

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Monika Ahorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Hintermeier Brandstätter Engelbrecht Rechtsanwälte OG, Andreas-Hofer-Straße 8, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 16. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Oktober 2018, betreffend Haftung Lohnsteuer und Festsetzung Säumniszuschlag sowie Festsetzung Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils 2013 – 2016 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Die Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 und 2014 werden aufgehoben.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in Folge: Bf.) hat im streitgegenständlichen Zeitraum ein griechisches Restaurant als Einzelunternehmer geführt.

Für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2016 fand beim Bf. im Jahr 2017 eine Prüfung der Lohnabgaben und Beiträge durch die NÖ Gebietskrankenkasse statt, wobei lediglich für die Jahre 2013 und 2014 Feststellungen getroffen wurden.

Ausgelöst durch Zeugenaussagen zweier ehemaliger Dienstnehmer (***DN4*** und ***DN5***) fand eine auf § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG gestützte weitere Prüfung über den bereits geprüften Zeitraum statt. Der Prüfer traf Feststellungen, dass einerseits schwerwiegende Aufzeichnungsmängel vorlagen und dass andererseits aufgrund der

vorgelegten Stundenaufzeichnungen ein ordentlicher Geschäftsbetrieb nicht aufrechterhalten werden konnte. Daher wurde eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen durchgeführt und Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeitrag (in Folge: DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (in Folge: DZ) jeweils für die Zeiträume 01.01. bis 31.12. der Jahre 2013 bis 2016 nachgefordert.

Gegen diese Festsetzungen richtet sich die Beschwerde, die von der Abgabenbehörde mit abweisender Beschwerdeverentscheidung erledigt wurde.

Am 06.03.2026 fand die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Behörde setzte DB und DZ 2013 und 2014 erstmalig mit Bescheiden vom 12.06.2017 fest und danach nochmals mit Bescheiden vom 17.10.2018, ohne die Verfahren wiederaufzunehmen. Auch wurden jeweils mit selbem Datum Haftungsbescheide für Lohnsteuer erlassen.

Die im Zuge der Lohnsteuerprüfung und im gerichtlichen Verfahren vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen sind nicht ordnungsgemäß geführt. Sie sind weder fortlaufend geführt, noch weisen sie die tatsächlich absolvierten Arbeitszeiten aus.

Das Restaurant hatte im streitgegenständlichen Zeitraum täglich (außer 24.12.) von 11:30 bis 14:30 Uhr und von 17:00 bis 24:00 Uhr geöffnet. Die Hauptzeiten waren täglich von 12:00 bis 14:00 und von 18:00 bis 21:00 Uhr; von 11:30 bis 12:00, 14:00 bis 14:30, 17:00 bis 18:00 und 21:00 bis 24:00 Uhr die Randzeiten.

Zusätzlich zum Inhaber wurden zu den Hauptzeiten 7 Personen à 5 Stunden sowie 5 Stunden für Vor- und Nachbereitungsarbeiten benötigt ($7 \cdot 5 = 35 + 5 = 40$ Stunden/Tag) und zu den Randzeiten 3 Personen à 5 Stunden sowie 2 Stunden für diverse Arbeiten ($3 \cdot 5 = 15 + 2 = 17$ Stunden/Tag). Der Durchschnittslohn zu den Hauptzeiten betrug 9,38 Euro und zu den Randzeiten 9,985 Euro.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht übermittelten Aktenteilen sowie Einsichtnahme in den elektronischen Arbeitsbogen und den im Zuge des gerichtlichen Verfahrens vorgelegten Unterlagen.

Im Zuge der Prüfung wurden Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt (vgl BFG-Akt, OZ 30). Diese betreffen die Dienstnehmer ***DN6***, ***DN4*** und ***DN5*** – jeweils Jänner bis Juli 2016 und enthalten jeweils nur für den ersten Tag einen Eintrag von Arbeitszeiten, welche dann offenbar für jeden Arbeitstag des Monats gelten sollten. Weiters wurden viele (nicht nachvollziehbare) Ausbesserungen sowohl der Uhrzeit als auch der Tagesarbeitszeit vorgenommen. Auch die in Folge der mündlichen Verhandlung exemplarisch vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen aller Mitarbeiter für die Monate Mai 2013 und Mai 2016 weisen diese Eintragungen bzw Ausbesserungen auf (vgl BFG-Akt, OZ 99).

Weiters finden sich in allen Arbeitszeitaufzeichnungen auch Einträge „FREI“ sowie „FREI-FT“. Auf Frage der erkennenden Richterin bei der mündlichen Verhandlung, gab der Bf. an „FT“ bedeute Feiertag. Dies kann allerdings nicht stimmen, da es sich bei diesen Tagen um keine Feiertage handelt.

Einen veränderlichen – an manchen Tagen stärkeren oder schwächeren Geschäftsbetrieb – bilden diese Aufzeichnungen überhaupt nicht ab. Dies ist aber gerade in der Gastronomie ein übliches Bild und wurde vom Bf. sowohl in der mündlichen Verhandlung als auch in den Schriftsätzen immer wieder beschrieben (siehe dazu weiter unten).

