchenhilfe bei der Bf seit 22.9.2011 tätig gewesen sei und festgestellt habe, dass die Bf sie erst im Dezember 2012 zur

Pflichtversicherung angemeldet habe. Sie ersuchte die Kasse daher, auf die Bf einzuwirken, einen Korrektur der Anmeldung vorzunehmen. Demzufolge schrieb die Kasse die Bf an und ersuchte um Korrektur, die auch erfolgte.

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

Am **2.5.2012** erging der **Bescheid über einen Prüfungsauftrag**: Gegenstand der Außenprüfung sollten die Jahre 2007 bis 2011 sein betreffend Lohnsteuer, Sozialversicherungsprüfung sowie Kommunalsteuerprüfung.

Im Zuge dessen kam es zu einer Schätzung gem. [§ 184 BAO](#) der Grundlagen für die Abgabenerhebung.

Die belangte Behörde hat in ihrer Schätzung dargestellt, dass gem. § 42 ASVG die zur Verfügung stehenden Unterlagen für die Beurteilung der für das Versicherungsverhältnis maßgebenden Umstände – betreffend der Höhe des Entgeltsanspruches der Dienstnehmer – nicht ausgereicht hätten, wäre der Versicherungsträger berechtigt, diese Umstände auf Grund anderer Ermittlungen oder unter Heranziehung von Daten anderer Versicherungsverhältnisse bei demselben Dienstgeber sowie von Daten gleichartiger oder ähnlicher Betriebe festzustellen.

Bezug genommen wurde auf die Kontrolle vom 8.12.2011, als der GF angab, dass die ungarische Küchenhilfe Fr. AN5Ab erst den 3. Tag im Betrieb sei. Fr. AN5Ab hat aber gegenüber der Gebietskrankenkasse niederschriftlich angegeben, dass sie bereits seit dem 22.10. 2011 (gemeint offensichtlich 22.9.) für die Bf tätig war. Daraus schloss die belangte Behörde, dass es sich bei den Aussagen des GF um Schutzbehauptungen handelte, die damit begründet wurden, Schwierigkeiten bei der Personalfindung zu haben. Auch die Aussage des GF, keine Dienstpläne oder Arbeitsaufzeichnungen zu führen, wäre widersprüchlich zu seinen genauen Angaben zum Personalbedarf je Wochentag. Bei der Prüfung seien weder Aufzeichnungen, Dienstverträge noch Dienstzettel vorgelegt worden. Die Schätzungsberechtigung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ergebe sich aus gravierenden Mängeln in der Aufzeichnungspflicht, die durch fehlende Arbeitsaufzeichnungen gegeben seien. Daher müsste durch die Feststellung von nicht angemeldetem Personal im Kontrollwege die Richtigkeit der Lohnkonten in Zweifel gezogen werden. Als Schätzungsmethode wäre auf Grund der Angaben des GF zum Personalbedarf je Wochentag eine Hochrechnung auf die benötigten Wochenstunden erfolgt. Diese sei gegenübergestellt worden mit den Wochenstunden der angemeldeten Dienstnehmer. Die Differenz umgerechnet auf das Kalenderjahr ergebe die Lohnzuschätzung für 2001 von 18.000 fehlenden Stunden. Als weitere Methode sei ein äußerer Betriebsvergleich mit einem vergleichbaren Lokal durchgeführt worden, auch hier ergebe sich ein Stundedefizit von 19.000 Stunden bei der Bf. Auch eine Hochrechnung der nichtangemeldeten Personen als Personalbedarf auf das Jahr hätte rund 14.000 Stunden ergeben.

Da sich an der Lokalgröße und den Öffnungszeiten nichts geändert hätte, wäre von einem Personalbedarf in gleichbleibender Höhe auszugehen, im Vergleich zum erklärten Umsatz sei die Lohnsumme in den Vorjahren zu niedrig, auch wenn die Zahlen nicht vollständig seien, Umsatzverkürzungen seien vom GF zugegeben worden.

Da die Namen und Daten der zwischen 2007 und 2011 beschäftigten Aushilfskräfte von der Bf nicht bekannt gegeben worden wären, seien die Grundlagen der gemeldeten Dienstnehmer erhöht worden. Dabei wären für die Lohnzuschätzungen in erster Linie Teilzeitkräfte herangezogen worden.

Betreffend der Aussagen der Bf sei der Personalbedarf in der Niederschrift vom 8.12.2011 mit dem GF genau ermittelt worden. Da diese Aussage als erste ohne Bedenken der finanziellen Folgen vom GF gemacht wurde, wurde sie von der belangten Behörde als glaubwürdiger eingestuft, als die im Zuge der Prüfung im Rahmen des Parteiengehörs zur Schätzung übermittelte Stellungnahme, in der darum gehe, die Kosten zu senken. Die Kalkulation des Personalbedarfs und die Ermittlung der fehlenden Lohnsumme laut Zuschätzung des Prüfers hätte mit dieser Stellungnahme nicht entkräftet werden können und einen Rechtsanspruch statt einer Schätzung eine eigene Ermittlung der Grundlagen im Schätzungswege heranzuziehen, bestehe nicht, zumal es in der Macht des Abgabepflichtigen stehe, die richtigen Grundlagen auszuzeichnen.

Im Zuge des Parteiengehörs **äußerte sich die Bf zur übermittelten Schätzung in einer Stellungnahme am 14.8.2012** im Wesentlichen folgendermaßen:

Grundsätzlich entspreche die Schätzung nicht den gesetzlichen Vorgaben und sei dem Grunde und der Höhe nach nicht gerechtfertigt.

Gemäß § 184 BAO habe die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie dies nicht ermitteln oder berechnen könne, wobei das Wesen einer Schätzung sei, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen und der Gegenstand die Besteuerungsgrundlagen, nicht jedoch die Abgabenhöhe sei (*Ellinger/Wetzel*, BAO, 119). Die Schätzungsbefugnis erstrecke sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach und dem Wesen nach sei die Schätzung ein Beweisverfahren, bei der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt werde (*Hlavenka*, ÖStZ 1993, 364).

Bei einer Globalschätzung (Vollschätzung) werde die Bemessungsgrundlage einer Abgabe geschätzt. Teilschätzungen (Ergänzungsschätzungen) würden z.B. Betriebsausgaben betreffen (alle oder lediglich bestimmte wie z.B. Reisekosten).

Ziel der Schätzung sei, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 02.06.1992, [88/14/0080](#)), die Schätzung dürfe jedoch keinen Srafbesteuerungscharakter haben (*Ellinger(Wetzel)*, BAO 120).

Es sei gem. Abs. 2 und 3 dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen nach Abs. 1 wesentlich sind sowie wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Aufzählung der Schätzungsgründe im § 184 Abs. 2 und 3 sei demonstrativ. (zB *Schimetschek*, FJ 1985, 46). Eine Schätzung wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht (§ 184 Abs. 2) setze voraus, dass sich das Auskunftsverlangen der Abgabenbehörde im Rahmen des Zumutbaren halte; formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen würden nur dann zur Schätzung berechtigen, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheine (*Hofians*, in Jahrbuch, 265, VwGH v. 2.6.1992, 87/14/0160).

Betreffend der Schätzungsmethoden führt die Bf aus, dass deren Wahl der Abgabenbehörde grundsätzlich frei stehe (VwGH vom 12.1.1995, [93/13/0016](#)). Jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) sei zu wählen, die im Einzelfall die Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine (VwGH 02.06.1992, 87/14/160).

In der Literatur (zB *Doralt*, EStG, § 4 Tz 20) würden vor allem der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag erwähnt.

Beim äußeren Betriebsvergleich würden die Ergebnisse vergleichbarer Betriebe übernommen (vgl. z.B. VwGH v. 16.12.1991, 90/15/0067). Diese Schätzungsmethode würde vielfach an der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht (§ 48 a BAO) bzw. am Verbot „geheimer“ Beweismittel scheitern. Eine Schätzung auf Ergebnisse anderer Betriebe zu stützen, ohne diese dem Abgabepflichtigen zu nennen (was idR wegen § 48 a unzulässig wäre), sei gesetzwidrig (aM *Hofians*, in Jahrbuch 271, wonach keine Verpflichtung zur Nennung der Namen der Vergleichsbetriebe bestehe).

Beim inneren Betriebsvergleich würde die Schätzung auf Ergebnissen desselben Betriebes anderer Zeiträume (idR früherer Wirtschaftsjahre) aufgebaut (vgl. zB VwGH v. 5.5.1992, 92/14/0018).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehöre zu den Elementen einer Schätzung.

Es liege im Wesen eines Sicherheitszuschlages, dass er nicht „berechnet“ werde, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trage, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtige, der Abgabepflichtige hätte nicht sämtliche Einnahmen — hier Ausgaben —

erklärt. Mit Hilfe des Sicherheitszuschlages solle ein Schätzungsergebnis erreicht werden, das den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe komme dazu wird der VwGH 25.20.2998, 85/13/055 zitiert, gemeint war wohl eher VwGH 26.01.2012, 2009/15/0155.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages habe sich an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung zu orientieren, welche aus dem zu beurteilenden Sachverhalt zu gewinnen seien (VwGH v. 28.11.2001, 96/13/2010).

Im Schätzungsverfahren bestünde die Mitwirkungspflicht der Partei (VwGH v. 17.10.1991, 91/13/0090).

Das Parteigehör sei bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren (VwGH v. 17.2.1994, 93/16/0160). Der Partei seien daher vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlußfolgerungen zur Stellungnahme vorzuhalten, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liege danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, z.B. Gründe, die gegen die beabsichtigte Schätzung sprechen (VwGH v. 7.6.1989, 88/13/0015).

Die Behörde habe auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen (VwGH v. 2.6.1992, 88/14/0080).

Die Schätzungsergebnisse würden — nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO - der Pflicht der Begründung unterliegen. Die Begründung habe auf die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrundegelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen (z.B. VwGH 23.9.1988, 865/17/0132). Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen sei zu begründen (VwGH v. 13.3.1991, 90/13/0232).

Nach diesen theoretischen Ausführungen über die Grundsätze der Schätzung ergebe sich für die Bf im gegenständlichen Fall weder eine Schätzungsberechtigung für die Jahre 2007 bis 2011 noch würde diese dem Grunde und der Höhe nach begründet. Das gegenständliche Lokal wäre 2005 eröffnet worden, es sei branchenbedingt nicht einfach, entsprechende Fachkräfte zu bekommen, sodass schon auf Grund der Branche eine gewisse Anlaufzeit nötig sei, um geeignetes Personal einzustellen. Dazu komme, dass die eingestellten Arbeitskräfte aus dem zu erwirtschaftenden Rohgewinn zu entlohnen seien, was aber nicht möglich sei, wenn diese Umsätze und somit die Mittel zur Leistung diverser Betriebsausgaben (hier Löhne) nicht vorhanden seien.

Die Bf übermittelt eine Tabelle, aus der ersichtlich sei, dass seit 2005 Umsätze, Wareneinsatz und Lohnaufwand kontinuierlich gestiegen sei und sich ab dem Jahr 2011 auf Basis des Jahres 2010 konsolidiert hätten. Höhere Umsätze seien auf diesem Standort offensichtlich nicht möglich. Gleichzeitig sei der Lohnaufwand ca im Verhältnis zum Umsatz und Wareneinsatz

gestiegen, was logisch erscheine, denn weniger Umsatz bedeute auch weniger Arbeit und weniger Möglichkeit, aus dem erwirtschafteten Umsatz Betriebsausgaben wie Löhne zu bezahlen.

Ersichtlich sei auch, dass die Lohnkomponente ca das gleiche Verhältnis zum Umsatz ergebe, was auch ca den geleisteten und laut Lohnkonto den Lohnabgaben unterzogenen Arbeitszeiten, entspreche. Es sei anhand dieser ersichtlich, dass trotz des höheren Lohnaufwandes die Umsatzrentabilität pro Arbeitsstunde gestiegen sei, was auch plausibel sei. Demzufolge sei erwiesen, dass es einige Jahre benötige, den Betrieb aufzubauen, Umsätze. Löhne zu konsolidieren. Wenn laut dem Bescheid der Lohnaufwand um nachstehend angeführte Beträge erhöhe werde, könne nur festgestellt werden, dass unabhängig von der Tatsache, dass überhaupt keine Schätzungsberechtigung bestünde, mit unrealistischen Beträgen agiert werden, welche schon auf Grund der Betriebs- und Einnahmenstruktur nicht erwirtschaften wären. Zu bedenken wäre, dass Zahlungen in dieser Höhe nur aus dem Rohgewinn aus Umsatzverkürzungen möglich wären, diese würden unrealistisch hohe Beträge erreichen. Verkürzungen in dieser Höhe wären schon auf Grund des vielen Fremdpersonals und der Abrechnung über EDV gar nicht möglich sein aus diesem Grund sei schon erwiesen, dass keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, die vom Finanzamt angenommenen Schwarzlöhne zu bezahlen.

Zur Zuschätzung des Finanzamtes sei weiters festzustellen, dass Gegenstand der Schätzung die Besteuerungsgrundlagen und nicht die Abgabenhöhe sei, das Finanzamt aber die Abgabenhöhe geschätzt habe. Auch das Ziel einer Schätzung sollte sein, den wahren Bemessungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, das treffe nicht zu. Die Schätzung dürfe nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben, was jedoch durch die unrealistische Höhe der Schätzung gegeben sei. Es sei dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige keine ausreichende Erklärung geben könne, was nicht der Fall sei. Auch sei gem. § 184 Abs. 3 BAO zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, nicht vorlege, was auch nicht der Fall sei. Auch wäre die Schätzungsmethode im vorliegenden Fall nicht plausibel erklärt worden. Der äußere Betriebsvergleich wäre mangelhaft, weil der Betrieb nicht bekannt gegeben worden wäre und es zudem keinen Vergleichsbetrieb in derselben Stadt gebe, der erst im Jahr 2005 eröffnet habe und im Aufbau begriffen sei. Ferner sei die Schätzung dem Grund und der Höhe nach nicht begründet. Es wären auch, keine Mittel vorhanden, um Schwarzzahlungen in der vom Finanzamt angenommenen Höhe zu bezahlen.

Betreffend der bei einer Kontrolle am 8.12.2011 angetroffenen nicht angemeldeten Bediensteten, wäre der Grund der Nichtanmeldung vom Geschäftsführer ausreichend erklärt worden. Zuzufolge der großen Fluktuation habe es sich der Geschäftsführer vorgenommen, das arbeitssuchende Personal vor Dienstantritt erst einmal zu beobachten, um es bei positivem Eindruck dann bei der GKK anzumelden, was ein einmaliger Fehler gewesen wäre.

