



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 11 über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch den Stb, Adresse, vom 30. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 27. März 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005, Einkommensteuer 2003, 2004, 2005 und 2006, sowie Einkommensteuervorauszahlungen 2008 und Folgejahre, sowie Umsatzsteuer 2003, 2004, 2005 und 2006, sowie Festsetzung Umsatzsteuervorauszahlungen Februar bis Dezember 2007 nach der am 29. Oktober 2013 in 4010 B, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2003, 2004, 2005 und 2006 und gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2008 und Folgejahre wird als unbegründet abgewiesen.
3. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004, 2005 und 2006 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Februar bis Dezember 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

I) Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

1. Erhebungen des FA im Innendienst

Der Berufungswerber (Bw) betrieb im Berufszeitraum eine so genannte "Begleitagentur".

Mit Aktenvermerk vom 16. Mai 2003 hielt das Finanzamt (FA) fest, dass eine Frau A, die damalige Lebensgefährtin des Bw, seit März 2002 eine "Künstlervermittlung" betreibe, jedoch die Gewerbeberechtigung laut Mitteilung des Magistrats B mit 2. April 2003 zurückgelegt habe. Es sei erhoben worden, dass deren Lebensgefährte, der nunmehrige Bw, ab diesem Zeitpunkt eine Gewerbeberechtigung mit dem Standort Adresse_1 beantragt habe.

In einem beim Finanzamt am 18. Juni 2003 eingelangten Schreiben teilte der Bw. mit, dass er seit 17. Mai 2003 selbstständig mit der Vermittlung von Begleitpersonen tätig sei und um Zusendung der Formulare zur Steuererklärung ersuche.

1.1 Über die am 7. Juli 2003 durchgeführte Erhebung anlässlich einer Neuaufnahme wurde mit dem Bw. eine **Niederschrift** aufgenommen.

Hierbei gab der Bw. an, er habe seine Tätigkeit (Begleitagentur; Vermittlung von selbstständigen Begleitpersonen) am 13. Mai 2003 begonnen. Geworben werde über die "Krone", das Internet (www.g_Escort.com) und teilweise im "Korrekt". Die Kunden meldeten sich auf seiner Handy-Nummer. Die Rufnummer des potentiellen Kunden werde von ihm überprüft (d.h. ob es sich um eine tatsächlich gemeldete Telefonnummer handle). Bei gemeldeter, offizieller Telefonnummer werde diese an die gewünschte Dame weitergegeben, die dann einen Termin mit dem Kunden vereinbare. Für die Vermittlung erhalte der Bw. 50,00 € (derzeit Aktionspreis), sonst 60,00 €. Die Übergabe des Entgelts erfolge durch die Damen bei der Autobahnraststätte Süd "D" in E in bar. Derzeit seien zwei Damen ohne Errichtung eines schriftlichen Vertrages für ihn tätig. Die Damen werden vom Bw. darauf hingewiesen, dass sie auf selbständiger Basis tätig seien und für die Versteuerung der Einnahmen selbst zu sorgen hätten. Die Namen der Damen werde er noch bekannt geben. Der Bw. wurde auf die Verpflichtung zur Entrichtung der Abzugssteuer, ebenso auf die Termine und Erklärungspflichten hingewiesen. Die Kassabuchaufzeichnungen wurden eingesehen. Der Bw. gab weiters seine persönlichen Daten, insbesondere Einkommenssituation und Sorgepflichten, bekannt.

Laut Internet erfolge die Vermittlung für folgende Damen: Namen_1_6. Folgende Leistungen würden angeboten: Anonyme Hotelreservierungen; Love Weekends; Swinger Club Begleitungen; Striptease.

Preisübersicht: Erste Stunde 140 € (innerhalb von B , inklusive F); jede weitere 110 €. Ab der vierten Stunde günstige Pauschalien; Stammkundenrabatt. Bezahlte werden können mit Eurocard, Visa und Mastercard.

1.2 Aus den vom Bw. eingereichten **Abgabenerklärungen** sind folgende Unternehmenskennzahlen ersichtlich:

Darstellung 1:

2003	in Euro	Erklärung elektronisch eingereicht am
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.361,00	30. Juni 2004
Erlöse	3.250,00	
Betriebsausgaben	1.889,00	

Darstellung

2004	in Euro	Erklärung eingereicht am
Einkünfte aus "selbständiger Arbeit"	2.331,70	23. November 2005
Erlöse	5.570,00	
Betriebsausgaben	3.238,30	

Darstellung

2005	in Euro	Erklärung elektronisch eingereicht am
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.656,40	12. Jänner 2007
Erlöse	7.380,80	
Betriebsausgaben	3.724,40	

Als Gewinnermittlungsart gab der Bw jeweils "Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3" an.

1.2.1 Der **Einkommensteuerbescheid 2003** erging am 8. November 2004

erklärungsgemäß.

1.3 Anlässlich einer am 4. Oktober 2005 durchgeführten **Nachschau** wurde der Bw zum Sachverhalt befragt. Das Ergebnis dieser Befragung wurde im Aktenvermerk vom 12. Oktober 2005 wie folgt festgehalten:

"Herr Bw wurde am Dienstag 4.10.2005 an der Adresse_2 angetroffen (Hauptwohnsitz). Herr Bw bestätigte, dass er eine Begleitagentur betreibe (Kleinunternehmer).

Derzeit kooperiere er mit 3 selbständigen Escortdamen. Er gab bekannt, dass er die Damen nur vermittle.

Herr Bw inseriert in den lokalen Printmedien (Krone, B_er Rundschau) unter dem Decknamen g_Escort.

Ein Stunde kostet zwischen 120 - 140 €, zwischen 40 - 60 € kassiert Herr Bw bzw. die Agentur.

Herr Bw wurde aufgefordert sein Rechnungswesen offenzulegen und den bürgerlich rechtlichen Namen der Escortdamen bekanntzugeben. Herr Bw ist bis dato dem verpflichtenden Ersuchen nicht nachgekommen.