Arbeitszeitaufzeichnungen haben den Sinn, die tatsächlich erbrachte Arbeitszeit jedes Dienstnehmers täglich aufzuzeichnen, um dann am Ende des Monats eine richtige Übertragung ins Lohnkonto sicherzustellen.

Bei seiner Einvernahme als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren antwortete der Bf. auf keine der Fragen. Ua auch nicht auf die Frage hinsichtlich der benötigten Vorbereitungs- bzw Nacharbeiten bei Öffnung bzw Schließung des Restaurants sowie hinsichtlich des täglichen Arbeitsbeginns und Endes der Mitarbeiter (vgl BFG-Akt, OZ 27, S. 2 und 5).

Der **Zeuge ***DN6***** gab bei seiner Einvernahme vor dem Landesgericht St. Pölten am 06.06.2024 (vgl BFG-Akt, OZ 55, S. 6) befragt zu seinen Arbeitszeiten an, dass er jeweils von 11:30 Uhr bis 14:30 Uhr und abends von 18:00 bis 22:00, 23.00 bzw 24:00 Uhr - je nach Arbeitsanfall - gearbeitet habe. Die Arbeitszeiten seien 6 Tage à 6 Stunden – somit ca eine 35-Stunden-Woche gewesen. Später in dieser Befragung (S. 7) reduzieren sich die Stunden auf eine ca 30-Stunden-Woche, wobei der Zeuge aber darauf hinweist, dass dies auf die Reservierungslage angekommen sei. Weiters gibt er an (ebenfalls S. 7), keine Arbeitsaufzeichnungen geführt und auch keine unterschrieben zu haben. Hinsichtlich der Umsätze gibt der Zeuge an, dass diese von Tag zu Tag unterschiedlich gewesen seien – am Wochenende stärker als unter der Woche.

Zu diesen Themen gab der Zeuge bei seiner Vernehmung durch das Finanzamt am 20.02.2018 (vgl BFG-Akt, OZ 23, S. 6) – zu diesem Zeitpunkt noch Dienstnehmer des Bf. – Folgendes an: Die Arbeitszeiten seien von 12:00 bis 14:00 Uhr und 18:00 bzw 19:00 Uhr bis 21:00 oder 22:00 Uhr gewesen, je nach Reservierungslage, wobei der Zeuge keine Arbeitszeitaufzeichnungen

geführt habe. Die oben angeführten Zeitaufzeichnungen (BFG-Akt OZ 30) habe er noch nie gesehen. Pro Posten (Tischbereich) habe es einen Kellner und einen „Kellnerschlüssel“ zum Bonieren gegeben. Dieser Schlüssel für die Registrierkasse sei immer im Lokal geblieben, wobei es auch möglich gewesen sei, dass jemand anderer mit diesem Schlüssel boniert hat. So hätten beispielsweise auch die Chefs bei Bedarf mitgeholfen und boniert (vgl OZ 30, S. 7, 8).

Aus diesen Aussagen lässt sich erkennen, dass die Arbeitszeiten je nach Reservierungslage variabel waren.

Wie auch das Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung (BFG-Akt, OZ 18) bereits ausführlich dargestellt hat (auf die Seiten 7 und 8 wird hiermit explizit verwiesen) sind die Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt und ist es auch für das Gericht nicht glaubhaft, dass die Aufzeichnungen den tatsächlichen Arbeitszeiten entsprechen. Dies schon deshalb, weil die – auch vom Zeugen ***DN6*** – angegebenen reservierungsbedingten unterschiedlichen Arbeitszeiten in keinerlei Hinsicht abgebildet sind.

Die beiden Zeugen ***DN4*** und ***DN5***, deren Aussagen (wie die Behörde in der Beschwerdeverentscheidung ausführlich darlegt) lediglich Anlass für die Folgeprüfung aber nicht Grundlage für die durchgeführte Schätzung waren, gaben beide bei ihrer Befragung vor der Finanzstrafbehörde, befragt zu ihren Arbeitszeiten übereinstimmend an, jeweils von 11:00 bis 15:00 Uhr und von 17:00 bis 00:00 Uhr gearbeitet zu haben, bei einem halben freien Tag pro Woche.

Wenn der Bf. in der Beschwerde darauf hinweist, dass die Aussagen dieser beiden Zeugen frei erfunden wären und in der ergänzenden Äußerung vom 16.11.2021 (BFG-Akt, OZ 38) auf ein Strafverfahren wegen Körperverletzung hinweist, zu dem ***DN4*** (Kläger) nicht erschienen sei, ist darauf hinzuweisen, dass unabhängig von den Aussagen der beiden ehemaligen Kellner, **die Arbeitsaufzeichnungen nicht korrekt geführt wurden und schon aus diesem Grund eine Schätzungsberechtigung bestand (vgl Ausführungen zur rechtlichen Beurteilung).**

Zur Beurteilung der Glaubhaftigkeit der Aussagen ist weiters Folgendes auszuführen:

Selbst wenn man berücksichtigt, dass einerseits die Zeugen ***DN4*** und ***DN5*** vor der Finanzstrafbehörde und vor dem Landesgericht St. Pölten (Hauptverhandlung vom 25.04.2024, BFG-Akt OZ 53) teilweise unterschiedliche Aussagen getätigt haben und der Grund dafür möglicherweise die Beendigung des Arbeitsverhältnisses im Unfrieden gewesen sein könnte, so muss bei den Aussagen von ***DN6*** andererseits auch berücksichtigt werden, dass er im Zeitpunkt der Befragung noch beim Bf. beschäftigt war und somit – wie auch das Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung ausgeführt hat - in einem Abhängigkeitsverhältnis stand. Wie aber bereits im vorigen Absatz angemerkt, hat der Prüfer die Aussagen dieser Zeugen seiner Schätzung gar nicht zugrunde gelegt, sondern waren die Zeugenaussagen lediglich Anlass der Prüfung.

Der Prüfer stütze seine **Kalkulation und Schätzung** im Wesentlichen auf folgende Überlegungen/Parameter (vgl BFG-Akt: OZ 31, Niederschrift über die Schlussbesprechung; OZ 29, Schätzung Lohnabgaben): Öffnungszeiten; Personalaufwand; Lokalgröße; Rand-/Hauptzeiten; Mitwirkung des Inhabers; Vorprüfung

Bei täglichen **Lokalöffnungszeiten von 11:30 bis 14:30 Uhr und von 17:00 bis 24:00 Uhr** hat der Prüfer aufgrund Internetrecherchen (Stoßzeitenstatistik lt Google) die Zeiten von 12:00 bis 14:00 und von 18:00 bis 21:00 Uhr **als Hauptzeiten** festgelegt und für diese Zeiten (5 Stunden täglich) einen **Personalbedarf** von 1 Koch, 2 Hilfsköchen, 3 Kellnern, 1 Hilfskraft und dem Inhaber (= 7 DN à 5 Stunden = 35 Stunden) sowie zusätzlich 5 Stunden für Vor-/Nachbereitungsarbeiten (= **40 Stunden/Tag**) geschätzt, wobei anzumerken ist, dass der Inhaber selbst in diese Berechnung nicht einbezogen wurde.

Für die **Randzeiten** (5 Stunden/Tag) hat der Prüfer 1 Koch, 1 Hilfskoch, 2 Kellner, den Inhaber (4 DN à 5 Stunden = 20 Stunden) sowie zusätzlich 4 Stunden für diverse Arbeiten (= **24 Stunden/Tag**) als Personalaufwand geschätzt. Auch hier wurde der Inhaber nicht in die Berechnung einbezogen.

Der Prüfer legte seiner Kalkulation weiters die Löhne laut Kollektivvertrag (für das jeweils geschätzte nötige Personal) zugrunde und ermittelte daraus einen Durchschnittslohn für die Hauptzeiten mit 9,38 Euro/Stunde und für die Randzeiten mit 12,2975 Euro/Stunde und errechnete die jährlichen Lohnaufwendungen unter Berücksichtigung von Urlaub und Krankenstand auf Basis von 45 Wochen. Von den sich daraus ergebenden Lohnaufwendungen hat der Prüfer weiters die Lohnaufwendungen laut Lohnkonto und die Zurechnung aus der Vorprüfung abgezogen. Nicht extra berücksichtigt wurden kulinarische Wochen, der Gastgarten sowie entsprechende witterungsbedingte unterschiedliche Gästezahlen bzw Feiertage oder andere Tage, an denen ein erhöhter Gästeaufwand zu erwarten ist (zB Vorweihnachtszeit).

Gegen diese Berechnung erstattete der Bf. vorerst keinerlei substantiiertes Vorbringen. Er hat weder dargelegt, welches Personal seiner Ansicht nach für Haupt- bzw Nebenzeiten nötig gewesen wäre, noch hat er irgendwelche diesbezüglichen (glaubhaften) Aufzeichnungen vorgelegt. In der Beschwerde bezieht er sich lediglich auf die vorliegenden Arbeitszeitaufzeichnungen und gesteht ein, dass diese aufgrund kurzfristiger Änderungen möglicherweise in wenigen Ausnahmen fehlerhaft seien, wobei es sich allerdings um eine geringfügige Unschärfe handle, die in jedem ordentlichen Geschäftsbetrieb vorkommen könne. Er hält allerdings fest, dass diese Aufzeichnungen, so wie sie vorgelegt wurden, im Allgemeinen richtig seien, weshalb keine Schätzungsberechtigung gemäß § 184 BAO vorliege.

Weiters wird in der Beschwerde lediglich sehr allgemein gehalten beschrieben, dass der Bf. selbst und Familienmitglieder im Lokal sehr hart und sehr viel arbeiten würden, um die Personalkosten gering zu halten. Auch seien die Mitarbeiter üblicherweise sehr engagiert und

motiviert und komme noch dazu, dass die Massenroutine im Lokal mit sehr wenig Personaleinsatz hergestellt werden könne.