Keinesfalls begründe diese Feststellung die Zuschätzung von Lohnaufwendungen dem Grunde und der Höhe nach für die Jahre 2007 bis 2010. Es wären für die Jahre 2007 bis 2010 keine Feststellungen getroffen worden, die die Zuschätzung von Lohnaufwendungen in unrealistischer Höhe rechtfertigen würde. Allein die Zuschätzung in absoluten Zahlen und Prozentsätzen wäre mehr als unrealistisch. Es wäre im Entferntesten nicht möglich, die vom Finanzamt geschätzten Beträge aus dem laufenden Gewinn zu bezahlen bzw. aus un versteuerten Erlösen zu begleichen. Allein hier sei die Absurdität der Schätzung, die den gesetzlichen Regelungen bzw. Rechtsprechung widerspreche, ersichtlich.

Wenn die belangte Behörde mit notwendigen Arbeitsstunden pro Jahr agiere, sei festzustellen, dass bei Öffnungszeiten von 11h 30 bis 23 h ca. 80 Arbeitsstunden pro Tag für Küche, Schauküche, Grill, Bar und Bedienung nötig wären, von denen die Bf Urlaube und Krankheit in einer Höhe von 10 % abziehe. Dem gegenüber stünden die tatsächliche geleisteten und den Lohnabgaben unterzogenen Arbeitsstunden.

Die geleisteten Arbeitsstunden stünden einem Umsatz gegenüber, der wie die Arbeitsstunden kontinuierlich gestiegen sei, analog der Geschäftsentwicklung nach der Eröffnung im Jahre 2005. Die Annahmen der erforderlichen Arbeitsstunden seitens der belangten Behörde seien reine Theorie und nicht Praxis. Bei urlaubs- und krankheitsbedingter Abwesenheit müsse eben jemand anderer einspringen und dessen Tätigkeit übernehmen, ein kurzfristiger Ersatz sei in der Gastronomie nicht zu bekommen. Nochmals werde darauf hingewiesen, dass nicht alle erforderlichen Positionen besetzt werden könnten, weil die entsprechenden Arbeitskräfte nicht zu finden seien und wenn, nicht bezahlt hätten werden können, insbesondere in den Anfangsjahren des Aufbaus des Betriebes.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass für die Jahre 2007 bis 2010 keine Schätzungsbefugnis bestanden habe, für das Jahr 2011 allenfalls ein kleiner Sicherheitszuschlag akzeptiert werden könne. Die Nichtanmeldung für kurze Zeit wäre ein Versehen und keine Absicht gewesen.

Am **24.8.2012 wurde eine Befragung des Kellners ANÖK** durchgeführt. Im Vorfeld dazu fand am 1.6.2012 ein Telefongespräch mit Hrn. ANÖK statt, der bei der Kontrolle am 8.12.2011 auch angetroffen wurde. Der Inhalt des Telefonates wurde mit Aktenvermerk festgehalten. Demzufolge wäre Thema des Gespräches die nicht angemeldete Tätigkeit bei der Bf gewesen sowie der Arbeitskräftebedarf für das Restaurant.

Auf die Frage, wie oft der Kellner seit seinem Ausscheiden per 24.5.2010 ausgeholfen habe, gab er an, dass der Geschäftsführer ihn am 8.12.2012 um 8 h angerufen hätte und um Aushilfe ersucht hätte, weil ihm ein ungarischer Kellner ausgefallen sei und er 300 Reservierungen hätte. Nachdem der Befragte fünf Jahre dort gearbeitet hatte, sprang er ein. Seines Wissens wäre er im Jahr 2010 auf 20 Stunden Basis angemeldet gewesen, mehr habe er auf Grund seines Studiums nebenbei nicht machen können. Die Aushilfstätigkeit am 8. 12. 2011 wäre die einzige Aushilfe seit seinem Ausscheiden gewesen, weil er nunmehr in der Justizanstalt arbeite.

Auf die Frage, wie viel Personal zu den verschiedenen Tageszeiten jeweils anwesend gewesen wäre, antwortete der Befragte, dass zwei Köche am Buffet (Wok), drei in der Küche und ein Abwäscher, drei bis vier Kellner, manchmal (an Wochenenden immer) eine Schankkraft anwesend wären. Arbeitsbeginn wäre für die Köche ab 9 h 30 für Vorbereitungsarbeiten, ein Kellner wäre auch für Einkäufe zuständig ab 8 bis 9 h beim Grünmarkt, dieser hätte als einziger eine Überstundenpauschale. Der Abwäscher käme erst um 11 h und die Kellner ab 10 h.

Auf die Frage, warum die Kellner schon um 10 h anwesend sein müssten, wenn das Lokal erst um 11 h aufmache, antwortete der Befragte, dass das ganze Buffet hergerichtet werden, Geränke würden nachgefüllt usw. waren Vorbereitungsarbeiten der Kellner zu verrichten, daher käme einer um 9 h 30, einer um 10 h 30 und einer um 11 h 30 gestaffelt, so gingen sie dann auch in die Pause, nachmittags von 15 h bis 17 h wären weniger anwesenden, aber ab spätestens 18 h wieder alle. Die Sperrstunde 23 h wäre eingehalten worden, weil ab da nichts mehr los wäre. Sonst sei bei der Bf den ganzen Tag Betrieb.

Auf die Frage nach der Mitarbeit von Familienangehörigen antwortete der ehemalige Kellner, dass die Gattin des GF mittags da sei und er abends. Sie arbeite im Service, er kassiere bei Bedarf in Spitzenzeiten und wäre hauptsächlich sonst als Chef anwesend.

Auch die Mutter des GF wäre anfangs ziemlich regelmäßig da gewesen, etwas bis Mitte 2007, dann nur mehr in Spitzenzeiten.

Der Befragte wurde nach Überstunden gefragt bzw. deren Entlohnung und gab an, er hätte ein Fixgehalt vereinbart gehabt, wenn er manchmal einen freien Tag gebraucht hätte, hätte er sich Zeitausgleich nehmen können. Da er öfters den GF vertreten hätte, hätte er eine gewisse Sonderstellung gehabt. Von den anderen Kollegen wüsste er nichts betreffend Überstunden.

Gefragt nach einer Tochterfirma in Sopron, gab er an, dass der GF daran seines Wissens beteiligt sei und noch andere Beteiligungen halte.

Der Befragte erklärte sich bereit, weitere Fragen zu beantworten.

Am 24.8.2012 fand dann eine persönliche Befragung des Hrn. ANÖK statt. Der oben dargestellte Aktenvermerk über die telefonische Befragung am 1.6. 2012 wurde vorgelegt und um Überprüfung bzw. allfällige Korrektur ersucht.

Korrigiert wurde lediglich, dass nicht nur der für das Einkaufen zuständige Kellner die Überstundenpauschale hätte, sondern auch die Gattin des GF.

Dies wurde niederschriftlich festgehalten und es wurden ergänzende Fragen seitens des Prüfers gestellt:

Auf die Frage, ob Hr. ANÖK in den Jahren 2007 bis 2009 Vollzeit (40 h) oder weniger tätig gewesen sei, antwortete dieser, dass er 2005 bis 2007 nebenbei als Berater tätig gewesen sei

und daher Teilzeit bei der Bf gearbeitet hätte. Ab Herbst 2007 hätte er immer zumindest 40 h gearbeitet, wobei es vorher auch fallweise mehr gewesen sei. Warum er zwischenzeitig nur Teilzeit gemeldet gewesen sei, könne er nicht sagen, das sei ihm neu und entspreche auch nicht den Tatsachen.

Auf die Frage, für wieviele Stunden Hr. ANÖK den Lohn tatsächlich ausbezahlt erhalten hätte in Hinblick darauf, dass für das Jahr 2006 durch die letzte GPLA Prüfung eine Erhöhung seiner wöchentlichen Normalarbeitszeit von 20 h auf 30 h und Erhöhung der aliquoten Sonderzahlungen erfolgte sei, antwortete der Befragte, dass er mit den Wochenenden sicher mehr als 30 h gearbeitet hätte, während der Woche wäre er weniger tätig gewesen, weil er als Berater tätig gewesen wäre. Hauptsächlich Freitag und Samstag wäre seine Tätigkeit von 11 h bis 22 h mit einer halbstündigen Pause gewesen. Sonntag wäre er nur mittags zwischen 10 h und 15 h anwesend gewesen und unter der Woche manchmal jeden Tag einige Stunden, wenn er Schulungen hatte, weniger. Überstunden hätte er nie ausbezahlt erhalten, sie wären als Zeitausgleich 1:1 abgegolten worden. Seine Kellner Kollegen hätten sicher mehr Stunden als er gemacht. Er habe sich gewundert, dass alle Köche und Kellner immer anwesend gewesen seien. Er hätte dann vorgeschlagen, Dienstpläne für die Firma zu erstellen, die in einer Mappe dort auflagen. Es wären nicht die genauen Zeiten angeführt gewesen, sondern ob jemand mittags oder abends anwesend sein hätte müssen. Im Prinzip hätte jeder die gleichen Dienste und gleichen freien Tage gehabt. Vom Stammpersonal hätte sicher niemand weniger als 40 Stunden gearbeitet. Es hätte aber einige Aushilfskräfte gegeben, die als Urlaubsvertretungen oder in Spitzenzeiten gearbeitet hätten.

Auf die Frage, ob Hr. ANÖK seinen Lohn bar oder auf das Konto ausbezahlt erhalten hätte, antwortete er, es hätte immer nur Barauszahlungen gegeben.

Auf die Frage, welchen Stundenlohn er in den einzelnen Jahren erhalten hätte, antwortete er, es wäre der Kollektivvertragslohn gewesen, er hätte die Lehrabschlussprüfung. Anfangs wäre für den halben Tag ein Fixbetrag vereinbart worden, ab und zu hätte ihm die Seniorchefin oder der Chef (gemeint der GF) Geld zugesteckt oder seine Familie hätte gratis essen dürfen. Das wäre auch bei den anderen so üblich gewesen, in manchen Monaten wären den Mitarbeitern Kuverts mit Geldbeträgen zugesteckt worden. In Monaten mit Super-Umsätzen und Geburtstagen und zu Weihnachten immer. Zwischen 50 und 100 € wären bei ihm immer im Kuvert enthalten gewesen. Anfangs hätten nur die Chefs kassiert, vielleicht wäre das als Ersatz für das entgangene Trinkgeld gedacht gewesen. Die chinesischen Kellner hätten aber alles abliefern müssen. Sie hätten das Geld plus Abrechnungen in ein Kuvert geben müssen und auch das Mehr-Geld hätten sie dazu stecken müssen.

Auf die Frage, wieviele Tage in der Woche Hr. ANÖK Dienst gehabt hätte und mit welchen Stunden täglich antwortete er, die erste Zeit unterschiedlich, ab Vollzeit fünf Tage, er hätte immer Mittwoch und Donnerstag frei gehabt. Unter der Woche hätte er ab 10 bis 11 h bis ca

21 h gearbeitet, Freitag und Samstag den ganzen Tag, aber nur bis 21 h oder 22 h. Seine Kollegen wären immer länger geblieben.

Auf die Frage, wie seine genaue Arbeitszeit gewesen wäre bzw. wann er Pausen hätte machen müssen, antwortete er, dass er etwa eine halbe Stunden Essenspause im Lokal gemacht hätte, hinten hätte es einen Essraum für da Personal gegeben.

Die Frage, ob er auch an Sonn- und Feiertagen gearbeitet hätte, wurde bejaht.

Auch die Frage, ob er Zuschläge für die Sonn- und Feiertagsarbeit erhalten hätte, wurde bejaht, allerdings nicht über die Lohnverrechnung, sondern in Form der Kuverts.

Die Frage, ob sich die Öffnungszeiten im Zeitraum 2007 bis 2011 geändert hätten, wurde verneint, allerdings ab Juni 2012 wäre das Lokal am Dienstag geschlossen. Der Befragte würde dem GF helfen bei der Weinbestellung und dürfe sich dafür für die ganze Familie Essen mitnehmen.

Auf die Frage, ob sich der Personalbedarf in den Jahren 2007 bis 2011 durch zB ansteigende Gästezahlen geändert hätte, antwortete der Befragte, dass die Umsatzzahlen seiner Meinung nach ständig gestiegen seien – obwohl das Lokal schon 2006 schon voll gewesen wäre. Oft wären die Tische am dreimal belegt gewesen mit Reservierungen. Im Sommer wäre immer weniger Betrieb, daher hätte es weniger Aushilfskräfte gegeben. Montag bis Donnerstag sei abends weniger los als mittags am Wochenende, mittags und abends wäre Vollbetrieb gewesen. Wenn Kellner im Urlaub waren, hätten nur an den Wochenenden Ersatzkräfte „her müssen“. Drei Köche wären in der Küche voll ausgelastet gewesen. Fleisch schneiden, Fertiggerichte fürs Buffet herstellen usw. Die Bf hätte Köche, die das Saucen-machen sehr gut könnten, da bei der Bf wenige Fertigsaucen verwendet würden. Die Currysauce sei zwar fertig gewesen, aber trotzdem wäre sie zusätzlich gewürzt worden. Es würde Hühnerfleisch, Zwiebel, Äpfel etc. gekocht, das seien alles Geheimrezepte.

Auf die Frage, ob sich am Personaleinsatz etwas geändert hätte, antwortete der Befragte, dass die Chinesen immer anwesend gewesen seien. Der Dienstplan, den er erstellt hätte, wäre im Prinzip für die Kellner gewesen, damit diese nicht alle um 10 h anfangen mussten, sondern gestaffelt.

Auf die Frage, wieviele Wochenstunden seine Kollegen im Dienst gewesen wären, antwortete der Gefragte, dass sie nach seinem Eindruck immer länger anwesend gewesen wären als er.

Auf die Frage, ob es Kollegen gegeben hätte, die immer nur einige Stunden am Tag oder in der Woche gekommen wären, antwortete er wörtlich: „*Wochenend-Aushilfen*“.

Nach der Pausenlänge seiner Kollegen gefragt, antwortete Hr. ANÖK, dass ein bis zwei Köche ab 9 h 30 anwesend gewesen seien, der Rest ab 10 h bis 10 h 30, das Servicepersonal wäre

auch gestaffelt gekommen. Um 11 h wäre Frühstückszeit gewesen, um 11 h 30 das Lokal geöffnet worden. Ab 14 h wären die Kellner und Köche gestaffelt essen gegangen. Die Pause wäre im Lokal im Personal-Essraum verbracht worden. Er hätte meist 30-45 Minuten dort gegessen. Ein Teil des Personals hätte zwischen 15 h und 17 h das Lokal für die Pause verlassen, von den Köchen etwa die Hälfte. Unter der Woche wären von den Köchen in dieser Zeit einer in der Küche, einer in der Schauküche plus Spüler. Vom Servicepersonal wären mindestens zwei da gewesen. Es wären die Gäste zu betreuen, es seien durchgehend Gäste anwesend, einer müsste das Buffet für den Abend herrichten. Um 17 h wäre der Buffetwechsel, abends gäbe es ein größeres Angebot, vor allem bei den Desserts. Es müsse immer alles frisch sein. Diese Kräfte wären den ganzen Tag anwesend. Dafür wären jene, die nachmittags in die Pause gehen, bis 23 h anwesend gewesen.