Weiters wurde Herr Bw betreffend der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer in Kenntnis gesetzt. (Bemessungsgrundlage für die Agentur ist nicht der "Vermittlungsanteil" sondern der Preis den der Kunde für die Dienstleistung bezahlt!).

Herr Bw wurde in Kenntnis gesetzt, dass es sich um keine Vermittlungs-, sondern um eine Besorgungsleistung handelt.

Herr Bw gab an, dass er in den nächsten Tagen die Jahreserklärung 2004 einreichen werde."

1.4 Mit Schreiben vom 28. November 2005 ersuchte das FA den Bw, "die genauen Namen, sowie Anschrift und Geburtsdatum der für sein Unternehmen tätigen Personen" für den Zeitraum ab 2002 bekannt zu geben, und weiters, aus welchen Mitteln der Lebensunterhalt bestritten werde.

1.5 Mit Schreiben vom 16. Jänner 2006 gab der Bw hierauf bekannt:

"Bezüglich ihres Ersuchens um Ergänzung darf ich ihnen mitteilen dass ich bisher ausschließlich Kleinbetragsrechnungen ohne gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag auszustellen hatte und daher auch die Daten der an mich Provision auszahlenden Personen nicht festgehalten habe.

Bezüglich der Bestreitung meines Lebensunterhaltes darf ich ihnen mitteilen dass ich in den Jahren 2002 bis Oktober 2004 durchgehend Arbeitslosenunterstützung und anschließend Notstandshilfe in Höhe von ca. Euro 750.- monatlich bezog und mich im Mai 2003 auf grund meiner Krankheit (mehrfacher Bandscheibenvorfall) mit schriftlicher Billigung des Arbeitsamtes nebenberuflich selbständig machte.

Hieraus erzielte ich 2003 Erträge von Euro 1360,30 beziehungsweise 2004 von Euro 2331,70.

Zusätzlich unterstützte mich meine Mutter im Jahre 2003 mit Euro 2.800.- und im Jahre 2004 mit Euro 6.000.-.

Seit Mai 2004 wohne ich außerdem mietfrei an obiger Adresse.

Ich hoffe ihnen mit diesen Angaben gedient zu haben und darf mich für die verspätete

Erstellung ebendieser entschuldigen da ich mich aufgrund einer akuten Verschlechterung meines Gesundheitszustandes und sehr starker Schmerzen seit Dezember in ärztlicher Behandlung befand."

1.5.1 Auch die **Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005** vom 19. April 2006 bzw. vom 12. Februar 2007 ergingen zunächst erklärungskgemäß.

1.6 Mit Beschluss vom 24. April 2007, Aktenzahl_1, wurde über das Vermögen des Bw der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 10. September 2007 wurde der Zwangsausgleich bestätigt. Die Konkursgläubiger erhielten eine 20%ige Quote, 10 % zahlbar innerhalb von 14 Tagen, weitere 10 % binnen 22 Monaten ab Abnahme des Zwangsausgleichsvorschlages. Das Ende der Zahlungsfrist wurde mit 30.06.2009 festgelegt.

Ein weiteres Konkursverfahren, Aktenzahl_2, wurde mit Beschluss vom 9. Juni 2009 "mangels Kostendeckung nicht eröffnet".

2. Außenprüfung

2.1 Im Mai 2007 wurde beim Bw. eine **Außenprüfung samt Hausdurchsuchung (HD)** durch die Steuerfahndung durchgeführt (Hausdurchsuchungsbefehl vom 23. Mai 2007). In der Niederschrift über die HD vom 29. Mai 2007 wurde unter anderem festgehalten, dass diverse vorgefundene Gegenstände beschlagnahmt und in einer beiliegenden Auflistung vermerkt wurden. Im Zuge dieser HD wurde der Bw als Beschuldigter zum Sachverhalt einvernommen und folgende Zeugenvernehmungen durchgeführt:

Telefonische Befragung des Vermieters; Zeugeneinvernahme von Vorname_1 A, der ehemaligen Lebensgefährtin des Bw und deren Bruder Vorname_2 H, sowie der Mutter des Bw, Vorname_3 Bw.

Im Rahmen weiterer Zeugeneinvernahmen wurden folgende Personen zum Sachverhalt befragt:

Name_Zeuge_1 (Aktenvermerk), weitere_Namen_Zeugen und die Kunden Kunde_1 (einvernommen am 1.10.2007), Kunden_2_und_3 (beide einvernommen am 20.9.2007) und Kunde_4 (einvernommen am 18.7.2007).

Mit einer mit dem Bw als Beschuldigtem aufgenommenen Niederschrift vom 16. Juli 2007 hielt der Prüfer im Beisein des Verteidigers fest, dass der Bw vor Bestellung einer Verfahrenshilfe zu keiner Aussage bereit war. Der Bw wurde auch unter Hinweis auf die Bestimmung des § 162 BAO aufgefordert, die Namen der für ihn in der Begleitagentur tätigen Damen bekannt zu geben. Auch dazu machte der Bw keine Angaben.

2.2 Im Besprechungsprogramm vom 18. Februar 2008 stellte der Prüfer den Sachverhalt und die Prüferfeststellungen wie folgt dar:

"Pkt 1 Allgemeines:

Am 29.5.2007 wurde bei Hrn. Bw eine Hausdurchsuchung durchgeführt, weil der Verdacht bestand, dass Hr. Bw zumindest ab dem Jahr 2003 unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht Verkürzungen an Umsatzsteuer und Einkommensteuer bewirkt hat. Dies wurde daraus abgeleitet, weil Hr. Bw trotz Aufforderung die Namen der für ihn tätigen Escortdamen nicht mitteilte bzw. nur unzureichend erklärte, wovon der Lebensunterhalt bestritten wird.