Die Behörde nahm auch zu diesen Argumenten in der Beschwerdeentscheidung (vgl BFG-Akt, OZ 18, S. 14) ausführlich Stellung ua dahingehend, dass ***DN2*** (Vater des Bf.), ***DN1*** (Mutter des Bf.) und ***DN3*** (Bruder des Bf.) als Dienstnehmer im Betrieb beschäftigt gewesen seien (Vater 20 Stunden, Mutter 35 Stunden, Bruder 20 Stunden jew. pro Woche), weshalb die vom Bf. als sehr umfassend eingeschätzte familienhafte Mitarbeit nicht nachvollziehbar sei.

Auch im Vorlageantrag erstattete der Bf. keinerlei substantiiertes Vorbringen, sondern greift abermals die Unglaubwürdigkeit des Zeugen ***DN4*** auf und führt an, dass die von der Finanzbehörde vorgeworfene Manipulation bsplw der Arbeitszeitaufzeichnungen einen so großen Aufwand verursachen würde, dass für die eigentliche Betriebsführung kein Raum mehr sei.

Mit **Eingabe vom 26.02.2026** brachte der Bf. zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung am 06.03.2026 Beweisanträge samt einer Stellungnahme ein. Unter Punkt 2. dieser Stellungnahme beschreibt der Bf., dass die Behörde bei der Schätzung die Geschäfts- und Öffnungszeiten pauschal angenommen habe, tatsächlich das Lokal aber oftmals auch schon ein bis zwei Stunden früher geschlossen worden sei. Dann seien auch die Mitarbeiter früher nach Hause geschickt worden.

Weiters sei zur Aufrechterhaltung des Betriebes keine permanente Anwesenheit von mind 8 Personen erforderlich. In der überwiegenden Zeit (außer zu den sehr starken Stoßzeiten) sei die Arbeitskraft von fünf oder sechs Personen vollkommen ausreichend. Im Schnitt seien (außerhalb der Stoßzeiten) 1-2 Kellner, 1 Barmann, 3 Arbeiter in der Küche (1 Koch und zwei Gehilfen) erforderlich. Einige dieser Positionen seien damals auch immer wieder vom Bf. selbst oder anderen Familienmitgliedern besetzt worden.

Am 13.03.2026 fand die beantragte **mündliche Verhandlung** statt. Dabei wurde ua auch Punkt 2. dieser Stellungnahme (26.02.2026) erörtert. Der Rechtsanwalt des Bf. machte darauf aufmerksam, dass dieser Punkt missverständlich formuliert sei. Mit „Stoßzeiten“ seien Zeiten gemeint, in denen noch mehr Betrieb ist als üblicherweise – also beispielsweise am Wochenende. Der Bf. bestätigte, dass der in der Stellungnahme angegebene Personalbedarf für Mittag bzw Abend an normalen Tagen gemeint gewesen sei – 5 bis 6 Personen, mittags und abends jeweils für 2 Stunden, so wie es auch die Arbeitszeitaufzeichnungen zeigen würden. Danach (somit nach 20:00/20:30/21:00 Uhr) sei das Geschäft ausschließlich durch die Familie abgedeckt worden, da diese auch oberhalb des Restaurants wohne. Keinesfalls seien 6 Personen jeweils bis Mitternacht beschäftigt gewesen. Am Wochenende, wenn viel los war, seien es vielleicht 7 bis 8 Personen gewesen.

Weil sich der Bf. im gesamten bisherigen Verfahren noch nie zum tatsächlich benötigten Personal geäußert hatte, wurde vereinbart, dass dieser eine Darstellung des damals erforderlichen Personals nachreichen werde.

Mit **Schreiben vom 03.04.2026** legte der Vertreter des Bf. zunächst eine Auseinandersetzung mit der von der GPLA durchgeführten Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vor und verzichtete ausdrücklich auf die Einvernahme weiterer Zeugen sowie auf die Abhaltung einer weiteren mündlichen Verhandlung.

Hinsichtlich des benötigten Personals verwies der Bf. mehrmals auf die Stundenaufzeichnungen, die das Bild richtig wiedergeben würden. Zu den Randzeiten gab der Bf. an, durch Familienmitglieder unterstützt worden zu sein, was allerdings nur ein fallweises, hilfsweises Einschreiten im Rahmen der familiären Mithilfe im Betrieb ohne gesonderte Bezahlung darstellen würde. Auch die Vor- und Nachbereitungsarbeiten (mise en place) seien mit ca 30 Minuten jeweils durch den Inhaber und ein Familienmitglied vor und nach Öffnung des Lokales – in Summe somit 4 Stunden pro Tag – abgedeckt worden (vgl. BFG-Akt, OZ 99, S. 14). Dies sei allerdings außerhalb der Dienstzeit im Rahmen der Beistandspflicht erfolgt.