Die Frage, ob das Personal in den Pausen arbeitsbereit im Lokal sein hätte müssen oder nach Hause gehen hätten können, wurde verneint, auch nicht beim Essen hätten sie arbeitsbereit sein müssen, das wäre so eingeteilt worden.

Die Frage, wie hoch der Personalbedarf zwischen 14 h und 17 h gewesen sei, bzw. ob auch in dieser Zeit warme Küche angeboten worden wäre, wurde dahingehend beantwortet, dass die Frage bereits beantwortet wurde und das Speisen-Angebot über den ganzen Tag ginge.

Auf die Frage, ob es Urlaubsvertretungen gegeben hätte, wurde auch geantwortet, dass dies bereits beantwortet worden wäre, meist nur an den Wochenenden.

Die Frage, ob der GF immer Personal an der Hand gehabt hätte, das auch bei kurzfristigen Ausfällen einspringen hätte können, wurde bejaht, es wäre oft auch jemand aus der Familie gewesen.

Die Frage, ob neu eingestellter Kolleginnen einen normalen Dienst übernommen hätten oder ob es am Anfang nur ein Schnuppern bzw. Beobachten ohne Arbeitsverpflichtung gegeben hätte, wurde dahingehend beantwortet, dass es wohl Probearbeiten gegeben hätte, aber die Leute gleich den ganzen Tag im Einsatz gewesen wären. Man müsse schauen, ob ein Kellner zB eine Gästestation von 60 Gästen (8-10 Tische für die Hauptkellner, manchmal hätten auch die Schankkräfte Getränke serviert) betreuen könne. Manche seien es nicht gewohnt gewesen, den ganzen Tag zu arbeiten. Durch die hohe Auslastung sei die Arbeit schon stressig, manche hätten schon nach drei Stunden wieder aufgehört.

Auf die Frage, wie die Arbeit eingeteilt gewesen wäre, antwortete Hr. ANÖK, dass zusätzlich zu den Hauptkellnern der GF und seine Gattin und er für das gesamte Lokal zuständig gewesen seien, schauen, ob alles laufe, überall abzukassieren. An Tagen, an denen viel los gewesen sei, (Schulschluss wäre jeder Tisch fünf bis sechs Mal belegt gewesen) seien der GF und seine Gattin gemeinsam im Lokal anwesend. Der GF sei sonst als Chef im Lokal anwesend, aber nicht immer. Anfangs habe er noch mehr im Lokal gearbeitet, ab 2009 etwa nur mehr im

Spitzenzeiten. Sonst ginge er herum wie ein Oberkellner, Kommunikation mit den Gästen und abkassieren. Er hätte sicher auch mit den anderen Lokalen zu tun. Er sei beteiligt in Sopron, in Stuttgart wäre er bei einem Lokal bei der Planung dabei gewesen, in Wien auch über der Donau. Er hätte alle Pläne und bei der Eröffnung alle Gäste begrüßt. Auch bei einem Tee-Lokal am Westbahnhof wäre er bei der Planung dabei und der Befragte glaubt, es gäbe Investoren, vielleicht wäre er für diese tätig. Auch in Stadt2 solle etwas ähnliches wie das Lokal der Bf entstehen und in Stadt ein weiteres Teelokal.

Am **10.9.2012 übersandte die belangte Behörde der Bf ihre Stellungnahme** zur Stellungnahme der Bf vom 14.8.2012, die folgendermaßen lautete:

„Am 24.5. 2012 wurden dem mit der Lohnverrechnung betrauten Buchhaltungsbüro ABC die Unterlagen für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen per Mail übermittelt.

Nach telefonischer Bekanntgabe durch Dr. X von der Rechtsanwalts GmbH X und Häusler, dass er mit der weiteren Abwicklung der Prüfung betraut wäre, erfolgte eine persönliche Vorsprache durch Dr. X am 6.6.2012 am Finanzamt.

Dabei wurden vorn Prüfer die Gründe für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erläutert und die Berechnungsunterlagen überreicht. Es wurde vereinbart, dass innerhalb eines Monats eine Stellungnahme durch den Steuerpflichtigen (Parteiengehör) erfolgen soll.

Dieser Termin wurde auf Ersuchen von Dr. X verlängert und am 16.8. langte seine

Stellungnahme am Finanzamt ein. Abgesehen von einer theoretischen Abhandlung über die Schätzung erhält sie folgende Punkte auf die in der Folge im Einzelnen eingegangen wird:

1. Ziel der Schätzung ist den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Das wurde vom Prüfer insoweit berücksichtigt, als die Soll-Stunden (Personalbedarf) für den Betrieb auf den Angaben des Geschäftsführers GF laut Niederschrift vom 8.12.2011 beruhen und die IST- Stunden (Angemeldete Dienstnehmer lt. Lohnverrechnung) auf den Stunden mit denen die Arbeitnehmer bei der Krankenkasse angemeldet sind und die auf den Lohnkonten aufscheinen.

2. Schätzungsberechtigung: Formelle Mängel von Büchern und Aufzeichnungen berechtigen nur dann zur Schätzung wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis nicht mehr glaubwürdig erscheint. Durch die Nichtführung (oder Nichtvorlage bei der Prüfung) von Arbeitszeitaufzeichnung für den gesamten Prüfungszeitraum sind diese formellen Mängel jedenfalls gegeben. Die Nichtvorlage der Arbeitszeitaufzeichnungen wurde bereits bei der Kontrolle durch die Finanzpolizei am 8.12. 2011 dokumentiert. Am 23. 5.2012 erfolgte die Prüfung beim Buchhaltungsbüro ABC in Wien und auch Hr. ABC bestätigte auf Fragen des Prüfers das Nichtvorhandensein von Arbeitszeitaufzeichnungen, Dienstplänen. Dienstzettel und anderen Grundaufzeichnungen. Bei der Prüfung wurden ausschließlich die Lohnkonten vorgelegt.

Die Mängel sind aus folgenden Gründen schwerwiegend: Bereits bei der GPLA im Jahr 2006 wurde festgestellt, dass keine Arbeitszeitaufzeichnungen geführt worden sind und der Personalbedarf lt. Öffnungszeiten und Sitzplätzen im Lokal wesentlich höher ist als die Arbeitsstunden des angemeldeten Personals. Es wurde daher im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen bei 5 Teilzeitkräften, die schätzungsweise Erhöhung der Wochenstundenanzahl vorgenommen. Vom Steuerpflichtigen wurde im Folgejahr diese Erhöhung der Wochenstunden bei 3 Arbeitskräften wieder rückgängig gemacht, AN3 wurde überhaupt nur mehr geringfügig angemeldet.

Bei unveränderten Verhältnissen im Betrieb hinsichtlich Betriebsgröße, Sitzplätzen und Öffnungszeiten ist auch von einem unveränderten Personalbedarf auszugehen.

Der Umsatz kann nur bedingt als Vergleichsgröße herangezogen werden, da auch die erklärten Umsätze etwa bei Flaschenbier, Tee und Kaffee viel zu gering angegeben worden sind.

Die Feststellung von 7 nicht angemeldeten Dienstnehmern alleine am 8.12.2011 durch die Finanzpolizei ist ein starkes Indiz für den lässigen Umgang mit gesetzlichen Vorschriften im Unternehmen. Keinesfalls müssen ähnliche Kontrollen in den Vorjahren für eine Schätzungsberechtigung für die Jahre 2007-2010 vorliegen. Das einzige stichhaltige Argument in diese Richtung, wären in den Vorjahren durchgeführte Kontrollen bei denen es keine Beanstandungen gab.

Formelle und materielle erhebliche Mängel:

Es liegt somit folgender Sachverhalt für den gesamten Prüfungszeitraum 2007-2011 vor: Die Grundaufzeichnungen wurden nicht geführt und die Personaldecke ist im Verhältnis zum Personalbedarf viel zu gering.

Die Schätzungsberechtigung besteht somit auch für die Jahre 2007-2010, zumal die Stunden der angemeldeten Dienstnehmer in diesen Jahren noch niedriger sind, als im Jahr 2011.

3. Schätzungsmethode:

Zusätzlich zur Personalbedarfsberechnung wurde vom Prüfer auch ein äußerer Betriebsvergleich mit einem vergleichbaren Chinalokal, das im selben Jahr geprüft wurde durchgeführt. Wegen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht kann der Name des Vergleichsbetriebes natürlich nicht genannt werden. Insofern ist dem Abgabepflichtigen zuzustimmen, dass diese zusätzliche Berechnung zur Begründung nicht herangezogen werden kann.

Gegen die Berechnung des Personalbedarfs für 2011 und die Umlage der ermittelten fehlenden Stunden auf den gesamten Prüfungszeitraum im Wege des inneren Betriebsvergleiches kann es aber keinen Einwand geben.

4. Verfahrensrechtliches:

Parteiengehör: Die Behörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen.

In der Stellungnahme vom 16.8.2012 wird ein Zusammenhang zwischen Umsatz, Wareneinsatz und Lohnaufwand hergestellt und die Behauptung aufgestellt, dass weniger Umsatz auch weniger Arbeit (Lohnaufwand) bedeutet.

Zunächst ist davon auszugehen, dass weder Umsatzzahlen noch Lohnaufwand im Rechenwerk des Steuerpflichtigen die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln. Aus einem Verhältnis zwischen diesen beiden Größen auf die Richtigkeit einer davon zu schließen stellt daher einen Zirkelschluss dar. Auch das Argument, weniger Umsatz bedeutet automatisch weniger Lohnaufwand ist nur bedingt gültig, da die Positionen wie Köche, Kellner, Küchenhilfen usw. auch bei schlechterem Geschäftsgang an 7 Tagen in der Woche und mindestens 11 Stunden täglich besetzt werden müssen. Der ehemalige Dienstnehmer ANÖK erklärte bei seiner Befragung, dass der Geschäftsgang bereits 2006 gut war, oft 3 Reservierungen für die Tische täglich vorlagen.

5. Stellungnahme zur Ermittlung der IST- und SOLL-Stunden:

IST-Stunden:

Die in der Folge vom Abgabepflichtigen aufgelisteten geleisteten Stunden lt. Lohnkonto kann vom Prüfer nicht nachvollzogen werden. Für 2011 wurden in der Stellungnahme beispielsweise 25.818,59 Stunden ermittelt. Wie erklärt sich nun die Differenz zu den vom Prüfer ermittelten Ist-Stunden 2011 von 17.732? Der Prüfer ging von den lt. Krankenkassenanmeldungen und Lohnkonten erwiesenen Wochenstunden aus.

Beispiel: AN5 wurde mit Datum vom 1.7.2009 von 25 auf 40 Wochenstunden umgemeldet. Für 2011 wurden daher für sie $40 \times 52 = 2.080$ Stunden angerechnet. Dabei sind keine Nichtleistungszeiten berücksichtigt worden (Abzug für Urlaub,...).

Die Berechnung lt. Stellungnahme des Steuerpflichtigen kommt bei ihr auf 2.492,50 Stunden und das kommt folgendermaßen und völlig unrichtig zustande:

AN5 erhielt als Kellnerin 2011 ganzjährig folgenden Monatslohn:

MONATSLOHN 1.301,50

SACHBEZUG 10% 80,00

SACHBEZUG 20% 20,00

TRINKGELD 44,00

Daraus ergibt sich eine laufende SV-Basis von 1.445,50.

Dieser Betrag (incl. Sachbezug und Trinkgeld) wurde durch einen fiktiven Stundensatz von 6,86 bzw. ab Mai von 7,01 dividiert, was zu den ermittelten Stunden führt. Von Jänner bis April kommt der Pflichtige damit auf 210 Stunden im Monat und von Mai bis Dezember auf 206 Stunden und das bei gleichbleibendem Monatslohn!

Die richtige Berechnung: 1.301,50 durch 173 ergibt einen Stundenlohn von 7,52 der bereits unter dem Kollektivvertragslohn ab Mai 2011 liegt (Kellner Servierkraft ohne LAP, nach 2 Jahren Praxis: 7,64 Die Berechnung in der Stellungnahme des Pflichtigen ist bei allen Dienstnehmern unrichtig und führt zu der großen Abweichung zwischen den IST-Stunden lt. Prüfer und lt. Stellungnahme des Pflichtigen.

Falls es sich nicht nur um Berechnungsfehler, sondern um den tatsächlichen Stundenlohn handelte, wäre bereits der Tatbestand der Unterentlohnung nach dem ab 1.5.2011 geltenden Lohn und Sozialdumping- Gesetz erfüllt.

Ein weiteres Beispiel stellt die Gattin von Hrn. GF, AN6Gattin dar, bei der 3.308,15 Stunden ermittelt wurden, was 279,69 Stunden im Monat bedeutet! In Wirklichkeit erhält AN6Gattin einen Lohn für 40 Stunden plus wöchentlich 10 Überstunden pauschal. Vom Prüfer wurden daher 50 Wochenstunden und somit 2.600 Jahresstunden anerkannt.

Eine weitere Abweichung resultiert aus den 3.900 Jahresstunden, die in der Stellungnahme des Steuerpflichtigen für den Geschäftsführer GF (macht lt. Dr. X alles, ca. 75 Wochenstunden) angesetzt wurden.

Wie Erhebungen ergaben, ist der Geschäftsführer als Chef mittags im Lokal anwesend und hilft (kassiert) allenfalls in Spitzenzeiten mit.

Bezüglich unentgeltlicher Mitarbeit im Familienbetrieb gilt folgende Judikatur:

Die Unentgeltlichkeit muss ausdrücklich (am besten schriftlich) vereinbart werden. Die Schriftliche Vereinbarung kann im Falle einer Kontrolle ein Nachweis sein, dass mangels Vorliegens eines Versicherungsverhältnisses keine Meldepflicht besteht. Die Mitarbeit des Ehegatten erfolgt im Zweifel im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht. Der Abschluss eines Arbeitsverhältnisses muss in diesem Fall „deutlich zum Ausdruck“ kommen (OGH). Bei Verwandten, die nicht wechselseitig zum Unterhalt berechtigt sind (Schwester), ist im Zweifel „ein entgeltliches arbeitsrechtliches Verhältnis als bedungen“ anzunehmen.

In der Differenzberechnung zwischen SOLL-Stunden und IST-Stunden wurden vom Prüfer trotzdem insgesamt 4.160 Stunden (entspricht 2 Vollzeitkräften) anerkannt, die durch familienhafte Mitarbeit zustande kommen, obwohl die Gattin und die Schwiegermutter ohnehin

in der Lohnverrechnung erfasst sind. Auch ein Geschäftsführerbezug für GF ist bereits in der Lohnverrechnung erfasst, beim wesentlich beteiligten Gesellschafter nur für die Geschäftsführertätigkeit und für die Berechnung von DB, DZ und Kommunalsteuer. Die anerkannten 4.160 Stunden für familienhafte Mitarbeit betreffen daher jene Stunden, die der Geschäftsführer, seine Gattin, die Schweigermutter (und weitere Familienmitglieder, die aber anzumelden gewesen wären) in Spitzenzeiten zusätzlich zu den in der Lohnverrechnung ausgewiesenen Bezügen unentgeltlich gearbeitet haben.