Am 28.6.2007 wurde unter Hinweis auf die Ausführungen im Hausdurchsuchungsbefehl vom 23.5.2007 eine Betriebsprüfung gem. § 147 BAO i.V. mit § 99 FinStrG für den Zeitraum 2003 – 2005 (und anschließenden Nachschauzeitraum) begonnen. Dies im Beisein des Masseverwalters, da am 24.4.2007 das Konkursverfahren eröffnet worden ist. Dieses wurde mittlerweile mit Beschluss vom 10.9.2007 beendet, ein Zwangsausgleich wurde rechtskräftig bestätigt.

Bei der Eröffnung der Betriebsprüfung hat Hr. Bw mitgeteilt, dass er für den Prüfungszeitraum noch Aufzeichnungen und Belege vorlegen wird. Als Termin wurde der 11.7.2007 vereinbart.

Da er an diesem Termin nicht erschienen ist, wurden Hr. Bw und der Masseverwalter schriftlich verständigt, dass Hr. Bw für 16.7.2007 vorgeladen worden ist und er bis zu diesem Termin die Unterlagen vorzulegen hat. Ansonsten wird davon ausgegangen, dass keine weiteren Unterlagen vorhanden sind.

Am 16.7.2007 ist Hr. Bw in Anwesenheit von Dr. RA_1 (RA Dr. RA_2) beim Finanzamt erschienen. Auf Befragen hat Hr. Bw angegeben, dass er keine Aussage tätigen werde, da trotz seines Antrages noch kein Verfahrenshelfer bestellt sei.

Auch hinsichtlich der angekündigten Buchhaltungsunterlagen verwies Hr. Bw auf das Ansuchen um Verfahrenshilfe.

Pkt 2 USt / Est: Betriebseinnahmen:

Sachverhalt:

Hr. Bw betrieb im Prüfungszeitraum ein Escortservice, das nach außen als „g_Escort“ bezeichnet wurde.

Hr. Bw hat entsprechend der mit der Jahreserklärung 2003 vorgelegten Aufzeichnungen pro Begleitung einen Betrag iHv 60,-- € als Einnahmen erklärt. Vermutlich deshalb, weil er in einer Niederschrift anlässlich der Neuaufnahme angegeben hat, dass er von den Begleitdamen pro Stunde 60 € kassiere.

Durchgeführte Erhebungen:

Aus durchgeführten Erhebungen läuft eine Begleitung wie folgt ab:

Hr. Bw inseriert in Zeitungen unter der Bezeichnung g_Escort. In der Rubrik Kontakte sind dort die Internetadresse www.g_Escort.at, eine Telefonnummer sowie die Bezeichnung „öst. Topgirls mit Herz“ angegeben. Wenn ein Kunde bei dieser Telefonnummer anruft, meldet sich Hr. Bw und erklärt den Ablauf eines solchen Kontaktes, gibt Angaben zu den Mädchen und über den Preis. Auch Wünsche hinsichtlich des Treffpunktes bzw. Zeitpunktes des Treffens nimmt Hr. Bw entgegen. Hr. Bw ruft daraufhin ein Mädchen an und gibt die Wünsche des Kunden und vor allem dessen Telefonnummer an das Mädchen weiter. Dieses ruft dann den

Kunden zurück und vereinbart den genauen Zeitpunkt und Ort des Treffens. Das Entgelt für das Treffen, meist € 150,--, hat der Kunde im Voraus an das Mädchen zu bezahlen.

Wie und wann Hr. Bw mit den Mädchen abgerechnet hat, hat er bisher im Prüfungsverfahren nicht mitgeteilt.

Offensichtlich hat er, wie oben dargestellt, pro Begleitung € 50,-- - € 60,-- erklärt.

Prüferfeststellung:

a) Unternehmer:

Als erstes stellt sich die Frage, wer für die an die Kunden erbrachten Leistungen als Unternehmer anzusehen ist, bzw. wem das von den Kunden bezahlte Entgelt im Sinne des UStG zuzurechnen ist.

Entsprechend der laufenden Lehre und Rechtsprechung ist für die Frage, wem eine Leistung zuzurechnen ist, sein Auftreten nach Außen maßgeblich. Den Kunden gegenüber machte Hr. Bw unter der Bezeichnung „g_Escort“ den Eindruck, dass er der Geschäftspartner sei.

Geschäftsanbahnung, Inserate, Internet:

Hr. Bw war verantwortlich für das Anbahnen der Geschäftsbeziehung. Dazu inserierte er laufend in Zeitungen und gab dort seine Telefonnummer an.

Meistens inserierte er: „g_Escort, österreichische Topgirls“. Diese Inserate vermitteln dem Kunden gegenüber den Eindruck, dass man ein Geschäft mit der Fa. g_Escort abschließt, wenn man ein Mädchen bucht.

Auch die Homepage von g_Escort im Internet ist so gestaltet, dass der Kunde annimmt, mit diesem Unternehmen in Leistungsbeziehung zu treten, wenn er ein Begleitservice in Anspruch nimmt.

Auf der Homepage ist folgender Text zu lesen:

Herzlich Willkommen bei g_Escort!

Österreichische Topgirls mit Herz! Seit 10 Jahren bieten wir besten Escortservice, zu Bestpreisen und mit äußerster Diskretion!

Kurzfristige Haus-, Hotel- und Swingerclubbesuche täglich von 10.00 Uhr vormittags bis 02.00 Uhr früh. Im Großraum Oberösterreich, Amstetten, Salzburg Stadt und München. Gegen rechtzeitige Voranmeldung auch europaweit sehr gerne möglich!

g_Escort bietet nette, hübsche, gepflegte Damen jeden Alters und Aussehens die all Ihre Wünsche in Erfüllung gehen lassen!

Als die mit Abstand etablierteste Agentur Oberösterreichs ist es uns ein besonderes Anliegen Sie als Kunden völlig zufrieden zu stellen !

WIR HALTEN WAS ANDERE VERSPRECHEN!

Buchungen und Anfragen gerne unter der

Telefonnummer +43 Tel_Nr_1.

Wir freuen uns auf Ihren Anruf!