Wieviel Personal zu den Randzeiten tatsächlich benötigt wurde, lässt sich daraus immer noch nicht erkennen. Auch wenn der Personalbedarf nach dem Abendgeschäft sicher geringer ist als zu den Hauptzeiten, ist es für das Gericht dennoch nicht glaubhaft, dass der Bf. Küche und Service nach 21:00 Uhr allein abgedeckt haben soll. Während der mündlichen Verhandlung gab der Bf. zur Frage der Kellneranzahl an, dass zusätzlich zu den angemeldeten Kellnern er selbst sowie sein Bruder immer bis zum Ende im Lokal gewesen seien (vgl BFG-Akt, OZ 87, S. 5).

Zur Auseinandersetzung mit der von der GPLA durchgeführten Schätzung (vgl BFG-Akt, OZ 29) brachte der Vertreter vor, dass die Tabelle verschiedene Rechenfehler enthalte. Diese sind für das Gericht jedoch nicht ersichtlich oder nachvollziehbar. Wie bereits weiter oben zur Schätzung der GPLA ausgeführt, hat der Prüfer, anders als der Vertreter ausführt, den Inhaber zwar angeführt, aber nicht eingerechnet. Auch wurde die Zeit von 18:00 bis 21:00 Uhr nicht mit 4 sondern richtig mit 3 Stunden berechnet.

Für Vor- und Nachbearbeitungsarbeiten sowie diverse zusätzliche Arbeiten hat der Prüfer in Summe pro Tag (aber nicht pro Mitarbeiter) 5 Stunden zu den Hauptzeiten und außerhalb dieser Zeiten täglich 4 Stunden für diverse zusätzliche Arbeiten geschätzt. Weshalb diese vom Prüfer herangezogenen Vor- und Nachbearbeitungszeiten außerhalb der Öffnungszeiten liegen sollen, ist unklar.

In einem einzigen Punkt kann dem Bf. hier beigespflichtet werden – bei der Ermittlung der Durchschnittslöhne zu den Randzeiten hat der Prüfer für die Küchenhilfe den zweifachen Kollektivvertragslohn herangezogen, obwohl nur mit einer Küchenhilfe gerechnet wurde.

Andererseits enthält die Berechnung auch einen weiteren Rechenfehler, den der Bf. in der Stellungnahme nicht angeführt hat:

Bei der Multiplikation des durchschnittlichen Stundenlohns hochgerechnet auf die geschätzten täglichen Arbeitsstunden für die Randzeiten beinhaltet die Excel-Tabelle folgende Formel:

$12,2975 \text{ (Durchschnittslohn pro Stunde (Randzeiten))} * 4 \text{ (Personen)} * 24 \text{ (Stunden/Tag)} * 45 \text{ (Wochen/Jahr)} = 53.125,20 \text{ Euro}$

An Stelle von 4 (Personen) hätten dieser Berechnung richtigerweise 7 (Wochentage) zugrunde gelegt werden müssen, da die Personenanzahl bereits zuvor bei den Stunden berücksichtigt wurde („4 Dienstnehmer à 5 Stunden = 20 Stunden plus 4 Stunden für diverse Arbeiten“).

Unter Berücksichtigung des einfachen Stundenlohns für die Küchenhilfe ergibt sich für die Randzeiten ein durchschnittlicher Stundenlohn iHv 9,8950 Euro $(=(12,91+9,61+17,06)/4)$ und daher ein Lohnaufwand für die Randzeiten iHv 74.806,20 Euro $(=9,8950 * 24 \text{ (Stunden/Tag)} * 7 \text{ (Tage/Woche)} * 45 \text{ (Wochen/Jahr)})$.

Obwohl die erkennende Richterin in der mündlichen Verhandlung bereits darauf hingewiesen hat, dass die Arbeitszeitaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt wurden und auch der Bf. gewisse Unschärfen in den Aufzeichnungen zugestanden hat, erschöpft sich die Stellungnahme darin, dass bei richtiger Berechnung der Schätzung sogar eine Gutschrift herauskommen würde und dass es aufgrund der Vorprüfung überhaupt keine Berechtigung für eine neuerliche Schätzung gegeben habe.

Weiters wird zum erforderlichen Personalbedarf ausgeführt, dass die vorgenommene Schätzung (4 Personen plus Inhaber zu den Randzeiten) nicht richtig sei – vielmehr seien die Stundenaufzeichnungen korrekt und nachvollziehbar und werde daher darauf verwiesen. Auch zu den angenommenen Kernzeiten werde auf die Stundenaufzeichnungen verwiesen – das Personal sei gestaffelt gekommen, weshalb nicht mit dieser Schärfe geschätzt werden könne.

Die übrigen Ausführungen bestehen aus Wiederholungen dessen, was bereits in der mündlichen Verhandlung besprochen wurde.

Zur Mitarbeit der Familienmitglieder führte der Bf. in der mündlichen Verhandlung aus, dass sie, bis auf die Cousine, die immer an der Bar gewesen sei, dort eingesetzt wurden, wo sie gebraucht wurden (Küche oder Service). Nach 20:00/21:00 Uhr sei das Geschäft von der Familie abgedeckt worden. In welcher Intensität die Familienangehörigen in den Abendstunden zum Einsatz kamen, wird auch im Schreiben vom 03.04.2026 nicht erläutert.