Da die Berechnung der IST-Stunden durch den Abgabepflichtigen lt. Stellungnahme vom 24.8.2012 (Anmerkung BFG: gemeint wohl 14.8.2012) nicht nachvollziehbar ist, stellt sie keine für die Berechnung der Höhe der Schätzung relevante Behauptung dar (unrichtige Ermittlung des Stundenlohns und der Stunden).

Die Berechnung des Prüfers auf Basis der angemeldeten Stunden und der Lohnkonten wird daher weitem als stichhaltig aufrechterhalten und es wird weiterhin von 17.732 IST-Stunden ausgegangen.

SOLL-Stunden:

Vom Abgabepflichtigen wurden die SOLL-Stunden als theoretisch notwendige Arbeitszeiten bezeichnet und lt. Stellungnahme vom 24.8.2012 (Anmerkung BFG: gemeint wohl 14.8.2012) mit 80,5 Stunden pro Tag ermittelt. Der Stundenbedarf im Jahr läge somit bei 29.302 Stunden ($80,5 \times 7 \times 52$). Der Prüfer hat nach Angaben des Geschäftsführers vom 8.12.2011 SOLL-Stunden von 40.040 ermittelt. Dieser Wert wurde nach Überprüfung der Berechnung nunmehr auf 35.906 Stunden korrigiert (Berechnungsfehler bei den Stunden von 18-20 Uhr). Vom Geschäftsführer wurde in der Niederschrift vom 8.12. von einem Arbeitskräftebedarf für Montag bis Donnerstag von 10-11 und von Freitag bis Sonntag von 14 bis 15 Kräften ausgegangen. Für den Nachmittag (4 Stunden von 14 Uhr bis 18 Uhr) reduziert sich der Bedarf von 5-6 bzw. am Wochenende von 6-7 Arbeitskräften.

In der Stellungnahme des Steuerpflichtigen scheinen nunmehr für die ganze Woche nur mehr Stunden für 9 Arbeitnehmer auf (3 Köche, 1 Küchenhilfe in der Küche, 1 Koch in der Schauküche, 1 Koch am Grill, Service und Schank: 3 Kellner).

Es wird weder ein erhöhter Arbeitskräftebedarf für das Wochenende zugegeben, noch für Feiertage. Auch die Vorbereitungszeiten sind unvollständig angegeben.

Überhaupt nicht nachvollziehbar ist der Abzug von weiteren 2.930 SOLL-Stunden für Urlaube und Krankheit! Der Arbeitskräftebedarf bleibt selbstverständlich gleich, auch wenn Personal auf Urlaub oder krank ist. Es ist davon auszugehen, dass dafür Vertretungen gefunden werden, wie die sogar sehr kurzfristig erfolgte Vertretung eines Kellners durch Hrn. ANÖK am 8.12.2011 belegt. Auch die vom Prüfer anerkannte unentgeltliche Mitarbeit von Familienmitgliedern wird zur Abdeckung solcher Zeiten dienen.

Ein zusätzlicher Abzug für Urlaub und Krankenstand bei den SOLL-Stunden ist daher absurd.

Selbst wenn man diese unvollständige Aufstellung der SOLL-Stunden lt. Stellungnahme von 29.302 Stunden anerkennt und den korrekten IST-Stunden von 17.732 gegenüberstellt, noch 4.160 Stunden als Abzug für die Mitarbeit der Familie außerhalb der Lohnverrechnung anerkennt, kommt man auf eine Differenz von 7.410 Fehlstunden im Jahr.

Es ist aber von einer höheren Zahl von SOLL-Stunden auszugehen, da die in der Stellungnahme vom 16.8.2012 (Anmerkung BFG: gemeint wohl 14.8.2012) angeführten notwendigen Arbeitszeiten zu gering angegeben worden sind.

Beim Vorliegen von mehreren Möglichkeiten ist von der Abgabenbehörde jener der Vorzug zu geben, die die den höchsten Wahrscheinlichkeitsgrad aufweist. Bei der Beurteilung ob die Aussage des Geschäftsführers über den Stundenbedarf im Lokal bei der Befragung vom 8.12.2011 die höhere Wahrscheinlichkeit aufweist, oder jene Aussage in der Stellungnahme vom 16.8.2012 (Anmerkung BFG: gemeint wohl 14.8.2012), ist eindeutig der ersten Aussage der Vorzug zu geben. Umso mehr als jetzt bekannt ist, dass eine hohe Nachzahlung an Lohn- und Sozialabgaben droht. Die Aussagen des Geschäftsführers zum Personalbedarf decken sich im Übrigen mit den Aussagen von ANÖK einem ehemaligen Mitarbeiter in der Niederschrift vom 24.8.2012. Nach den Angaben von Hrn. ANÖK waren zwar die Vorbereitungszeiten länger als von Hrn. GF angegeben worden sind, aber sonst decken sich die Angaben über das jeweils anwesende Personal mit denen des Geschäftsführers vom 8.12.2011.

In der Stellungnahme vom 16.8.2012 (Anmerkung BFG: gemeint 14.8.2012) wird kritisiert, dass vom Finanzamt nicht Bemessungsgrundlagen sondern Abgabenhöhen geschätzt worden sind. Dazu ist festzustellen, dass die gesamte Excel-Mappe mit Berechnung der fehlenden Stunden und Bemessungsgrundlagen sowohl dem Buchhalter, als auch dem Rechtsanwalt ausgehändigt worden sind.

Die Schätzung ist nicht unrealistisch, sondern sie beruht auf den Angaben des Geschäftsführers (SOLL-Stunden) und den Anmeldungen zur Krankenkasse (IST-Stunden). Der Pflichtige konnte auch nicht, wie in der Stellungnahme behauptet wird, eine ausreichende Erklärungen abgeben, er hat vielmehr die Grundaufzeichnungen bewusst nicht geführt oder nicht vorgelegt.

Die Schätzungsmethode wurde ausreichend erklärt, sie ergibt sich laut den übergebenen Excel-Aufstellungen aus der Differenz zwischen dem Arbeitskräftebedarf und den angemeldeten Dienstnehmern. Der äußere Betriebsvergleich wird als zusätzliche Schätzungsmethode nicht mehr aufrechterhalten.

Bei der Umrechnung der fehlenden 14.014 Stunden für 2011 (SOLL-Stunden: 35.906 abzüglich IST-Stunden: 17.732 abzüglich familienhafte Mitarbeit: 4.160 Stunden) in Lohnaufwand wurde der niedrigste Stundensatz von Köchen und Kellnern ohne Lehrabschlussprüfung herangezogen.

Die Berechnung wurde somit gegenüber dem 1. Entwurf von 7,69 auf 7,35 um 24 Cent reduziert.

Die monierte fehlende Begründung erfolgt im Bescheid, wobei bereits in der übermittelten Excel-Mappe dem Pflichtigen eine kurze Erläuterung und Begründung der Schätzungsberechtigung (in der Tabelle Begründung) zur Kenntnis gebracht wurde.

Ob vom Geschäftsführer GF die Nichtanmeldung der bei der Kontrolle am 8.12.2012 (Anmerkung BFG: gemeint 8.12.2011) festgestellten Dienstnehmer ausreichend erklärt wurde, ist anzuzweifeln. Die Nichtanmeldung mit Vergessen oder Versäumnissen der Gattin zu begründen, stellt nach hieramtlicher Ansicht keine ausreichende Erklärung dar. Sicher ist aber, dass Hr. GF bezüglich des Arbeitsbeginns der Küchenhilfe AN5Ab nicht die Wahrheit ausgesagt hat. Betreffend der Dauer der Tätigkeit gab Hr. GF an, dass AN5Ab erst den 3. Tag im Betrieb tätig sei, diese erklärte jedoch niederschriftlich gegenüber der NÖ GKK, bereits seit 22.9. 2011 für den Betrieb tätig gewesen zu sein. Inzwischen wurde die Anmeldung von LokalBf auch dahingehend berichtet, also die Angaben von Fr. AN5Ab als Richtig anerkannt. Es ist daher nicht auszuschließen, dass es sich auch bei den anderen Aussagen von Hrn. GF bezüglich der Dauer der nichtangemeldeten Tätigkeit um Schutzbehauptungen handelt.

Betreffend AN2 gab der Geschäftsführer GF zu, ihm den Lohn von 1.000 € bar auf die Hand zu zahlen, obwohl er wusste dass die Beschäftigung illegal sei. Auch bei AN7 und AN3 hat er seine Versäumnisse eingestanden und mit geschäftlichen Zwängen argumentiert.

Im Übrigen hat der Geschäftsführer in der Niederschrift vom 8.12. 2011 auch zugegeben, dass Überstunden nicht über die Lohnverrechnung gezahlt werden. Auf die Frage zur dünnen Personaldecke, antwortete er: „Es ist ja so, die Leute haben ja auch Überstunden. Es ist unterschiedlich ob die Leute die Überstunden offiziell oder schwarz ausbezahlt bekommen“. Das deckt sich auch mit den Angaben des ehemaligen Mitarbeiters ANÖK in der Niederschrift vom 24.8.2012 betreffend der Kuverts, die den Mitarbeitern während der Dauer seiner Tätigkeit von 2005 bis 2010, zugesteckt worden sind. Die einzigen Überstunden, die in der Lohnverrechnung erfasst sind betreffen das Überstundenpauschale der Gattin von Hrn. GF und im Jahr 2009 noch ein Überstundenpauschale bei AN8.

Da in den Jahren 2006-2010 die Personaldecke noch dünner war als 2011, ist davon auszugehen, dass die Vorgangsweise bei LokalBf für den gesamten Prüfungszeitraum gleich war:

Überstunden wurden nicht über die Lohnverrechnung ausbezahlt und Dienstnehmer wurden mit den falschen Wochenstunden, zu spät oder überhaupt nicht angemeldet.

Ein Rechtsanspruch dass anstatt einer Schätzung der Behörde, eine eigene Ermittlung der Grundlagen m Schätzungswege herangezogen wird besteht nicht, da es ja in der Macht des

Abgabepflichtigen steht, die richtigen Grundlagen aufzuzeichnen und die Abgaben richtig zu berechnen.

Verjährung:

*Bei der Nachverrechnung wird die Verjährung im Bereich der Sozialversicherung berücksichtigt:
Bis incl. April 2008 — Vorschreibung ab 1-5.2008*

Erhöhung der Grundlagen bei der Sozialversicherung:

Da die Namen und Daten der 2007-2011 beschäftigten Aushilfen von der Firma nicht bekanntgegeben wurden, werden die Grundlagen der gemeldeten Dienstnehmer erhöht. Dabei werden die Erhöhungen der Grundlagen in erster Linie bei den Teilzeitkräften vorgenommen (Wegen der ohnehin dünnen Personaldecke ist anzunehmen, dass die Arbeitnehmer zumindest 40 Stunden tätig sind um die Öffnungszeiten abzudecken).

Von der Vorschreibung eines Anspruchslohnes (Unterentlohnung durch unrichtige Einstufungen, Sonderzahlungen, Überstunden, Durchschnitte für Nichtleistungslohn) wurde abgesehen, da nach dem vorliegenden Sachverhalt anzunehmen ist, dass die Lohndifferenzen (zwar nicht über die Lohnverrechnung, aber mittels Kuverts) ausbezahlt worden sind. Es wurden die Grundlagen daher im Bereich der Sozialversicherung in gleicher Höhe erhöht, wie bei den Finanzamtsabgaben.

Eine Kürzung der IST-Stunden um ca. 8 Wochen für Nichtleistungszeiten wäre angemessen. Das würde die Fehlstunden um 2.728,00 Stunden und die Schätzung um etwa 20.000 € jährlich erhöhen.

Ebenfalls wären, zumindest im Bereich des Anspruchslohnes, die Fehlstunden um den darauf entfallenden Anteil für Sonderzahlungen zu erhöhen, was eine jährliche Schätzung von weiteren 17.000 € bedeuten würde.

Von beiden Möglichkeiten wurde wegen der Höhe der bereits ermittelten Nachverrechnungen Abstand genommen.

Lohnsteuer-Prozentsatz:

Bei vielen Dienstnehmern muss es zu einer Überschreitung der Tages und Wochenarbeitszeit kommen, da sonst die Abdeckung des Personalbedarfs über 7 Tage und 11 Stunden täglich nicht möglich wäre. Die Alternative wäre nur eine entsprechend hohe Anzahl von nicht angemeldeten Dienstnehmern.

Sowohl bei der Nachverrechnung von Überstunden wie bei ANÖK, als auch bei der Bezahlung eines Nettolohnes von 1.100 € bar auf die Hand (Aussage AN5Ab) würde bereits Lohnsteuer anfallen.

Bei ANÖK wurde ein Prozentsatz von 36,5%, bei AN5Ab von 3,67% ermittelt.

Die Gesamtbelastung für die Lohnsteuer wurde nur mit einem Prozentsatz von 3% ermittelt, um auch jene Fälle zu berücksichtigen, bei denen trotz Erhöhung der Bemessungsgrundlagen keine Lohnsteuer anfallen würde.“

Am 21.9.2012 wurde eine Niederschrift über die Schlussbesprechung angefertigt, die identisch ist mit der eben weitergegebenen Stellungnahme des Prüfers. Zusätzlich wurde folgendes vermerkt:

„Die Eingabe erfolgt als pauschale Feststellung Finanz und bei der SV in Form einer Gruppendifferenz (Aufteilung der Zuschätzung auf die angemeldeten vollversicherten Teilzeitkräfte).

Zur Berechnung der Soll und Iststunden sowie der daraus resultierenden Fehlstunden wird auf die beiliegende Exceltabelle verwiesen, die Bestandteil dieser Niederschrift ist.“

Ebenfalls am **21.9.2012 wurde der Bericht über die Außenprüfung** mit folgendem Inhalt verfasst:

Neben der Erläuterung der Schätzungsbefugnis gem. § 184 BAO sowie des § 42 Abs 3 ASVG, demzufolge bei unzureichenden Unterlagen für die Beurteilung der für das Versicherungsverhältnis maßgebenden Umstände, der Versicherungsträger berechtigt ist, diese Umstände auf Grund anderer Ermittlungen bzw. unter Heranziehung von Daten anderer Versicherungsverhältnisse bei demselben Dienstgeber oder gleichartiger oder ähnlicher Betriebe festzustellen.