Personaleinstellung:

Hr. Bw hat im Prüfungsverfahren keinerlei Angaben darüber gemacht, welche Mädchen er beschäftigt hatte. Die Namen hat er trotz Aufforderung nicht bekanntgegeben. Bei der Durchsicht der beschlagnahmten Unterlagen wurde festgestellt, dass Hr. Bw laufend Mädchen suchte. Die Inserate in diesem Zusammenhang lauten zum Beispiel: g_Escort sucht nette Begleitdamen, super Team, freie Zeiteinteilung.

Auch diese Tatsache, dass Hr. Bw Mädchen suchte, deutet darauf hin, dass er als Inhaber des Unternehmens anzusehen ist, das den Kunden gegenüber Leistungen erbringt.

Preisgestaltung:

Hr. Bw inserierte auch mit dem Zusatz: Jubiläumsaktion! Nach außen hin vermittelt dieser Zusatz wiederum, dass man einen Umsatz mit g_Escort abschließt, da diese den Preis beeinflussende Aktionen anbietet. Ob tatsächlich Preisminderungen gewährt wurden, konnte mangels Mitwirkung von Hrn. Bw im Prüfungsverfahren nicht festgestellt werden.

Zu diesem Pkt. hat Fr. A, die frühere Lebensgefährtin von Hrn. Bw als Zeugin angegeben:

Die Preisvereinbarung mit den Kunden erfolgte durch Vorname9 Bw. Dieser gab dem Kunden den Stundenpreis bekannt. Falls der Kunde außerhalb von B Leistungen in Anspruch nahm, erfolgte ein Zuschlag, da in diesen Fällen entweder die Mädchen fahren oder von Vorname9 Bw gefahren wurden.

Auswertung von SMS:

Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden von Hrn. Bw verwendete Handys ausgewertet. Folgende SMS sprechen für die Unternehmereigenschaft von Bw und gegen die Unternehmereigenschaft der Mädchen hinsichtlich der von den Kunden bezahlten Entgelte:

SMS von Mädchen:

0681/Tel_Nr_2: Hätte ab jetzt Zeit

0681/Tel_Nr_3: Montag möchte ich freinehmen, nachmittags ist es eh kein Problem zu arbeiten

0699/Tel_Nr_4: Es tut mir leid, ich kann nicht mehr arbeiten, hab mich mit EX versöhnt,...

0681/Tel_Nr_3 : Am Mittwoch würde ich gern freihaben

0650/Tel_Nr_5: bin fertig, eineinhalb std lang

0650/Tel_Nr_5: bin fertig, war ein spitze Kunde

Aus dem angeführten Sachverhalt, dass Hr. Bw mit dem von ihm verwendeten Firmennamen g_Escort nach Außen auftritt, für die Werbung ausschließlich er zuständig ist, nach Außen hin durch Inserate den Eindruck vermittelt, dass er die Mädchen einstellt und auch bei der Preisgestaltung maßgeblich mitwirkt bzw. den Kunden darüber Auskünfte gibt wird abgeleitet, dass er als Unternehmer anzusehen ist, der mit den Kunden Leistungen vereinbart. Die erzielten Umsätze sind daher entsprechend den Bestimmungen des UstG zur Gänze Hrn. Bw zuzurechnen.

b) Berechnung der Umsätze:

Folgende Beträge wurden entsprechend den eingereichten Steuererklärungen bisher den Bescheiden zugrundegelegt:

Darstellung 2:

Jahr	Text	Betrag in Euro
2003	<i>Einnahmen:</i>	<i>3.250,00</i>
2004	<i>Einnahmen:</i>	<i>5.570,00</i>
2005	<i>Einnahmen</i>	<i>7.380,80</i>

Umsatzsteuererklärungen wurden bisher nicht eingereicht, da Hr. Bw nur Umsätze unter der Kleinunternehmergrenze bekanntgab.

Einnahmenlisten:

Für das Jahr 2003 wurden handschriftliche Listen mit Datum und Einnahmenbetrag von Hrn. Bw vorgelegt, aus denen sich der erklärte Betrag ergibt. (Einnahmenliste).

Fr. Vorname_1 A, die frühere Lebensgefährtin von Hrn. Bw hat als Zeugin zu diesen Einnahmenaufzeichnungen angegeben:

Nachdem er beim Finanzamt Erklärungen abgeben musste, erstellte er ein Kassabuch aus dem Gedächtnis, das jedoch den tatsächlichen Einnahmen nicht entsprechen dürfte, da ich keine Aufzeichnungen führte. (A hat den Betrieb vor Bw geführt).

Für die Jahre 2004 und 2005 wurden keine derartigen Listen mit den Steuererklärungen eingereicht.

Auch im Zuge der Betriebsprüfung wurden keine Aufzeichnungen von Hrn. Bw vorgelegt.

Bei den im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen wurde eine handschriftliche Einnahmen – Ausgabenliste für den Zeitraum 25.4.2007 – 20.5.2007 gefunden.

Die Eintragungen in dieser Liste stimmen jedoch nicht mit den Kalenderaufzeichnungen über die Anzahl der vermittelten Kundenkontakte zusammen.

Darstellung 3:

Datum	Begleitungen in h lt. Kalender	Einnahmen lt. Einnahmenliste
25.4.2007	2	0
26.4.2007	6	50
27.4.2007	4	0
28.4.2007	6	0
29.4.2007	6	0
1.5.2007	9	50
2.5.2007	2	100
3.5.2007	2	45
17.5.2007	5 (mit Kundenbefragung)	50

Kalender:

Im Büro des Hrn. Bw, das bei der Hausdurchsuchung zuerst als ein Raum bezeichnet wurde, der nicht von Hrn. Bw verwendet werden kann, wurden Kalender für 2007 und 2008 gefunden. Aus dem Verhalten von Hrn. Bw bei der Hausdurchsuchung, dass er den Büroraum von der Hausdurchsuchung ausschließen wollte und auch die Kalender während der

Hausdurchsuchung wegbringen wollte, wird geschlossen, dass sie eine besondere Wichtigkeit darstellen.