Gemäß § 167 Abs. 2 iVm § 269 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Beweisverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen

anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO8, § 167 Rz 8 mwV).

Das Bundesfinanzgericht ist im abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahren unter anderem wegen der unterschiedlichen Beweisregeln im Abgaben- und Strafverfahren nicht an die rechtliche Würdigung oder Beweiswürdigung im Finanzstrafverfahren gebunden, sondern hat die für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Fragen eigenständig zu beurteilen (vgl. VwGH 30.03.2022, 2020/13/0096).

In freier Beweiswürdigung zieht das Gericht folgende Schlüsse:

Wie bereits ausgeführt, sind die Arbeitszeitaufzeichnungen nicht korrekt geführt worden und ist es auch nicht glaubhaft, dass sie die tatsächlichen Gegebenheiten abbilden. Wenn zu den Randzeiten vielleicht auch nicht immer Fremdpersonal beschäftigt war, so war jedenfalls die Familie neben dem Bf. aktiv am reibungslosen Funktionieren des Gastronomiebetriebes beteiligt. In welchem Ausmaß die Familie außerhalb der angemeldeten Zeiten mitgearbeitet hat, konnte der Bf. nicht nachweisen. Die Behauptungen reichen von „die Familie war ständig da“ bis zu: es habe sich bloß um eine untergeordnete familienhafte Mitarbeit gehandelt.

Dass es sich bloß um eine untergeordnete familienhafte Mitarbeit gehandelt hat, ist für die erkennende Richterin nicht glaubhaft. Auch der Zeuge ***DN7*** gab bei seiner Einvernahme vor dem Landesgericht Sankt Pölten (HV-Protokoll vom 06.06.2024) an, dass die Familie immer mitgearbeitet habe und beispielsweise auch nach 21:00 Uhr, wenn sein Dienst (als Grillmeister) beendet war, die Familie („die Mutter, die Jungs, die Familie“) diese Tätigkeit übernommen habe (vgl. OZ 55, S. 15f).

Zu den Hauptzeiten unterscheidet sich das vom Prüfer geschätzte Personal von dem vom Bf. angegebenen Personalbedarf um 1-2 Personen (Prüfer hat mit 3 Kellnern geschätzt, Bf. hat 1-2 Kellner angegeben). Zu den Randzeiten gibt es vom Bf. keine nachvollziehbare konkrete Aussage, wieviele Personen tatsächlich benötigt wurden. Andererseits ist es nachvollziehbar, dass nach 21:00 Uhr die Küche nicht mehr in dem Maß ausgelastet sein wird, wie davor. Dies hat der Prüfer insoweit berücksichtigt, als er das Personal zu den Randzeiten um eine Küchenhilfe und einen Kellner gekürzt hat. Auch wurden Urlaubszeiten und mögliche Krankenstände in die Schätzung miteinbezogen. Wochenenden bzw. Feiertage, an denen – wie der Bf. in der mündlichen Verhandlung angegeben hat – durchaus mehr Gäste zu bedienen sind, wurden vom Prüfer nicht extra berücksichtigt – ebensowenig Zeiten schlechter Reservierungslage.

Es ist für das Gericht denkmöglich, dass das für die Randzeiten zugeschätzte Personal und die zugeschätzten Zeiten für Vor- bzw. Nachbereitung (5 Stunden zu den Hauptzeiten und 4 Stunden zu den Randzeiten) ein wenig zu hoch gegriffen sind. Dem trägt das Gericht dadurch Rechnung, dass die Schätzung der Randzeiten um eine Person à 5 Stunden und um 2 Stunden Vor- und Nachbereitungsarbeiten gekürzt wird. Dies ergibt unter Zugrundelegung des

bisherigen Durchschnittslohns iHv 9,985 Euro eine Reduktion der geschätzten Lohnaufwendungen iHv 21.818,48 Euro. Dies entspricht in etwa der Differenz der Korrektur der beiden oa Rechenfehler zur ursprünglichen Schätzung, weshalb im Ergebnis keine Änderung der Beträge vorzunehmen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

Wenn der Bf. in der Beschwerde vorbringt, es hätte aufgrund der bereits durchgeführten Vorprüfung keine neuerliche Prüfung erfolgen dürfen, ist darauf hinzuweisen, dass die Folgeprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG erfolgt ist, wonach die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO nicht gelten. Die neuerliche Prüfung war daher zulässig.

§ 201 BAO lautet auszugsweise:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,
[...]

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,
[...]

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 ordnet die Selbstberechnung des DB und **§ 122 Abs. 8 Wirtschaftskammergesetz 1998** die Selbstberechnung des DZ an, weshalb § 201 BAO zur Anwendung kommt.

§ 202 BAO lautet:

(1) Die §§ 201 und 201a gelten sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hiebei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

(2) Abs. 1 gilt nicht, soweit ein einbehaltener Betrag gemäß § 240 Abs. 3 oder 4 zurückgezahlt wurde oder im Fall einer Antragstellung nach dieser Bestimmung zurückzuzahlen wäre.