Als Sachverhalt wurde die Kontrolle am 8.12.2011, bei der sieben nicht angemeldete Personen (Köche, Kellner, Abwäscherin und Lagerarbeiter) tätig waren angegeben. Weiters wurde Bezug genommen auf die Niederschrift mit dem GF, in der er bestätigt habe, dass diese Personen nicht angemeldet gewesen seien und für seinen Betrieb geabreitet hätten. Betreffend der Dauer der Tätigkeit gäbe es unterschiedliche Versionen, zB hätte er angegeben, dass die ungarische Abwäscherin erst den 3. Tag im Betrieb tätig sei, dies erklärte jedoch schriftlich gegenüber der NÖGKK bereits seit dem 22.10. für den Betrieb tätig gewesen zu sein, Es sei daher anzunehmen, dass es sich bei den Aussagen des GF um Schutzbehauptungen betreffend der Dauer der nichtangemeldeten Tätigkeit gehandelt habe. Er hätte die Nichtanmeldung des Personals mit seinen Schwierigkeiten, Personal zubekommen, begründet. Er gab an, weder Dienstpläne noch Abreitsaufzeichnungen zu führen, machte aber genaue Angaben zum Personalbedarf je Wochentag. Aufzeichnungen oder Dienstpläne etc. wären aber nicht vorgelegt worden im Rahmen der Prüfung.

Betreffend der Schätzungsmethoden wurde angegeben, dass auf Grund der Angaben des GF zum Personalbedarf je Wochentag eine Hochrechnung auf die benötigten Wochenstunden

erfolgt hätte. Diese wurde gegenübergestellt mit den Wochenstunden der angemeldeten Dienstnehmer. Die Differenz umgerechnet auf das Kalenderjahr ergäbe die Lohnzuschätzung für 2011: 14.014 fehlende Stunden. Auch die Hochrechnung der nichtangemeldeten Personen (8.12.2011) als Personalbedarf auf das Jahr ergebe rund 14.000 Stunden. Die Umrechnung in Lohnaufwand sei mit einem durchschnittlichen Stundenlohn von 7,35 € erfolgt.

Da der Personalaufwand auch in den Jahren 2007 bis 2010 in der Relation zu den Öffnungszeiten und dem Personalbedarf zu niedrig sei, wäre die ermittelte Lohnzuschätzung auf den gesamten Prüfzeitraum umgelegt worden, bereinigt um eine Lohnsteigerung von ca 4 %.

In der Folge ergingen am 21.9.2012 folgende Bescheide:

1. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 2.624,55 €
2. Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2007 in Höhe von 3.936,83 € Nachforderung
3. Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2007 in Höhe von 367,44 € Nachforderung
4. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2008 in Höhe von 2.733,91 €
5. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2008 in Höhe von 4.100,87 € Nachforderung
6. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2008 in Höhe von 382,75 € Nachforderung
7. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2009 in Höhe von 2.847,82 €
8. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2009 in Höhe von 4.271,74 € Nachforderung
9. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2009 in Höhe von 389,20 € Nachforderung
10. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2010 in Höhe von 2.966,48 €
11. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2010 in Höhe von 4.449,73 € Nachforderung
12. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2010 in Höhe von 395,53 € Nachforderung
13. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 3.090,09 €
14. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2011 in Höhe von 4.635,13 € Nachforderung
15. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2011 in Höhe von 412,01 € Nachforderung

Am **24.10.2011 erhob die Bf Berufungen** gegen die Bescheide. Die Berufungen sind als Bescheidbeschwerden zu behandeln und werden im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Bezug genommen werde auf den Bericht gemäß § 150 BAO des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 21.09.2012, über das Ergebnis der Außenprüfung, der von der belangten Behörde auch zur Begründung der einzelnen Bescheide herangezogen worden sei.

Vorangestellt wurden grundsätzliche Erwägungen der gesetzlichen Grundlagen der Schätzung gemäß § 184 BAO und der dazu ergangenen Rechtsprechung, die bereits in der Stellungnahme vom 16.08.2012 wortgleich dargestellt wurden (siehe oben).

Nach diesen Ausführungen, die Voraussetzung für ein mangelfreies Verfahren seien, wären von der belangten Behörde nicht berücksichtigt worden, weil sie sich bei Vornahme der Schätzung nicht an die gesetzlichen Vorgaben bzw. Rechtsprechung gehalten habe.

Die Bf meint, dass nach Ansicht der belangten Behörde, die Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2007 bis 2011 wegen einer Kontrolle am 08.12.2011, bei der nicht angemeldete Dienstnehmer vorgefunden worden seien, und wegen fehlender Dienstpläne, Arbeitsaufzeichnungen und eines theoretisch fehlenden Personalbedarfes von rund 14.000 Arbeitsstunden pro Jahr eine Schätzung des Personalaufwandes notwendig sei. Schätzungsgrundlage wären der theoretisch fehlende Personalbedarf, ohne aber danach zu fragen, ob es überhaupt möglich wäre, das theoretisch notwendige Personal zu rekrutieren bzw. festzustellen, woher die Mittel für diesen theoretischen Personalbedarf eigentlich kommen könnten. Die Bf räumt ein, dass unter Zugrundelegung der Annahme der belangten Behörde, bei Nichtvorlage wichtiger Grundaufzeichnungen, eine Schätzungsberichtigung gegeben sein könnte, jedoch wäre die vorgenommene Schätzung mit völlig unrealistischen Beträgen willkürlich zugerechnet worden. Die Ungenauigkeit der Schätzung liesse sich schon daraus erkennen, dass die mit Email vom 24. Mai 2012 dem Geschäftsführer der Bf mitgeteilte Zuschätzung und Abgabeforderung nach Vorliegen der Stellungnahme vom 16.08.2012 und den darin vorgebrachten Einwendungen der Berufungswerberin nahezu auf die Hälfte reduziert worden sei.

Dies sei ein wichtiges Indiz dafür, dass die Schätzung nicht auf abgabenrechtlichen Grundlagen und Grundsätzen basieren kann, da es sich offensichtlich um eine griffweise Zuschätzung von Lohnaufwand handle und dadurch weder den gesetzlichen Vorgaben entsprochen worden sei noch dem Grunde und der Höhe nach gerechtfertigt sei.

Im Folgenden werde daher im Detail auf die Feststellungen der belangten Behörde eingegangen und aufgezeigt, dass sie sich nur unzureichend mit der Begründung der von der Berufungswerberin eingebrachten Stellungnahme auseinandergesetzt habe und damit zu einer unrichtigen Begründung gelangt sei.

Insbesondere werde dargelegt, dass die Begründung der belangten Behörde zur Zahlung von Schwarzlöhnen de facto unmöglich sei.

Im Wesentlichen werde damit der belangten Behörde widersprochen, dass der Personalbedarf laut Öffnungszeiten und Sitzplätzen im Lokal der Berufungswerberin wesentlich höher sei als angenommen und der Personalbedarf im Verhältnis zum Umsatz zu gering sei. Völlig unzulänglich und tatsachenwidrig sei auch die Ausführung der belangten Behörde, dass davon auszugehen sei, dass weder Umsatzzahlen noch Lohnaufwand im Rechenwerk des Steuerpflichtigen die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln würden.

Dazu würden folgende Feststellungen getroffen, die die belangte Behörde außer Acht gelassen habe.

Der Betrieb wäre im Jahre 2005 eröffnet worden und sei im Wirtschaftsleben bekannt, dass es gerade in der Gastronomie nicht leicht sei, entsprechendes Personal zu rekrutieren. Durch große Konkurrenz bei den China-Lokalen könnten die Preise nicht beliebig festgesetzt werden und Löhne nur nach dem (niedrigen) kollektivvertraglichen Tarif bezahlt werden. Gerade bei der Bf wäre es von Beginn an zu großen Fluktuationen gekommen. Wie aus den Lohnkonten ersichtlich sei, wären allein in den Jahren seit Betriebsbeginn über 100 Arbeitskräfte beschäftigt worden, die oft nach kurzer Zeit zufolge der unregelmäßigen Dienstzeit im Gastronomiegewerbe, verbunden mit geringer kollektivvertraglicher Bezahlung, ausgeschieden seien. Im Verhältnis zur Betriebsgröße wären daher einerseits immer zu wenig Arbeitskräfte vorhanden, andererseits hätten zusätzliche Arbeitskräfte auf Grund der Ertragslage gar nicht beschäftigt werden können.

Wenn nun die belangte Behörde meint, im Verhältnis zu den Sitzplätzen etc. wären zu wenige Arbeitskräfte gemeldet, wären dies rein theoretisch Überlegungen sind, denen jede Praxisnähe fehle. Zum einen müssten entsprechende Arbeitskräfte — gerade beim Betriebsaufbau — erst einmal gefunden werden, zum anderen müssten diese Arbeitskräfte aus dem erzielbaren Umsatz bzw. Rohgewinn auch bezahlt werden.

Einer der Gründe der nachweislich großen Fluktuation sei eben darin gelegen, dass das Personal zufolge der Betriebsgröße verbunden mit der nur kollektivvertraglichen Zahlung offensichtlich überlastet sei, eine Einstellung von zusätzlichem Personal aber aus den eingangs angeführten Gründen aber nicht möglich wäre.

Allein die Schätzungshöhe führe sich selbst ad absurdum, es wäre gänzlich unmöglich, die vom Finanzamt geschätzten Beträge zu erwirtschaften, die aus einem zusätzlichen Rohgewinn zu bezahlen gewesen wären — die Umsätze hiezu hätten dann zumindest doppelt so hoch sein müssen. Es müsse auch jedem Laien einsichtig sein, dass Umsätze in dieser Größenordnung „schwarz“ nie zu erwirtschaften wären. Die Ausführungen des Finanzamtes hinsichtlich

Betriebsgröße, Vergleichsbetrieb, notwendiges Personal, etc., könnten daher nur theoretischer Natur sein, hätten aber mit der Praxis nichts zu tun.

Unter Punkt 3 des Berichtes vom 21.09.2012 werde bei der Schätzungsmethode angeführt, dass zusätzlich zur Personalbedarfsrechnung vom Prüfer auch ein äußerer Betriebsvergleich mit einem vergleichbaren Chinalokal, das im selben Jahr geprüft wurde, durchgeführt worden sei. Ungeachtet des Umstandes, dass die belangte Behörde die Ergebnisse dieses äußeren Betriebsvergleiches nicht in der Begründung herangezogen hätte, aber offenbar doch in die völlig unrealistische Zuschätzung einfließen hätte lassen, sei auszuführen, dass es in Stadt und Umgebung keinen diesbezüglichen „Vergleichsbetrieb“ wie jenen der Bf gebe, weil kein Betrieb im Jahre 2005 eröffnet habe, bei dem die Betriebsgröße vergleichbar sei und keiner der zufolge Konsolidierung nach Betriebseröffnung so viele Arbeitnehmer beschäftigt hätte wie die Bf.

Aus einer angeführten Tabelle mit Erlösen, Wareneinsatz, Löhnen und Gehaltern bzw. Umsätzen der Jahre 2005 bis 2011 sei ersichtlich, dass Umsatz, Wareneinsatz und Lohnaufwand vom Gründungsjahr 2005 bis zum Jahre 2010 kontinuierlich gestiegen und sich ab dem Jahre 2011 auf Basis des Jahres 2010 konsolidiert hätten. Höhere Umsätze würden auf diesem Standort offensichtlich nicht mehr möglich erscheinen.

Gleichzeitig sei der Lohnaufwand in etwa im Verhältnis zum Umsatz und Wareneinsatz gestiegen. Dies scheine auch logisch, da weniger Umsatz auch weniger Arbeit und weniger Möglichkeit bedeute, aus dem erwirtschafteten Umsatz eben Betriebsausgaben wie z.B. Löhne zu bezahlen.

Die Lohnkomponente ergebe in etwa das gleiche Verhältnis zum Umsatz und hätte sich mit der eingetretenen Umsatzerhöhung leicht gebessert, was auf optimaleren Einsatz des Personals zurückzuführen sei.

Daraus sei nachgewiesen, dass es einige Jahre benötige, den Betrieb aufzubauen, Umsätze und Löhne zu konsolidieren. Würde laut Bescheid der Lohnaufwand um nachstehend angeführte Beträge erhöht werden, könne nur festgestellt werden, dass, unabhängig von der Tatsache, dass keine globale Schätzungsberechtigung bestehe, mit unrealistischen Beträgen operiert worden sei, die schon auf Grund der Betriebs- und Einnahmenstruktur überhaupt nicht zu erwirtschaften wären. Zahlungen in dieser Höhe wären nur aus dem Rohgewinn aus Umsatzverkürzungen möglich, müssten diese Umsatzverkürzungen unrealistisch hohe Beträge erreichen – in etwa das Doppelte der vom Finanzamt angenommenen Beträge.

Verkürzungen in dieser Höhe würden aber schon auf Grund des vielen Fremdpersonals und der Abrechnung über EDV gar nicht möglich sein. Schon deshalb sei erwiesen, dass keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, die vom Finanzamt angenommenen Schwarzlöhne überhaupt zu bezahlen.

Auch auf diese Feststellungen, die bereits in der Stellungnahme dargelegt worden seien, sei das Finanzamt nicht eingegangen.

Gemäß der ursprünglichen Absicht hätte die belangte Behörde vorgehabt, Beträge zwischen 120.000 € im Jahr 2007 bis 139.558,12 € (im Jahr 2011) zuzuschätzen:

	2007	2008	2009	2010	2011
Zuschätzung lt. Finanzamt	120.000,00	125.000,00	130.000,00	135.000,00	139.558,12
Lohnaufwand	100.270,46	147.664,79	166.505,24	169.174,53	169.511,80
Erhöhung in Prozenten	155,58%	110,05%	101,50%	103,74%	107,03%

Nach den angefochtenen Bescheiden seien die Zuschätzungen nunmehr aber zwischen 87.485,16 € (2007) und 103.002,90 € (2011) erfolgt, also deutlich niedriger:

	2007	2008	2009	2010	2011
Zuschätzung lt. Finanzamt + Lohnsteuer + SV Summe	87.485,16	91.130,37	94.927,47	98.882,78	103.002,90
Lohnaufwand	100.270,46	147.664,79	166.505,24	169.174,53	169.511,80
Erhöhung in Prozenten	124,77%	88,25%	81,53%	83,58%	86,89%

Daraus ergebe sich, dass es sich sowohl ursprünglich wie auch jetzt um völlig wirklichkeitsfremde Werte handle.

Auch sei aus der Höhe der „reduzierten“ Beträge ersichtlich, dass Schwarzzahlungen in der vom Finanzamt angenommenen Höhe in der Praxis nicht möglich wären, denn woher hätten die dazu notwendigen Mittel aufgebracht werden sollen.

Die Tatsache, dass anlässlich einer Kontrolle am 8.12.2011 einige, vor kurzem eingetretene und noch nicht angemeldete Bedienstete angetroffen worden seien, wäre vom Geschäftsführer ausreichend erklärt worden.

Zufolge der großen Fluktuation hätte sich der Geschäftsführer vorgenommen, das arbeitssuchende Personal vor Dienstantritt erst einmal zu beobachten, um es, bei positivem Eindruck, dann natürlich ordnungsgemäß anzumelden. Dies wäre selbstverständlich ein (einmaliger) Fehler gewesen.