In den Kalendern befinden sich Eintragungen mit abgekürzten Namen von Mädchen und teilweise Hinweise auf die Kunden bzw. die Dauer der Begleitung oder abgekürzte Telefonnummern.

Stichproben haben ergeben, dass Hr. Bw offensichtlich abgekürzte Kundennamen notiert hat bzw. Telefonnummern der Kunden, damit er weiß, welches Mädchen welche Kunden betreut hat. Teilweise sind bei den Eintragungen auch Ziffern vorhanden, die nach Ansicht des Prüfers eine Zeitangabe über die Dauer der Begleitung darstellen.

Die teilweise vorhandenen Auswertungen der SMS von Hrn. Bw aus vorgefundenen Handys ergeben, dass die Kalendereintragungen über die Dauer der jeweiligen Begleitung den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

zB. SMS von Nn (Mädchenname) am 28.5.2007: waren 1,5 std lang – Eintragung in Kalender am 28.5.2007: Nn – Name_Kunde 1,5

SMS v. 0650/Tel_Nr_5 (Nn) v. 27.3.2007: bin fertig, eineinhalb std. lang – Eintragung im Kalender Nn 1,5h

SMS von 0650/Tel_Nr_5 v. 28.3.2007: bin fertig, war ein spitze kunde – Eintragung im Kalender: Nn 0664/Tel_Nr_6

Dass die der Schätzung zugrunde gelegten Beträge je Stunde den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen, geht auch aus folgenden Kalendereintragungen hervor:

1.4.2007: NX 165,--

5.4.2007: NX 175,-- incl.

11.5.2007: NY: 160,--

27.5.2007: NY_1 160,--

Befragung von Kunden:

Die Beweiskraft der Kalender hat sich auch aus durchgeführten Kundenbefragungen ergeben.

*Kunde v. 3.2.2007: lt. Befragung 150 € bezahlt, lt. Kalender **eine** Eintragung*

*Kunde v. 18.3.2007: lt. Befragung 150 € bezahlt, lt. Kalender **eine** Eintragung*

*Kunde v. 17.5.2007: lt. Befragung 150 € bezahlt, lt. Kalender **eine** Eintragung*

*Kunde v. 22.5.2007: lt. Befragung 150 € bezahlt, lt. Kalender **eine** Eintragung*

Aufgrund dieser Feststellungen ist der Prüfer der Ansicht, dass die Eintragungen im Kalender den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechen und daher die sich daraus ergebenden Zahlen der Besteuerung zugrunde zu legen sind.

Aus diesen Differenzen für das Jahr 2007 zwischen den handschriftlichen Einnahmenlisten und den Kalendern wird abgeleitet, dass auch im Prüfungszeitraum ab 2003 die erklärten Einnahmen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Mangels Mitwirkung von Hrn. Bw und mangels Vorlage geeigneter Unterlagen erfolgt eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO:

Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist in der Anlage I dargestellt.

Als Schätzungsgrundlage werden die Kalendereintragungen 2007 zwischen 1.1. und 28.5. herangezogen.

Darstellung 4:

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre					
	2003	2004	2005	2006	1-12/2007
Entgelte 20% netto	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	116.700,00
USt	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	23.340,00
Schätzung Vorsteuer	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Reingewinnschätzung	70.000,00	70.000,00	70.000,00	70.000,00	

Für das Jahr 2006 erfolgt die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der Veranlagung, da mittlerweile die Schätzung ausgelöst wurde, weil keine Steuererklärungen eingereicht wurden. Für 2007 erfolgt die Schätzung im Rahmen der Umsatzsteuernachschau.

Die Schätzung der Vorsteuer erfolgt für Inseratenrechnungen.

Zur Gewinnschätzung wird angeführt:

Die an die Mädchen bezahlten Beträge können nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden und bleiben bei der Reingewinnschätzung daher unberücksichtigt, weil Hr. Bw trotz Aufforderung die Namen und Anschriften der Mädchen nicht bekanntgegeben hat.

Gemäß § 162 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, die Empfänger von Betriebsausgaben genau zu bezeichnen. Diese Frage wurde am 16.7.2007 Hr. Bw gestellt.

Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen (§ 162 Abs. 2 BAO)."

2.3 Am 18. März 2008 fand die Schlussbesprechung gem § 149 Abs 1 BAO **statt**, über deren Ergebnisse eine **Niederschrift** angefertigt wurde. Nach dem Hinweis, das Besprechungsprogramm vom 18.2.2008 bilde einen wesentlichen Bestandteil dieser Niederschrift wurde als Vorbringen des steuerlichen Vertreters zu den dort angeführten Punkten wie folgt fest gehalten:

"Die vom Finanzamt angewandte Schätzungsmethode geht von zwischen 800 und 900 Begleitungen/Jahr aus, woraus sich auch der jährliche Nettoumsatz von ca. 100.000,-- ermittelt.

Nach meiner Ansicht gleicht der Sachverhalt in der gegenständlichen Betriebsprüfung dem Sachverhalt in der Entscheidung des UFS GZ RV 2889-W/06 vom 11.5.2007.

Daraus folgt, dass die Vermittlungsprovisionen jährlich 40.000,-- Euro betragen haben, wenn

man voraussetzt, dass die Anzahl der vom Finanzamt unterstellten Begleitungen richtig ist. Der Abgabepflichtige wird im zu erwartenden Berufungsverfahren weitere Argumente vorbringen, woraus sich ergeben wird, dass die Schätzungen des Finanzamtes überhöht sind. Zusammengefasst ergibt sich daher, dass im gesamten Prüfungszeitraum die Kleinunternehmergrenze nicht überschritten wurde.

Dieses Vorbringen gilt analog auch für den Bereich der Einkommensteuer.

Festzuhalten ist, dass die anlässlich der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Provisionsblöcke im Besprechungsprogramm unerwähnt geblieben sind. Diese Unterlagen stützen die Rechtsansicht des Abgabepflichtigen, dass eine Vermittlungstätigkeit stattgefunden hat und ihm daher nur die erzielte Provision zugerechnet werden kann."