Die Selbstberechnung einer Abgabe obliegt einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen ua nach **§ 79 EStG 1988** (Lohnsteuer), da der Arbeitgeber gemäß **§ 82 EStG 1988** dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der einzubehaltenden Lohnsteuer haftet, weshalb **§ 202 BAO** zur Anwendung kommt.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung DB und DZ 2013 und 2014)

Erweist sich die bekanntgegebene Selbstberechnung einer Abgabe als nicht richtig, hat die Abgabenbehörde die Möglichkeit von Amts wegen eine **erstmalige** Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid im Rahmen des **§ 201 Abs. 2 BAO** vorzunehmen.

Dies hat die Abgabenbehörde mit **Festsetzungsbescheiden vom 12.06.2017 für DB und DZ 2013 und 2014** gemacht. Weil die Beschwerdefrist (ungenützt) verstrichen ist, sind die Bescheide formell in Rechtskraft erwachsen.

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungsverfahren nach herrschender Lehre Unwiderrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit des Bescheides. Im Vordergrund der Lehre steht die mit Bescheiden verbundene Wirkung, dass diese nicht nur für die Partei unanfechtbar sind und dass über eine Sache ein für allemal endgültig entschieden ist, sondern dass der Abspruch über eine bestimmte Sache auch für die Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar ist. Diese Bescheidwirkungen sind mit Bescheiden verbunden, die dem Rechtsbestand angehören, unabhängig davon, ob die Bescheide richtig sind oder nicht (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 943).

Die materielle Rechtskraft erstreckt sich auf den bescheidmäßigen Willensakt der Behörde, also auf den Spruch des Bescheides (Stoll, BAO-Kommentar, 944). Im gegenständlichen Fall betraf der Spruch der Bescheide vom 12.06.2017 die Festsetzung von DB und DZ für den Zeitraum 2013 und 2014. Die hier bekämpften Bescheide hinsichtlich DB und DZ für 2013 und 2014 sind ebenfalls Bescheide betreffend dieselben Abgabenarten, dieselben Zeiträume sowie den identen Bescheidadressaten.

Folge der materiellen Rechtskraft ist, dass die bescheiderlassende Behörde nur insoweit in den erlassenen Bescheid eingreifen kann, als entsprechende auf Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete gesetzliche Tatbestände (wie zB **§ 303 BAO**) erfüllt sind (Langheinrich/Ryda FJ 2012, 377, Pkt 1.3.).

In einem ähnlich gelagerten Fall zur Festsetzung von Kommunalsteuer, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass hier rechtswidrig neuerlich über eine bereits festgesetzte Abgabe entschieden wurde und somit der Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastete war (VwGH 22.05.2014, Ro 2014/15/0008). Auch wenn die Kommunalsteuer nicht nach **§ 201 BAO** sondern nach **§ 11 Abs. 3 KommStG 1993** festzusetzen ist, bleibt die Folge auch für den hier gegenständlichen Fall dieselbe.

Weil die Bescheide vom 12.06.2017 in Rechtskraft erwachsen sind, hätte bei Vorliegen der Voraussetzungen, eine Wiederaufnahme der Bescheide gemäß § 303 BAO vorgenommen werden können. Wiederaufnahmsbescheide wurden jedoch nicht erlassen, sondern es erfolgte mit den hier bekämpften Bescheiden (hinsichtlich DB und DZ 2013 und 2014) vom 17.10.2018 eine weitere "erstmalige" Festsetzung gemäß § 201 BAO. Es ist somit kein Rechtsakt gesetzt worden, um die Rechtskraft der Bescheide erfolgreich zu durchbrechen. (vgl dazu auch BFG 30.05.2023, RV/7101209/2017).

Werden mehrere Abgaben derselben Abgabenart und desselben Kalenderjahres gemäß § 201 Abs. 4 BAO in einem Bescheid zusammengefasst – wie dies hier bei der Festsetzung von DB und DZ erfolgt ist – kann dieser Bescheid auch nur einheitlich bekämpft bzw im Rechtsmittelweg geändert werden (vgl Schwaiger in SWK 22/2010, S. 696).

Die hier streitgegenständlichen Bescheide vom 17.10.2018 hinsichtlich Festsetzung von DB und DZ 2013 und 2014 waren unzulässig, da § 201 BAO nur eine erstmalige Festsetzung vorsieht, durch die rechtskräftigen Bescheide bereits eine entschiedene Sache (res iudicata) gegeben ist und keine die Rechtskraft durchbrechenden Maßnahmen gesetzt wurden.

Die Bescheide waren daher aufzuheben.

Haftung Lohnsteuer 2013 und 2014

Aufgrund der bereits angesprochenen durchgeführten Vorprüfung wurden am 12.06.2017 auch Haftungsbescheide für Lohnsteuer 2013 und 2014 erlassen. Diese Lohnsteuerhaftung betrifft laut Bericht vom selben Tag eine Hinzurechnung für ***DN1*** iHv 859,36 (2013) und 286,45 (2014).

Die hier bekämpften Haftungsbescheide Lohnsteuer 2013 und 2014 betreffen laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung insgesamt 20 Mitarbeiter – ua auch ***DN1***.