Keinesfalls begründe diese Feststellung aber die Zuschätzung von Lohnaufwendungen dem Grunde und der Höhe nach für die Jahre 2007 — 2010 in der vom Finanzamt vorgenommenen Höhe, es berechtige nach den gesetzlichen Bestimmungen — wenn überhaupt — die Verhängung eines Sicherheitszuschlages. Es wären für die Jahre 2007 — 2010 keine Feststellungen getroffen worden, die die Zuschätzung von Lohnaufwendungen in so unrealistischer Höhe rechtfertigen würden, deren Auszahlung gar nicht möglich wäre und sei daher unrealistisch. Nochmals wird festgestellt, dass es nicht möglich, sei die vom Finanzamt geschätzten Beträge aus dem laufenden Gewinn zu bezahlen bzw. aus un versteuerten Erlösen zu begleichen.

Daraus sei die Willkürlichkeit der Schätzung ersichtlich und dass sie nicht gesetzeskonform sei.

In der Folge wurde der Arbeitnehmerbedarf mit 80,5 h pro Tag dargestellt:

Küche: 3+1 Abwäscher	
1. AN 10.30 bis 15.30	5 h
Pause	
18.00 bis 21.00	3 h
2. AN 10.30 bis 18.00	7,5 h
3. AN 12.30 bis 16.30	6 h
Pause	
18.00 bis 23.00	5 h
Abwäscher 11.30 bis 16.00	4,5 h
Pause	
17.30 bis 22.00	4,5 h
Schauküche:	
1. AN 11 h bis 15.00	4 h
Pause	
17.30 bis 21.30	4 h
Grill:	

1. AN 15.00 bis 23.00	8 h
Bar/Schank zusammen mit Bedienung	
Bedienung: 3 inkl. Frau, auch mit Bar gemischt	
1. AN 10.30 bis 15.30	5 h
Pause	
16.30 bis 21.00	4,5 h
2. AN 11.00 bis 16.00	5 h
Pause	
17.00 bis 22.00	5 h
3. AN 12.30 bis 22.00	9,5 h
Arbeitsstunden pro Tag	80,5 h
Arbeitsstunden pro Jahr	29.302 h
10 % Urlaube, Krankheit	2.930,2 h
Summe	26.371,80 h

Demgegenüber stünden die tatsächlich geleisteten und den Lohnabgaben unterzogenen Arbeitsstunden der einzelnen Arbeitnehmer in Höhe bzw. als Prozent vom Umsatz von in folgender Höhe.

2007	17.985,39 h	3,15 %
2008	24.012,03 h	3,06 %
2009	26.000,57 h	2,95 %
2010	25.294,95 h	2, 52 %
2011	25.818,59 h	2,54 %

Die Arbeitsstunden seien- analog zum Umsatz seit der Betriebseröffnung 2005 kontinuierlich gestiegen.

Wiederholt wird festgestellt, dass laut belangter Behörde für erforderliche Arbeitsstunden Lohnabgaben vorzuschreiben, reine Theorie, aber nicht die Praxis sei. Bei urlaubs- und krankheitsbedingter Abwesenheit eines Bediensteten müssten eben die anderen einspringen und dessen Tätigkeit übernehmen, kurzfristiger Ersatz sei in der Gastronomie nicht möglich.

Wie bereits erwähnt, könnten nicht alle erforderlichen Positionen besetzt werden, da die entsprechenden Arbeitskräfte einfach nicht zu finden sind und wenn, wie insbes. in den Anfangsjahren der Betrieb erst aufzubauen ist, aus den erzielten Umsätzen auch nicht bezahlt hätten werden können.

Die Beträge der Einnahmen und Ausgaben würden sich bedingt immer mehr dem zu erzielenden Betriebserfolg annähern.

In Beachtung der materiellen Aspekte wäre es daher gar nicht möglich, den vom Finanzamt geschätzten Zeiteinsatz zu bzw. die erforderlichen Aufwendungen materiell zu bedienen —also Schwarzarbeiter in der geschätzten Höhe zu bezahlen.

Die bisherigen Ausführungen und das zur Verfügung gestellte Zahlenmaterial würde entgegen den Ansichten der belangten Behörde den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Nochmals festgestellt wurde, dass Gegenstand der Schätzung Besteuerungsgrundlagen, nicht die Abgabenhöhe ist, die belangte Behörde hätte jedoch teilweise eine Abgabenhöhe geschätzt hätte.

Ziel einer Schätzung solle sein, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, was bei weitem nicht zutreffe.

Die Schätzung dürfe nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben, was durch die unrealistische Höhe der vorgenommenen Schätzung gegeben sei, weil allein die ursprünglich vorgenommene Schätzung die Willkürlichkeit der Ergebnisauswahl zeige.

Eine Schätzung habe dann statt zu finden, wenn der Abgabepflichtige ausreichende Erklärung geben könne, was im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei.

Gemäß § 184 Abs. 3BAO sei auch zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt. Dies sei hier jedoch nicht der Fall. Der Mangel der Nichtführung von Arbeitsaufzeichnungen sei nicht so gravierend, einen Betrieb mit Zuschätzungen und Zurechnungen einzudecken, die unrealistisch und unfinanzierbar seien und deren Zahllast zur Insolvenz des Unternehmens führen würde.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzungsmethode sei rein theoretischer Natur (erforderliche Arbeitsstunden) und verkenne die Praxis des täglichen Geschäftsbetriebes.

Dem angeführten äußeren Betriebsvergleich hafte der Mangel an, dass es im selben Ort keinen messbaren Vergleichsbetrieb gäbe.

Die Schätzung sei dem Grunde und vor allem der Höhe nach zwar theoretisch begründet worden, es wäre von der belangten Behörde jedoch nicht dargelegt worden, woher die angenommenen hohen Beträge für Schwarzlohnzahlungen überhaupt kommen könnten. Diesbezügliche Feststellungen fänden sich nicht im angefochtenen Bescheid.

Es wären keine Mittel vorhanden gewesen, um Schwarzzahlungen in der vom Finanzamt angenommenen Höhe zu bezahlen. Der angefochtene Bescheid lasse auch in diesem Zusammenhang jede Feststellung vermissen.

Der „innere Betriebsvergleich“ ergäbe keinen Mangel, also auch aus diesem Grund keine Schätzungsberechtigung.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass die belangte Behörde auf die fundierten Ausführungen der Bf vom 16.08.2012 (Anmerkung BFG: gemeint offensichtlich 14.8.2012) nicht eingegangen sei. Hätte sie sich ausreichend damit auseinandergesetzt, hätte sie die Meinung der Bf teilen müssen, dass für die Jahre 2007 bis 2011 keine globale Schätzungsberechtigung bestehe.

Auf Grund der formellen Mängel (Nichtführung von Arbeitsaufzeichnungen) wäre für die Jahre 2007 bis 2010 ein Sicherheitszuschlag von höchstens € 3.000,-- angebracht. Die Nichtanmeldung von Personal für eine kurze Zeit im Jahr 2011 werde durch die bereits erwähnte Erfahrung des Geschäftsführers der Bf mit neuem Personal begründet, das oft schon nach kurzer Zeit den Betrieb verlasse. Die Bf räumt ein, dass diese Vorgangsweise nicht rechtskonform sei, aber durch negative Erfahrungen mit dem Personal aus der Vergangenheit begründet und einmalig gewesen wäre. Aus diesem Grund wäre daher in diesem Fall maximal ein Sicherheitszuschlag von € 5.000,-- angebracht.

Im Zuge des vorliegenden Verfahrens sei festgestellt worden, dass die Lohnverrechnung insofern unrichtig sei, als sowohl die Personalverpflegung als auch das Trinkgeld sämtlichen Lohnabgaben (Sozialversicherung, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Mitarbeitervorsorgebeitrag, Kommunalsteuer) unterzogen worden sei.

Freie oder verbilligte Mahlzeiten von Arbeitnehmern im Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbe seien jedoch sozialversicherungsbeitragsfrei und steuerfrei.

Dasselbe gelte für die lt. Lohnkonten versteuerten Trinkgelder, welche nur der Sozialversicherung unterliegen würden.

Obwohl dem Finanzamt die entsprechenden Lohnkonten schon lange vorliegen würden, sei diese zu Unrecht erfolgte Besteuerung „übersehen“ worden.

Für den Prüfungszeitraum würden sich nicht unerhebliche Werte ergeben, so wurden insgesamt € 66.904,98 fälschlicherweise der Lohnsteuer, Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und € 53,260,78 der Sozialversicherung und Mitarbeitervorsorge unterzogen.

Unter Berücksichtigung der akzeptierten Sicherheitszuschläge und Korrektur der Sachbezüge bzw. des Trinkgeldes bei der Berechnung stellte die Bf den Antrag, der Berufung vollinhaltlich statt zu geben, den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben, in eventu dahingehend abzuändern, dass die Abgaben wie folgt festgesetzt werden:

Gutschrift Dienstgeberbeitrag: € 441,95

Gutschrift Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 39,28.

In der Folge erging am **8.11.2012 die Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde** (nunmehr als Beschwerde vorentscheidung zu behandeln), die eine teilweise stattgebende war.

Stattgegeben wurde dem Berufungsbegehren hinsichtlich Sachbezüge in Form von freiwillig gewährter Personalverpflegung. Im Zuge der vom Buchhaltungsbüro ABC wäre die vorgenommene Lohnverrechnung betreffend Versteuerung der freiwillig gewährten Personalverpflegung fehlerhaft gewesen und dies bei der Prüfung nicht richtig gestellt worden. Diesbezüglich sei eine Berichtigung im Wege der Berufungsvorentscheidung erfolgt usw. für DB und DZ. Die zu viel einbehaltene Lohnsteuer könne, ebenso wie der Arbeitnehmeranteil der Sozialversicherung, nicht an den Arbeitgeber erstattet werden, sondern nur bei entsprechender Antragstellung an die Dienstnehmer. Die Trinkgeldpauschale wäre nicht in die Bemessungsgrundlagen Lohnsteuer, DB, DZ und Kommunalsteuer einbezogen worden, wie in der Berufung behauptet worden sei, es könne daher keine Berichtigung erfolgen. Es wurde auch darauf hingewiesen, dass es zwar eine gemeinsame Prüfung der Lohnabgaben gebe, aber die Berufungen nach wie vor bei den einzelnen Behörden bzw. Sozialversicherungsträgern einzubringen seien.

Unter Berücksichtigung der Sachbezüge wurden Berichtigungen vorgenommen und die Bescheide lauteten auf Grund der Berufungsvorentscheidung:

Bescheide neu	2007	2008	2009	2010	2011
L	2.624,55	2.733,91	2.847,82	2.966,48	3.090,09
DB	3.593,69	3.621,76	3.764,92	3.911,35	4.105,85
DZ	335,41	338,03	343,02	347,67	364,96

In allen anderen Punkten erfolgte keine Stattgabe der belangten Behörde. Begründet wurde dies damit, dass betreffend der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in der Berufung genau dieselben Argumente wie in der Stellungnahme vom 14.8.2012 vorgebracht worden seien. Deshalb verwies die belangte Behörde auch nochmals auf die Stellungnahme des Prüfers in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.9.2012 (siehe oben dargestellt). Die Punkte wären bei der Schlussbesprechung eingehend besprochen worden und hätten die Grundlage für die Bescheide gebildet.

3. Verfahren vor dem UFS bzw. Bundesfinanzgericht:

Am **7.12.2012** stellte die Bf **Antrag auf Entscheidung** durch den UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht).

Am **14.12.2012** wurde der Akt dem UFS **vorgelegt**.

Der aktuell **zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichtes liegt der Akt seit 1.3.2018 vor**.

Die Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes ergaben, dass auch die Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2014 Umsatzsteuererhöhungen ergeben hat, für die die Bf niederschriftlich (an die Bf ausgefolgt) am 21.5.2015 einen Rechtsmittelverzicht abgegeben hat.

Es wurde nach dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum eine weitere Lohnsteuerprüfung (GPLA) durchgeführt. Der GF hat im Zuge dessen in einer Niederschrift betreffend die Folgejahre des gegenständlichen Verfahrens, die ihm ebenfalls ausgefolgt wurde, am 22.6.2017 Umsatzsteigerungen und noch weitere Personalbedarfssteigerung für die Jahre 2012 bis 2015 angegeben bzw. ausgesagt, mittlerweile 22 bis 24 Personen in seinem Lokal zu beschäftigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist ein China-Gastronomiebetrieb, nach Aussagen des GF von 11.00 bis 23.00 täglich geöffnet, und wurde von der Finanzpolizei am 8.12.2011 kontrolliert, bei der sieben nicht angemeldete Dienstnehmer angetroffen wurden. Darunter ein österreichischer Kellner, Hr. ANÖK, der in der Folge umfangreiche Aussagen betreffend ds Lokal gemacht hat. Verstöße gegen das ASVG und das AuslBG sowie Auszahlung von wurden Schwarzlöhnen festgestellt, letzteres wurde vom GF der Bf sogar bei der Finanzpolizei zu Protokoll gegeben. Die Aussagen des Kellners betreffend Personalbedarf stimmen im Wesentlichen mit den Aussagen des GF bei der finanzpolizeilichen Kontrolle überein.

Der GF sagte auch aus, dass seine Gattin und Schwester etc. – näheres zu den Aussagen siehe ausführlich im Verfahrensgang – im Lokal mitarbeiten würden.

Betreffend einer von der Finanzpolizei bei der Kontrolle ebenfalls angetroffenen Person sagte der GF aus, dass er ebenfalls von ihm Unterkunft bekomme und verpflegt würde, aber nicht im Lokal arbeite, sondern nur im Lager aushelfe – als Gegenleistung für Kost und Logis.

Der GF begründete seine Gesetzesübertretungen primär damit, den Betrieb anders nicht aufrechterhalten zu können bzw. kein Personal zu bekommen.

Am Tage der Kontrolle der Finanzpolizei war Hr. ANÖK als kurzfristiger Ersatz anwesend.

Dienstpläne und Arbeitsaufzeichnungen wurden nicht geführt.

Am 22.12.2011 regte die Finanzpolizei eine GPLA Prüfung an.

Die ungarische Abwäscherin, eine der sieben nicht angemeldeten Dienstnehmer, gab in einer Niederschrift mit der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse an, dass sie als Küchenhilfe bei der Bf seit 22.9.2011 tätig gewesen sei und festgestellt habe, dass die Bf sie erst im Dezember 2012 zur Pflichtversicherung angemeldet habe. Sie ersuchte die Kasse daher, auf die Bf einzuwirken, eine Korrektur der Anmeldung vorzunehmen. Demzufolge schrieb die Kasse die Bf an und ersuchte um Korrektur, die auch erfolgte. Der GF erklärte ihre Nichtanmeldung mit einem Versäumnis.

Am 2.5.2012 erging der Bescheid über einen Prüfungsauftrag: Gegenstand der Außenprüfung sollten die Jahre 2007 bis 2011 sein betreffend Lohnsteuer, Sozialversicherungsprüfung sowie Kommunalsteuerprüfung.

Im Zuge dessen kam es zu einer Schätzung gem. § 184 BAO der Grundlagen für die Abgabenerhebung.