Im Zuge der Schlussbesprechung wurden die vom Steuerberater vorgebrachten Argumente besprochen und Gegenargumente zur Zurechnung der Umsätze angeführt. Eine ausführliche schriftliche Begründung würde im Betriebsprüfungsbericht erfolgen.

Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde dem Steuerberater Akteneinsicht in den Ermittlungsakt der Steuerfahndung gewährt und Kopien ausgefertigt. Dabei wurden nur die Unterlagen hinsichtlich Anzeige an die Staatsanwaltschaft gem § 84 StPO vom 1.6.2007 von der Akteneinsicht ausgenommen.

Die Anzeige betreffend den Verdacht des Betruges und der Zuhälterei wurde im August 2004 von der Staatsanwaltschaft gemäß § 90 Abs 1 StPO zurückgelegt.

Als **Schlussbemerkung** führte die Außenprüfung an, die steuerlichen Auswirkungen laut Besprechungsprogramm blieben vollinhaltlich aufrecht.

Der Steuerberater kündigte ein Rechtsmittel an.

In dieser Niederschrift wurde unter anderem festgehalten, dass das Besprechungsprogramm vom 18. Februar 2008 einen wesentlichen Bestandteil dieser Niederschrift bilde, und dass die steuerlichen Auswirkungen laut Besprechungsprogramm vollinhaltlich aufrecht blieben.

2.4 Im Bericht vom 25. März 2008 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung hielt der Prüfer unter anderem fest:

"Steuerliche Feststellungen

Tz. 1 Schätzung

Der Sachverhalt und die Prüferfeststellung sind in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, Pkt. 2 dargestellt.

Zur Anmerkung des Steuerberaters bei der Schlussbesprechung wird wie folgt Stellung genommen:

Der Sachverhalt in der vom Steuerberater angeführten Berufungsentscheidung war anders als im gegenständlichen Fall. Von Hrn. Bw wurden keine Verträge über Vermittlungskooperationen zwischen der Begleitagentur und dem Begleitpersonal vorgelegt. Auch auf der Homepage ist im gegenständlichen Fall nicht zu lesen, dass Damen "vermittelt" werden. Für die Vergleichbarkeit mit der Berufungsentscheidung UFS GZ RV 2889-W/06 vom 11.5.2007 konnte der Steuerberater lediglich den bei der Hausdurchsuchung gefundenen Provisionsblock vorbringen.

Bei diesem angeblichen Provisionsblock handelt es sich um einen Rechnungsblock, der Rechnungen zwischen 16.5.2003 und 3.11.2003 enthält. In diesem Block sind 39 Originalrechnungen, die Durchschriften sind herausgerissen. Die Rechnungen erhalten als Absender "Fa. Bw_Adresse1", ein Datum, eine laufende Nummer und 37 mal den Betrag von 60,-- Euro. Einmal ist ein Betrag von 120,-- Euro angeführt, einmal ein Betrag von 10,-- mit der Bezeichnung "Stornogeb.". Eine Leistungsbezeichnung und ein Kundenname sind auf den angeblichen "Provisionsabrechnungen" nicht angeführt. Für die Zeiträume nach dem 3.11.2003 wurden bei der Hausdurchsuchung keine derartigen Blöcke gefunden. Nach Ansicht des Prüfers stellt der vorliegende Block keinen Beweis dafür dar, dass nach außen hin Hr. Bw nicht als Unternehmer den Kunden gegenüber anzusehen ist. Im Zuge der Schlussbesprechung wurden zur Begründung für die Zurechnung der Gesamtumsätze an Hrn. Bw noch die UFS Entscheidung vom 29.6.2005, RV/2366-W/02, sowie das VwGH Erkenntnis vom 25.1.2006, 2002/13/0199 angeführt. Im gegenständlichen Fall sind nach Ansicht des Prüfers aus den im Besprechungsprogramm angeführten Gründen die Umsätze Hrn. Bw zuzurechnen, weil er nach außen hin als jene Person aufgetreten ist, die die Leistung mit den Kunden vereinbart hat und sich zur Erfüllung der Leistung verschiedener Escortdamen bediente. Die Gewinnsschätzungen 2003 - 2006 sind netto - netto.

Änderung eines Schreibfehlers im Besprechungsprogramm vom 18.2.2008, Seite 8: Befragung von Kunden, nicht Kunde v. 3.2.2007 sondern richtig 4.2.2007."

Anschließend stellte der Prüfer die steuerlichen Auswirkungen hinsichtlich der Jahressteuern 2003 bis 2005 und USt-Festsetzung 1 bis 12/2006 nochmals dar (siehe oben).

Im Punkt "Prüfungsabschluss" hielt der Prüfer zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 304 Abs 4 BAO fest, dass hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 in Tz 1 Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 304 Abs 4 BAO erforderlich machen.

3. Wiederaufnahme des Verfahrens, neue Sachbescheide

Das FA folgte der Ansicht des Prüfers und erließ am 27. März 2008 entsprechende Wiederaufnahme- und Sachbescheide.

Im Einzelnen wurden folgende Bescheide erlassen:

3.1 Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005, sowie neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005;

3.2 Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004, 2005 und 2006 sowie Einkommensteuer 2006;

3.3 Festsetzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer für die Monate Februar bis Dezember 2007 und

3.4 Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid 2008.

Der Spruch der Wiederaufnahmebescheide lautet:

"EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2003

*Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303(4) BAO zu Bescheid vom 08.11.2004.
Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 (bzw. 2004, 2005) wird
gem § 303 (4) BAO wiederaufgenommen."*

Die Wiederaufnahmebescheide wurden wie folgt begründet:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem § 303 (4) BAO aufgrund der
Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen
Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung
für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.
Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen
(§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der
Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die
Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

Die im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen Bescheide betreffend
Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005 ergaben gegenüber den Erstbescheiden eine
Nachforderung iHv insgesamt 86.527,51 €.