Die rechtlichen Folgen der neuerlichen Haftungsbescheide Lohnsteuer sind andere als bei den Festsetzungen DB und DZ:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer, wenn er sich auf mehrere Arbeitnehmer und/oder Monate bezieht ein Sammelbescheid. Sache des Verfahrens ist insoweit die Geltendmachung der Haftung betreffend bestimmte Arbeitnehmer und bestimmte Zeiträume (VwGH 18.06.2024, Ra 2023/13/0074). Insofern bedarf es keiner Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn der Arbeitgeber in einem Haftungsbescheid für Lohnsteuer eines Arbeitnehmers für bestimmte Monate und in einem späteren Haftungsbescheid für Lohnsteuer anderer (weiterer) Arbeitnehmer bzw für andere Monate in Anspruch genommen wird (VwGH 20.09.2022, Ra 2020/15/0078 mwV).

Hier vorliegend wurden in den beiden späteren Haftungsbescheiden für Lohnsteuer 2013 und 2014 auch andere Arbeitnehmer in Anspruch genommen, weshalb hier – anders als bei den Bescheiden über die Festsetzung von DB und DZ – keine Wiederaufnahme nötig war und die Bescheide in dieser Hinsicht grundsätzlich zu Recht erfolgt sind. Zur inhaltlichen Prüfung siehe sogleich.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

Haftung Lohnsteuer 2013 bis 2016 und Festsetzung DB und DZ 2015 und 2016

Zur durchgeführten Schätzung ist Folgendes auszuführen:

§ 184 BAO lautet:

- (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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes begründet das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen bereits die **Schätzungsberechtigung** (VwGH vom 27. Februar 2014, Zl. 2009/15/0212, mwV; BFG 08.02.2024, RV/7101197/2023). Im gegenständlichen Fall wurden zwar Grundaufzeichnungen hinsichtlich der Arbeitszeit der Dienstnehmer (Arbeitszeitaufzeichnungen) vorgelegt, jedoch wurden diese, wie in der Beweiswürdigung dargestellt, nicht korrekt geführt, zumal sie auch nicht fortlaufend (täglich) geführt wurden. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO besteht die Schätzungsbefugnis auch dann, wenn Aufzeichnungen solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Schon aus diesem Grund **war das Finanzamt zur Schätzung berechtigt**.

Ist eine **Schätzung zulässig**, so steht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die **Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei**, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei durchgeführt, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hiebei muss die Behörde im Rahmen

des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (VwGH 12.11.2025, 2024/13/0055 mVa VwGH 7.10.2013, 2012/17/0147 mwN).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22.3.2010, 2007/15/0265; 29.4.2010, 2008/15/0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; 20.10.2021, Ra 2020/15/0048), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068). Wobei die Schätzung nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben darf (Ellinger/Wetzel, BAO, 120; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 184 Anm 8). **Jeder Schätzung** ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127; 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; 20.10.2021, Ra 2020/15/0048; 15.11.2021, Ra 2021/13/0088; 17.4.2024, Ra 2023/15/0009). (Ritz/Koran, BAO⁸ § 184 BAO Rz 3)

Auch wenn – wie der Bf. mehrmals betont hat – zu den Randzeiten nur Familienmitglieder mitgearbeitet haben, so handelt es sich bei allen auch um Dienstnehmer des Bf., die zwar mit unterschiedlichen Stunden, aber alle Teilzeit beschäftigt waren. Wenn diese nun außerhalb dieser Zeiten ausgeholfen oder planmäßig mitgeholfen haben, dann fällt dies nicht mehr unter eine untergeordnete familiäre Mitarbeit, die (möglicherweise) kein Dienstverhältnis begründet.

Wie in der Beweiswürdigung dargestellt, waren die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge des Prüfers grundsätzlich schlüssig. Allerdings war es dem Bf. zuzugestehen, dass der geschätzte Personalbedarf zu den Randzeiten zu reduzieren war. Abgesehen davon hat der Bf. keine substantiiert für die Schätzung relevanten Behauptungen vorgebracht und war die von der Behörde durchgeführte Schätzung nachvollziehbar und bis auf zwei in der Beweiswürdigung angeführte Punkte auch richtig.

Weil sich die Reduktion des Personalbedarfs und die Korrektur der Fehler in der Berechnung der Schätzung aufheben, **war die Beschwerde hinsichtlich Lohnsteuer 2013 bis 2016 sowie DB und DZ 2015 und 2016 im Ergebnis abzuweisen.**

Festsetzung Säumniszuschlag

Gemäß § 217 BAO ist ein Säumniszuschlag zu entrichten, sofern eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2 Prozent des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Weil die Lohnsteuer bereits während der laufenden Lohnzahlungen in richtiger Höhe hätte entrichtet werden müssen, wurden die jeweiligen Säumniszuschläge zu Recht und in richtiger Höhe (2 Prozent der Lohnsteuer aufgrund der Zuschätzung) festgesetzt und war die Beschwerde daher **abzuweisen**.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

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

Weil im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Grundlagen für die Schätzung) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. April 2026