Die belangte Behörde hat in ihrer Schätzung dargestellt, dass gem. § 42 ASVG die zur Verfügung stehenden Unterlagen für die Beurteilung der für das Versicherungsverhältnis maßgebenden Umstände – betreffend der Höhe des Entgeltsanspruches der Dienstnehmer – nicht ausgereicht hätten, wäre der Versicherungsträger berechtigt, diese Umstände auf Grund anderer Ermittlungen oder unter Heranziehung von Daten anderer Versicherungsverhältnisse bei demselben Dienstgeber sowie von Daten gleichartiger oder ähnlicher Betriebe festzustellen.

Bezug genommen wurde auf die Kontrolle vom 8.12.2011.

Die belangte Behörde wertete die Aussagen des GF als Schutzbehauptungen und auch die Aussage, keine Dienstpläne oder Arbeitsaufzeichnungen zu führen, wäre widersprüchlich zu seinen genauen Angaben zum Personalbedarf je Wochentag. Die Schätzungsberechtigung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wurde mit gravierenden Mängeln in der Aufzeichnungspflicht, durch fehlende Arbeitsaufzeichnungen, begründet. Daher wurde die Richtigkeit der Lohnkonten in Zweifel gezogen. Als Schätzungsmethode wurde auf Grund der

Angaben des GF zum Personalbedarf je Wochentag eine Hochrechnung auf die benötigten Wochenstunden gewählt. Diese sei gegenübergestellt worden mit den Wochenstunden der angemeldeten Dienstnehmer. Die Differenz umgerechnet auf das Kalenderjahr ergebe die Lohnzuschätzung für 2001 von 18.000 fehlenden Stunden. Als weitere Methode wurde zunächst auch ein äußerer Betriebsvergleich mit einem vergleichbaren Lokal durchgeführt worden, aber davon ging die belangte Behörde auf Grund des Datenschutzes wieder ab.

Da sich an der Lokalgröße und den Öffnungszeiten nichts geändert hat, wurde von einem Personalbedarf in gleichbleibender Höhe ausgegangen.

Bei einer Betriebsprüfung der Jahre 2011 bis 2013 kam es zu Umsatzhinzuschätzungen. Die Bf gab diesbezüglich einen Rechtsmittelverzicht ab.

Im Zuge des Parteiengehörs gab die Bf eine Stellungnahme ab, in der sie die Schätzungsberechtigung bestritt und die Höhe der Schätzung als unrealistisch darstellte.

Die Aussagen des österreichischen Kellners zum Ablauf und Usus im Lokal waren dahingehend, dass er selbst fünf Jahre dort gearbeitet hatte und daher am Tag der finanzpolizeilichen Kontrolle eingesprungen ist.

Er machte präzise Angaben betreffend den Personalbedarf – siehe ausführlich im Verfahrensgang – sowie zur Zahlungsmodalität der Bf an die Dienstnehmer.

In der Folge ergingen am 21.9.2012 folgende Bescheide:

1. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 2.624,55 €
2. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2007 in Höhe von 3.936,83 €
3. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2007 in Höhe von 367,44 €
4. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2008 in Höhe von 2.733,91 €
5. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2008 in Höhe von 4.100,87 €
6. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2008 in Höhe von 382,75 €
7. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2009 in Höhe von 2.847,82 €
8. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2009 in Höhe von 4.271,74 €
9. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2009 in Höhe von 389,20 €
10. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2010 in Höhe von 2.966,48 €
11. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2010 in Höhe von 4.449,73 €
12. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2010 in Höhe von 395,53 €
13. Haftungsbescheid für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 3.090,09 €
14. Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2011 in Höhe von 4.635,13 €
15. Bescheid über die Festsetzung des DZ für das Jahr 2011 in Höhe von 412,01 €

In den Berufungen bekämpft die Bf die Schätzungsbefugnis und die Höhe der Schätzung.

Die belangte Behörde gab den Berufungen nur in dem Punkte statt, dass freiwillig gewährte Personalverpflegung darin unrichtig berücksichtigt wurde. Alles andere wurde abgewiesen. Die Bescheide wurden dementsprechend angepasst.

Die Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2014 ergab Umsatzsteuererhöhungen, für die die Bf niederschriftlich am 21.5.2015 einen Rechtsmittelverzicht abgegeben hat.

Im Zuge einer weiteren Lohnsteuerprüfung für die Folgejahre des gegenständlichen Verfahrens, gab der GF Umsatzsteigerungen und eine weitere Steigerung des Personalbedarfs für die Jahre 2012 bis 2015 an.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des Aktes der belangten Behörde sowie der im Zuge der Ermittlungen eingesehenen Unterlagen als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor der belangten Behörde, dem UFS bzw. nunmehr Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, die als Bescheidbeschwerden zu behandelnden Berufungen, die als Beschwerdevereinscheidungen zu behandelnden Berufungsvereinscheidungen und den Vorlageantrag sowie die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Auf die Beurteilung der Grundlagen für die Schätzung ist indes im Rahmen der Beweiswürdigung besonders einzugehen:

Eine Grundlage für die Schätzung waren insbesondere die Aussagen des GF bei der finanzpolizeilichen Kontrolle am 8.12.2011, bei der sieben Dienstnehmer angetroffen worden sind, die alle nicht angemeldet waren. Einer davon war sogar ein Asylwerber, der sich unrechtmäßig von seiner Erstaufnahmestelle entfernt hatte und keine Arbeitserlaubnis hatte. Dass er nicht arbeiten durfte, wusste der GF nach eigener Aussage in der Niederschrift der finanzpolizeilichen Kontrolle. Trotzdem wurde er vom GF beschäftigt, er rechtfertigte dies damit, dass er Probleme habe, Personal zu bekommen, und um den Betrieb aufrechtzuerhalten. Gleichzeitig gab der GF aber an, dass an Wochenenden ca 14 -15 Personen bei der Bf arbeiten würden.

Auch gab der GF an, dass es keinen Dienstplan und keine Arbeitsaufzeichnungen gebe.

Einer der sieben nicht angemeldeten Arbeitnehmer war Hr. ANÖK, ein österreichischer Kellner, der schon länger häufig nach eigener Aussage für die Bf tätig war.

Diese Aussage ist nachweislich richtig, da Hr. ANÖK bereits bei der Lohnsteuerprüfung des Zeitraumes 2005 bis 2006 als Arbeitnehmer für die Bf erfasst war.

In dem am 6.8.2012 geführten Telefonat und der darauf folgenden persönlichen Befragung von Hrn. ANÖK hat er ausgesagt, dass er 2005 bis 2007 nebenbei als Berater tätig gewesen sei und daher Teilzeit bei der Bf gearbeitet hätte. Ab Herbst 2007 hätte er aber immer zumindest 40 h gearbeitet, wobei es vorher auch fallweise mehr gewesen sei. Er wäre aber zwischenzeitig nur Teilzeit gemeldet gewesen, warum wüsste er nicht, aber es entspreche nicht den Tatsachen. Daraus ist ebenfalls ersichtlich, dass bei Hrn. ANÖK geringere Zeiten angegeben wurden, als dieser tatsächlich gearbeitet hat. Da bei Hrn. ANÖK schon für das Jahr 2006 durch die letzte GPLA Prüfung eine Erhöhung seiner wöchentlichen Normalarbeitszeit von 20 h auf 30 h und Erhöhung der aliquoten Sonderzahlungen erfolgte und er aussagte, dass er mit den Wochenenden sicher mehr als 30 h gearbeitet hätte und auch niemand vom Stammpersonal weniger als 40 h pro Woche gearbeitet hätte, ist davon auszugehen, dass bei der Bf offenbar generell weit mehr Stunden gearbeitet wurden, als diese angegeben hat und lässt diesbezüglich die Schätzung der belangten Behörde glaubhaft erscheinen. Dazu kommt, dass es nach seiner Aussage und auf seine Initiative offenbar doch diverse Dienstpläne gegeben habe – die jedoch nicht vorgelegt worden seien – die in einer Mappe dort aufgelegt sein sollen und grobe Anwesenheiten aussagten, wobei nach Aussage von Hrn. ANÖK prinzipiell jeder die gleichen Dienste und gleichen freien Tage gehabt hätte. In Hinblick darauf erscheint der von der Bf in der als Beschwerde zu behandelnden Berufung angegebene Personalbedarf als zu niedrig angegeben. Auch wurden, obwohl schon bei der Lohnsteuerprüfung 2005 bzw. 2006 Aufzeichnungen fehlten, scheinbar bewusst Aufzeichnungen seitens der Bf bzw. deren GF weiterhin nicht geführt, obwohl er den Personalbedarf in seiner Aussage vor der Finanzpolizei ziemlich genau nennen konnte und sich seine Aussagen im Wesentlichen mit denen des Hrn. ANÖK decken, die dann auch der Schätzung der belangten Behörde zu Grunde liegen.

Ein weiterer Punkt, auf den die Bf mehrfach in ihrer Stellungnahme und den Berufungen hingewiesen hat, ist die Tatsache, dass die Lohnabgaben, die laut belangter Behörde für erforderlich befundene Arbeitsstunden vorzuschreiben seien, reine Theorie, aber praxisfremd sei, weil bei urlaubs- und krankheitsbedingter Abwesenheit eines Bediensteten die anderen einspringen und dessen Tätigkeit übernehmen müssten. Ein kurzfristiger Ersatz in der Gastronomie sei nicht möglich.

Dem ist die Tatsache entgegen zu halten, dass Hr. ANÖK bei der finanzpolizeilichen Kontrolle am 8.12.2011 genau deshalb dort angetroffen wurde: Der GF hat ihn – nach eigener Aussage des Hrn. ANÖK – an diesem Tag angerufen, weil ihm ein Kellner ausgefallen sei und er wäre eingesprungen. Dies zeigt – auch wenn es nach Aussage des Hrn. ANÖK ein einmaliges Ereignis war – dass eine kurzfristige Aushilfe doch möglich ist. Es ist nicht davon auszugehen, dass der GF, der Kontakte zu vielen aktuellen und wohl auch ehemaligen Arbeitnehmern hat, nur dieses eine Mal einen Ersatz für einen ihm ausgefallenen Arbeitnehmer gefunden hat. Diese naheliegende Annahme wird bestätigt durch die Aussage des Hrn. ANÖK, der niederschriftlich angegeben hat, dass es einige „Aushilfskräfte“ gegeben hätte, die als Urlaubsvertretungen oder in Spitzenzeiten gearbeitet hätten und auch von „Wochenend-Aushilfen“ gesprochen, als

er gefragt wurde, ob es Kollegen gegeben hätte, die immer nur einige Stunden am Tag oder in der Woche gekommen wären. Scheinbar hat es also einige Personen gegeben, die genau für derlei Aushilfstätigkeiten bzw. zum Einspringen für andere eingesetzt wurden. Er hat auch ausgesagt, dass im Sommer immer weniger Betrieb wäre, daher hätte es weniger Aushilfskräfte gegeben, wenn Kellner im Urlaub waren, hätten „nur an den Wochenenden“ Ersatzkräfte „her müssen“. Auch wenn es sicher nicht einfach sein mag, in der Gastronomie kurzfristigen Ersatz für krankheitsbedingte Ausfälle oder Urlaube zu finden, zeigen diese Aussagen glaubhaft, dass es wohl häufiger vorgekommen sein muss, dass es zu Vertretungen gekommen ist und es dafür wohl eigene Leute im Hintergrund gegeben hat.

Die Bf gibt weiters an, dass nicht alle erforderlichen Positionen besetzt werden hätten können, da die entsprechenden Arbeitskräfte nicht zu finden seien und wenn, wie insbes. in den Anfangsjahren der Betrieb erst aufzubauen war, aus den erzielten Umsätzen auch nicht bezahlt hätten werden können. Dies mag für die Anfangsjahre wohl stimmen – wobei anzumerken ist, dass Hr. ANÖK schon betreffend das Jahr 2006, also das erste Jahr des gegenständlichen Lokals, ausgesagt hat, dass das Lokal bereits da schon voll gewesen wäre. Betreffend der Umsatzzahlen ist der Argumentation der Bf allerdings entgegenzuhalten, dass auf Grund der bekannt gegebenen Umsatzzahlen und des Bekanntheitsgrades des Lokales, gleichnamiger Betrieb in Sopron, mittlerweile auch in Wien etc. die Bf die Anfangsphase offenbar sehr schnell hinter sich gebracht hat und mittlerweile auch deutlich erweitert und gut etabliert scheint.

Die Argumentation der Bf, dass nicht so viele Umsatzverkürzungen von der Bf gemacht werden hätten können als die belangte Behörde annimmt und die Zuschätzungen daher weit überhöht seien, kann nicht belegt werden. Entgegen stehen dieser Argumentation die Aussagen des GF, der von schwarzen Überstundenauszahlungen spricht und sogar zugibt, jemanden beschäftigt zu haben, von dem er wüsste, dass er nicht arbeiten dürfe: Dadurch wird nicht nur der Eindruck der Steuerunehrlichkeit verstärkt, sondern es steht auch fest, dass Überstunden, die ausbezahlt werden, selbstverständlich vorher erwirtschaftet, also umgesetzt werden müssen. Dies wird auch durch die Aussagen des Hrn. ANÖK und des GF verstärkt, die – siehe ausführlich im Verfahrensgang – von Lohnbarauszahlungen, bar bzw. schwarz ausbezahlten Überstunden etc. und von Kuverts mit Geld inklusive Trinkgeld, das Kellner der Bf abliefern hätten müssen, gesprochen haben. Gegen Bargeldzahlungen ist selbstverständlich als legales Zahlungsmittel nichts einzuwenden, allerdings ist bei der Vorgehensweise des GF davon auszugehen, dass es zu weit mehr Umsätzen gekommen ist, zumal er selbst bei seiner Aussage vor der Finanzpolizei am 8.12.2011 auf die Frage nach zu wenig angemeldeten Personen und Stunden wörtlich aussagt „...Es ist unterschiedlich, ob die Leute die Überstunden offiziell oder schwarz ausbezahlt bekommen“.