Die Begründung der Erstbescheide (Einkommensteuer 2006,
Einkommensteuervorauszahlungen 2008 und Folgejahre, sowie Festsetzung
Umsatzsteuervorauszahlungen Februar bis Dezember 2007) lautet:

*"Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen
Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu
entnehmen sind."*

4. Gegen diese Bescheide erhob der steuerliche Vertreter des Bw mit Schriftsatz vom 30. April
2008 das Rechtsmittel der **Berufung** mit folgender Begründung:

In Punkt 1 der Berufung (Seiten 3 bis 10) gibt der Bw die in Bericht, Niederschrift und
Besprechungsprogramm dargestellten Feststellungen des Prüfers wieder. Zu dem bei der HD
aufgefundenen Provisionsblock fügte der steuerliche Vertreter hinzu, dass der Prüfer den
Provisionsblock im Besprechungsprogramm nicht einmal erwähnt hatte.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens brachte der steuerliche Vertreter Folgendes vor:

*"Mit diesen wortreichen Ausführungen kommt die Abgabenbehörde der Begründungspflicht
gem § 93 (3) a BAO nicht nach. Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des
Verwaltungsgerichtshofes muss aus dem Spruch des Wiederaufnahmebescheides der
Wiederaufnahmetatbestand (VwGH vom 28.9.1998, Zl. 96/16/0135 - Anmerkung: z.B.:
Erschleichungs-, Neuerungs- bzw. Vorfragentatbestand) und aus der Begründung eines
Wiederaufnahmebescheides die von der Behörde angenommen Wiederaufnahmegründe
(VwGH vom 26.4.2007, Zl. 2002/14/0075 - Anmerkung: z.B. neu hervorgekommene
Tatsachen oder Beweismittel, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind) sowie der
Ermessensgebrauch (VwGH vom 11.8.1993, Zl. 92/13/0096) hervorgehen. In diesem
Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es nicht genügt, in einer Bescheidbegründung
auf eine Niederschrift oder auf einen Prüfungsbericht zu verweisen (UFS vom 28.6.2007, GZ.
RV/1980-W/04), zumal der vom Finanzamt übermittelte Bericht vom 25.3.2008 und die*

Niederschrift vom 18.3.2008 diesbezüglich keine verwertbaren Darstellungen enthalten. Der Prüfer weist nämlich selbst ausdrücklich darauf hin, dass bei der Hausdurchsuchung für die Jahre 2003 bis 2005. keine verwertbaren Unterlagen (Beweismittel) vorgefunden worden sind und der Berufungswerber solche auch nicht vorgelegt hat. Die Wiedergabe der Vorstellungen und Phantasien des Prüfers allein sind auch keine neuen Tatsachen (und schon gar keine neuen Beweismittel), sodass deren Bekanntgabe ebenfalls der Anforderung an eine Begründung eines Wiederaufnahmebescheides nicht genügt.

Abgesehen davon, dass im Spruch automationsunterstützter Wiederaufnahmebescheide generell kein Bedacht auf die Darlegung der Wiederaufnahmetatbestände genommen wird (der Verwaltungsgerichtshof verweist in diesem Zusammenhang in seinem Erkenntnis vom 28.9.1998, Zl. 96/16/0135, darauf, dass hierbei nicht übersehen werden dürfe, dass einen Bescheid Spruch und Begründung ausmache und die Begründung dann, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen lässt, als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werden könne), geht auch aus der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide keine Aussage darüber hervor, auch unter Bedachtnahme auf den Bericht vom 25.3.2008 und die Niederschrift vom 18.3.2008 nicht, welcher Wiederaufnahmetatbestand vom Finanzamt herangezogen wurde, dass (sollte im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Prüfers vom Berufungswerber der "Neuerungs tatbestand" vermutet werden müssen) in diesen Verfahren Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen wären (die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte), wann diese Umstände hervorgekommen sind und worin sie bestanden haben.

Wurden aber - ungeachtet der Behauptung des Prüfers, "Feststellungen getroffen" zu haben, die eine Wiederaufnahme "erforderlich machen" - tatsächlich keine neuen Tatsachen angeführt, entzieht sich der Wiederaufnahmebescheid einer Überprüfung durch die Abgabenbehörde II. Instanz (UFS vom 1.4.2008, GZ. RV/0099-I/07). Die Identität der Sache des Berufungsverfahrens ist nämlich durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der von der Abgabenbehörde I. Instanz herangezogen wurde (VwGH vom 26.4.2007, Zl. 2002/14/0075). Mangelt es daher an der Umschreibung eines solchen Komplexes, so darf von der Abgabenbehörde II. Instanz ein solcher Komplex weder neu eingeführt noch ersetzt werden, was zu einer Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides führen muss, weil erst die Begründung eines Bescheides diesen für den Bescheidadressaten nachvollziehbar und kontrollierbar macht und weil er nicht rätseln müssen soll, warum eine Abgabe vorgeschrieben werden und aus welchen (tatsächlichen) Gründen ein rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren wieder aufgenommen werden soll (nochmals UFS vom 1.4.2008, GZ. RV/0099-I/07). Das Gleiche gilt für die fehlende Begründung des vom Finanzamt zu übenden Ermessens [wobei darauf hinzuweisen ist, dass eine solche Ermessensübung erst in Betracht kommt, wenn Wiederaufnahmegründe überhaupt vorliegen (VwGH vom 30.3.2006, Zl. 2006/15/0016)], weil der Stehsatz, die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung zu verfügen gewesen, wobei bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) der Vorrang einzuräumen gewesen sei, die Rechtsmittelbehörde nicht in die Lage versetzt, den gesetzmäßigen Gebrauch des Ermessens nachzuprüfen.