Zusätzlich verstärkt wird der Eindruck zu gering angegebener Umsätze auch durch die angegebenen Erlöse bei Getränken wie Café, Tee und Bier, wie die belangte Behörde zutreffend ausführt. Äußerst unglaublich ist, dass bei einem derart gut frequentierten Lokal

es zu keinen Erlösen betreffend Café oder Tee in den Jahren 2005 bis 2007 bzw. im Jahr 2009 gekommen sein soll oder dass der Wareneinsatz für Flaschenbier im ganzen Jahr 2007 nicht vorhanden, also 0,00 € gewesen sein soll etc.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass bei einer Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2014, dessen Niederschrift vom 21.5.2015 der Bf nachweislich zugegangen ist, bzw. im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung es zu Zuschätzungen wegen höherer Umsätze und demzufolge höherer Umsatzsteuer-Beträge gekommen ist. Gegen diese Zuschätzungen wurde sogar laut Niederschrift ein Rechtsmittelverzicht seitens der Bf abgegeben, sie sind daher rechtskräftig. Gewiss ist daher für das Jahr 2011 – das noch verfahrensgegenständlich ist – und für die Folgejahre bis 2014, dass die Umsätze zu niedrig angegeben wurden. Dadurch ist äußerst glaubhaft, dass auch für die Jahre davor nicht ausreichende Umsätze angegeben wurden. Die Aussage der Bf in der Beschwerde, dass höhere Umsätze auf diesem Standort offensichtlich nicht mehr möglich erscheinen, würden, erscheint dadurch widerlegt. Dies umso mehr, als die Aussagen des GF in der Niederschrift vom 22.6.2017 im Zuge einer weiteren GPLA für die Jahre 2012 bis 2015 das auch bestätigen, in der er neben Umsatzsteigerungen auch noch eine weitere Personalbedarfssteigerung für die Jahre 2012 bis 2015, also nach dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum, bestätigt hat und angab, mittlerweile 22 bis 24 Personen in seinem Lokal zu beschäftigen.

Dazu kommen noch die Aussagen des Hrn. ANÖK, dass er Zuschläge für die Sonn- und Feiertagsarbeit nicht über die Lohnverrechnung, sondern in Form der Kuverts erhalten hätte, die diesen Eindruck bestätigen.

Auch bedeutsam sind in diesem Zusammenhang die Aussagen des Hrn. ANÖK auf die Frage, ob sich der Personalbedarf in den Jahren 2007 bis 2011 durch zB ansteigende Gästezahlen geändert hätte, dahingehend, dass die Umsatzzahlen seiner Meinung nach ständig gestiegen seien – obwohl das Lokal schon 2006 voll gewesen wäre. Als Beispiel führte er an, dass drei Köche in der Küche voll ausgelastet gewesen wären mit Fleisch schneiden, Fertiggerichte fürs Buffet herstellen usw. und dass die Bf Köche hätte, die für das Saucen-machen nach Geheimrezept zuständig gewesen wären, da die Bf wenige Fertigsaucen verwendet hätte und falls, diese trotzdem noch zusätzlich gewürzt bzw. bearbeitet worden seien. Die Tatsache, kaum Fertigsaucen zu verwenden, spricht für die Qualität des Lokals, ist aber natürlich auch mit zeitintensivem Arbeitsaufwand verbunden. Dazu kommt, dass Hr. ANÖK auch ausgesagt hat, dass zwei Köche allein am Buffet (Wok), drei in der Küche und ein Abwäscher, drei bis vier Kellner, manchmal (an Wochenenden immer) eine Schankkraft anwesend wären und der Arbeitsbeginn für die Köche schon ab 9 h 30 für Vorbereitungsarbeiten wäre, ein Kellner wäre auch für Einkäufe zuständig ab 8 bis 9 h beim Grünmarkt. Der Abwäscher käme erst um 11 h und die Kellner ab 10 h, weil sie das ganze Buffet herrichten und Getränke nachfüllen müssten usw. Hr. ANÖK gab an, dass die Kellner gestaffelt einer um 9 h 30, einer um 10 h 30 und einer um 11 h 30, so gingen sie dann auch in die Pause, nachmittags von 15 h bis 17 h wären weniger

anwesend, aber ab spätestens 18 h wieder alle. Auch das Servicepersonal wäre allein zwischen 15 und 17 h mit mindestens zwei Personen zur Gästebetreuung vorhanden, weil durchgehend Gäste anwesend seien, einer müsste das Buffet für den Abend herrichten, da um 17 h der Buffetwechsel, mit größerem Abend-Angebot, vor allem bei den Desserts, erfolge. Diese Kräfte wären sogar den ganzen Tag anwesend. Die Aussagen des Hrn. ANÖK erscheinen als langjähriger Mitarbeiter, der offensichtlich den Betrieb sehr genau kennt, besonders glaubhaft, vor allem bei einem Speisen-Angebot über den ganzen Tag.

In Hinblick auf die genannten Aussagen erscheint daher die Aufstellung der benötigten täglichen Stunden in der Küche, die die Bf in ihrer Berufung anführte, derzufolge zB vor 10 h 30 überhaupt keine Arbeitszeiten erforderlich wären, als nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend, sondern als deutlich zu gering bemessen.

Auch in Hinblick auf die Aufnahme von neuen Kollegen oder Kolleginnen konnte Hr. ANÖK aufschlussreiche Aussagen betreffend Lokalauslastung und Usus neuer Dienstnehmer geben, die für die Schätzung von Relevanz waren. Nach seiner Aussage hätte es wohl Probearbeiten gegeben, aber die Leute wären gleich den ganzen Tag im Einsatz gewesen. Es erscheint bei einem Lokal einer derartigen Größe auch nachvollziehbar, dass sich der GF neue Kellner zuerst ansieht, ob sie laut Aussage des Hrn. ANÖK zB eine Gästestation von 60 Gästen (8-10 Tische für die Hauptkellner, manchmal hätten auch die Schankkräfte Getränke serviert) betreuen können. Hr. ANÖK sagte auch aus, dass manche es nicht gewohnt gewesen seien, den ganzen Tag zu arbeiten und durch die hohe Auslastung und stressige Arbeit, hätten manche schon nach drei Stunden wieder aufgehört – bei Schulschluss wäre zB jeder Tisch fünf bis sechs Mal belegt gewesen.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Ausführungen der belangten Behörde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu den angeführten monatlichen Arbeitsstunden der Gattin des GF hinzuweisen, die mit über 270 angegeben waren als unglaublich hoch, auch wenn davon auszugehen ist, dass die Ehefrau tüchtig mitarbeitet, aber bei einer 40-Stunden Woche mit 10 Überstunden-Pauschale ist von deutlich weniger Stunden auszugehen. Der Bedarf an mehr Arbeitskräften war auf Grund der gesamten Situation offensichtlich gegeben.

Der Gesamteindruck des GF ist auf Grund seiner Aussagen leider nicht steuerehrlich. Nicht besonders glaubhaft, wie oben dargestellt, erscheint daher, dass lediglich „vergessen“ wurde, die ungarische Abwäscherin Fr. AN5Ab anzumelden, die ebenfalls bei der finanzpolizeilichen Kontrolle am 8.12.2011 als nicht angemeldet angetroffen wurde, obwohl sie bereits seit September bei der Bf arbeitete. Sie wendete sich sogar an die NÖGKK schriftlich, um eine rückwirkende Anmeldung zu erreichen, dem die Bf auch Folge leistete, und damit die Richtigkeit ihrer Aussage bestätigte.

Die Argumentation der Bf scheint auch nicht schlüssig in Hinblick auf die Soll-Stunden, einen Abzug für Urlaube und Krankheit zu verzeichnen, da der Bedarf an Arbeitskräften natürlich auch dann gleich bleiben muss, wenn Personal auf Urlaub geht oder krank ist. Am Bedarf ändert sich dadurch nichts, da das Lokal geöffnet bzw. der Betrieb und das Angebot auch in Urlaubs- bzw. Krankheitszeiten gleichermaßen aufrechterhalten wird. Fraglich ist in diesem Zusammenhang lediglich, ob dafür immer Vertretungen gefunden werden, wie am 8.12.2011 durch Hrn. ANÖK. Das kann nicht mehr nachvollzogen werden, aber das kurzfristige Einspringen von Hrn. ANÖK und seine Aussagen betreffend der „Aushilfen“ bestätigen, dass es regelmäßig vorgekommen sein muss. Auch die Aussagen des GF in der Niederschrift vom 22.6.2017 im Zuge der GPLA der Folgejahre bestätigen, dass er mittlerweile regelmäßig Aushilfskräfte beschäftigt.

Betreffend der Differenz zwischen den Ist-Stunden des Prüfers bzw. der Bf ist die Erklärung, die die belangte Behörde in ihrer Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. in der BVE gegeben hat, sehr schlüssig. Dass sich die Bf damit – falls es nicht nur ein Berechnungsfehler sein sollte – unter der Untergrenze des Stundenlohns befindet und damit den Tatbestand der Unterentlohnung erfüllt wäre, dessen Eindruck auch durch die Aussagen des Hrn. ANÖK betreffend des von den Kellnern an den GF abzugebenden Trinkgeldes, verstärkt wird, mag stimmen, ist jedoch nicht Gegenstand dieses Verfahrens und daher in diesem Verfahren nicht zu überprüfen.

In Hinblick auf die genannten Aspekte erscheint die Schätzung der belangten Behörde durchaus nachvollziehbar.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

3.1.1. Zuständigkeitsübergang

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

3.1.2. Rechtsgrundlagen

§ 184 BAO idF BGBl. I Nr. 22/2012

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

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

3.1.3. Rechtliche Würdigung

Schätzungsbefugnis

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist unter anderem, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Der Bf sagt im Zuge der Kontrolle durch die Finanzpolizei selbst aus, dass er keine Dienstpläne oder Arbeitsaufzeichnungen führe, er teile das immer für die nächsten Tage ein – siehe Verfahrensgang betreffend Niederschrift 8.12.2011. Formelle Mängel von Büchern und Aufzeichnungen berechtigen nur dann zur Schätzung wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis nicht mehr glaubwürdig erscheint - durch die Nichtführung (oder Nichtvorlage bei der Prüfung) von Arbeitszeitaufzeichnung für den gesamten Prüfungszeitraum sind derartige formelle Mängel zweifelsfrei gegeben.

Die Bf argumentiert mehrfach mit allgemeinen Grundsätzen und Voraussetzungen im Zusammenhang mit § 184 BAO, ohne jedoch einen konkreten Grund zu nennen, warum eine Schätzung im gegenständlichen Fall in den Jahren 2007 bis 2010 – obwohl Aufzeichnungen nach eigener Aussage des GF nicht vorgenommen wurden – nicht hätte vorgenommen werden dürfen bzw. aufzuzeigen, wie anders die belangte Behörde die Besteuerungsgrundlagen ermitteln hätte sollen, wenn der Geschäftsführer der BF auch nach der vorangegangenen Lohnsteuerprüfung 2005/2006 weiterhin bewusst keine Aufzeichnungen oder Dienstpläne führt. Dies auch vor dem Hintergrund, der GF nach eigener Aussage von „schwarz“ ausbezahlten Überstunden spricht. Für das Jahr 2011 räumt die Bf sogar selbst ein, dass eine Schätzungsbefugnis gegeben wäre.

Dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (VwGH vom 15. Mai 1997, 95/16/0144, VwGH vom 23. April 1998, 95/16/0222, VwGH vom 09. Dezember 2004,

2000/14/0166) ändert nichts an deren Zulässigkeit. Es muss nämlich der, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH vom 28. Mai 1997, 94/13/0032, VwGH vom 22. April 1998, 95/13/0191, VwGH vom 30. September 1998, 97/13/0033). Die belangte Behörde hat in ihrer Stellungnahme richtig ausgeführt, dass die Bf durch Führung von Arbeitsaufzeichnungen selbst die Möglichkeit hat, eine Schätzung zu verhindern.

Aus den genannten Gründen war die belangte Behörde daher berechtigt, eine Schätzung vorzunehmen.

Schätzungsmethoden:

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Wahl der Schätzungsmethode nicht der Bf zusteht, sondern der Abgabenbehörde grundsätzlich freisteht (einschlägige Judikatur des VwGH zB vom 21.10.2015, 2012/13/0097). Es ist jene Methode zu wählen, allenfalls mehrere kombiniert, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH vom 27.1.2011, 2007/15/0226 – siehe auch Ritz, BAO⁶, zu !§ 184 Rz 12).

Die belangte Behörde hat ursprünglich – vor Erlassung der Bescheide – als eine zusätzliche Schätzungsmethode den äußeren Betriebsvergleich angegeben. Die Bf argumentiert richtig, dass eine Schätzungsmethode mit einem anderen vergleichbaren Lokal nur nachvollziehbar sein kann, wenn der Name des anderen Lokals genannt wird und auch eine tatsächliche Vergleichbarkeit hinsichtlich Größe, Betrieb, Mitarbeiteranzahl etc. gegeben ist. Da die belangte Behörde aus Gründen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht bzw. datenschutzrechtlichen Aspekten den Namen nicht nennen konnte, ist diese Methode nicht heranziehbar. Die belangte Behörde hat in ihrer Stellungnahme bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.9.2012 davon auch selbst Abstand genommen und diese zusätzliche Berechnung daher nicht herangezogen. Demzufolge wurden die Bescheide nicht auf Grund eines äußeren Betriebsvergleiches erlassen und ist dieser daher nicht verfahrensgegenständlich.

Die Berechnung des Personalbedarfs für 2011 und die Umlage der ermittelten fehlenden Stunden auf den gesamten Prüfungszeitraum im Wege des inneren Betriebsvergleiches ist hingegen anwendbar.

Wie die Bf selbst einräumt, steht, dem Erkenntnis VwGH vom 22.2.1995, 95/13/0016 folgend, die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Dabei ist aber darauf zu achten, dass jene Form der Schätzung zu wählen ist, die im Einzelfall die Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH v. 2.6.1992, 87/14/160).

Der Verwaltungsgerichtshof sprach in seinem Erkenntnis vom 23. April 2014, Ro 2014/13/0022 auch aus, das Schätzungsverfahren müsse stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hiebei müsse die Behörde auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen.

Die von der belangten Behörde gewählte Schätzungsmethode erscheint geeignet, die Besteuerungsgrundlage zu ermitteln. Auch wurde dem Parteiengehör Rechnung getragen - die Unterlagen wurden der Bf vor Erlassung der Bescheide zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt – wie die Bf selbst in ihrer Berufung angibt – und die Stellungnahme der Bf vom 14.8.2012 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen insoweit berücksichtigt, als die ursprünglich vorgesehene Hinzuschätzung im Zuge der Informationen der Bf von der belangten Behörde reduziert wurde. Der reduzierte Betrag wurde bescheidmäßig vorgeschrieben.

Schätzungsgrundlagen und Schätzungshöhe

Die Begründung der Nachvollziehbarkeit der von der belangten Behörde herangezogenen Grundlagen für die Schätzung wurde bereits in den Ausführungen in der Beweiswürdigung ausführlich dargestellt. Demzufolge erscheint in Hinblick auf die genannten Aspekte auch die Schätzungshöhe der belangten Behörde nachvollziehbar.

Zu Recht hat die Bf allerdings die unrichtige Lohnverrechnung betreffend die Personalverpflegung bzw. Trinkgeld in der Berufung kritisiert. Dass die Trinkgeldpauschale in die Bemessungsgrundlagen Lohnsteuer, DB, DZ und Kommunalsteuer einbezogen worden wäre, wurde seitens der belangten Behörde bestritten, es liegt auch kein Hinweis vor, dass dem so ist. Die belangte Behörde kam diesem Begehren hinsichtlich Sachbezügen in Form von freiwillig gewährter Personalverpflegung nach und berichtete das in der Berufungsvorentscheidung.

Aus den genannten Gründen war dem Beschwerdebegehren daher teilweise stattzugeben und spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 30. September 2020