Darüber hinaus bleibt bei einem solchermaßen geübten Ermessen die Tatsache außer Ansatz, dass vom Landesgericht B, Aktenzahl_1a, der am 20.8.2007 angenommene Zwangsausgleich am 10.9.2007 rechtskräftig bestätigt wurde, wobei die Gläubiger vom Berufungswerber eine Quote von 20 % (Ende der Zahlungsfrist) erhalten sollen und sich das Finanzamt B an diesem Konkursverfahren (trotz Kenntnis davon) nicht beteiligt hat. Dabei spricht der Grundsatz der Sparsamkeit der Verwaltung dafür, die allfällige Uneinbringlichkeit der

Abgabennachforderungen in die Ermessensüberlegungen miteinzubeziehen. Steht daher mit Bestimmtheit fest, ein "Mehrergebnis" wäre beim Abgabepflichtigen uneinbringlich, so wird die Wiederaufnahme daher i. d. R. zu unterlassen sein, wobei aus finanzstrafrechtlichen Gründen (wegen § 55 FinStrG.) eine Wiederaufnahme trotz Uneinbringlichkeit (i. S. d. § 235 BAO) zu verfügen, seit der Aufhebung des § 55 FinStrG. durch BGBl 1996/421 nicht mehr in Betracht kommt (Ritz, BA03, § 303 Tz. 49).

Nachdem gem § 305 (1) BAO die Entscheidung über die Wiederaufnahme eines Verfahrens nur der Abgabenbehörde, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat, zusteht, und die Rechtsmittelbehörde daher weder eine Auswechslung (bzw. Ergänzung) von Wiederaufnahmegründen vornehmen noch eine in erster Instanz unterlassene Ermessensbegründung nachholen kann, erweisen sich die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide, aufgrund der aufgezeigten Feststellungsmängel, als inhaltlich rechtswidrig und verletzen den Berufungswerber in seinem Recht auf Nichtwiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagungsverfahren 2003 bis 2005."

Zu den Sachbescheiden bringt er vor (Punkt 2 der Berufung):

2.1. Grundsätzliches

Die (neuen) Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005, die Erstbescheide betreffend die Einkommensteuer 2006 bzw. die Umsatzsteuer 2003 bis 2006 sowie der Umsatzsteuerfeststellungsbescheid 2-12/2007 gehen von der Annahme aus, dass - entgegen der vom Berufungswerber vertretenen Rechtsmeinung - im gegenständlichen Fall keine Vermittlungsleistung vorliege, sondern die gesamten Entgelte im Zusammenhang mit den "Escortservice-Leistungen" dem Berufungswerber zuzurechnen seien. Dies leitet der Prüfer, wie in der Niederschrift vom 18.3.2008 dargelegt, aus dem Umstand ab, dass der Berufungswerber

- 1. mit den Kunden Leistungen vereinbart habe,*
- 2. mit dem von ihm verwendeten Firmennamen (gemeint wohl Etablissementbezeichnung) "g_Escort" nach außen aufgetreten sei,*
- 3. für die Werbung ausschließlich zuständig gewesen sei,*
- 4. nach außen hin durch Inserate den Eindruck vermittelt habe, dass er die Mädchen eingestellt habe und*
- 5. bei der Preisgestaltung "maßgeblich" mitgewirkt bzw.*
- 6. den Kunden darüber (über die Preise) Auskünfte gegeben habe.*

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass der Prüfer in der ansonst sehr ausführlichen Niederschrift vom 18.3.2008 "übersehen" hat, dass die Zeugin Vorname_1 A (die ehemalige Lebensgefährtin des Berufungswerbers, die diesem feindselig gegenübersteht) am 29.5.2007 in der von der Steuerfahndung durchgeführten Vernehmung u.a. das Folgende ausgesagt hat:

"Meines Wissens wurde 2 bis 3 Mädchen laufend an Kunden vermittelt, d.h. Kunden haben Bw telef. kontaktiert, dieser hat dann die Mädchen angerufen und denen die Telefonnummer der Kunden weitergegeben. Terminvereinbarungen erfolgten dann zwischen den Mädchen und den Kunden. Kassiert wurde von den Mädchen. Diese haben dann einen Teil des kassierten Geldbetrages an Bw in bar übergeben. An die Beträge kann ich mich nicht mehr erinnern. Falls mehr Mädchen benötigt wurden, wurden diese von einer Fr. Vorname_4 Nachname_1, welche ebenfalls eine Begleitagentur in Ort_1 betrieb, geordert. Glaublich wurden dann die Beträge (Provisionen) zwischen Bw und Nachname_1 geteilt."

Darüber hinaus hat der Zeuge Vorname_7 H (der Bruder der ehemaligen Lebensgefährtin des Berufungswerbers) bei der Befragung durch die Steuerfahndung ebenfalls am 29.5.2007 das Folgende angegeben:

"In der Zeit, wo Vorname9 Bw bei mir wohnhaft war, habe ich natürlich mitbekommen, dass dieser eine Begleitagentur betrieb. Die Kunden haben Bw telef. kontaktiert, die Kundentelefonnummer wurde durch eine weitere Person, welche mir namentlich nicht bekannt ist, überprüft. Daraufhin erfolgte die telef. Kontaktaufnahme mit den jeweiligen Mädchen mit dem Auftrag, den Kunden zu besuchen. Soweit die Mädchen über ein eigenes KFZ verfügten, fuhren diese selbst zum Kunden, in den anderen Fällen wurden diese von Vorname9 Bw gefahren. Der jeweilige Lohn wurde von den Mädchen vom Kunden kassiert, Bw holte sich dann seinen Anteil von den Mädchen."

Bereits aus diesen Aussagen geht eindeutig hervor, dass der Berufungswerber "einen Anspruch auf seinen Anteil erhoben" oder anders umschrieben, einen Vermittlungs- bzw. Provisionsanspruch gegenüber dem jeweiligen "Begleitmädchen" geltend gemacht hat. Wozu kommt, wie bereits der Prüfer in der Niederschrift dargelegt hat, dass der Berufungswerber, entsprechend den mit der Jahreserklärung 2003 vorgelegten Aufzeichnungen, pro Begleitung einen Betrag von € 60,- als Einnahme erklärt habe, vermutlich deshalb, weil er in einer Niederschrift anlässlich der Neuaufnahme angegeben habe, dass er von den Begleitdamen pro Stunde € 60,- kassiere.

2.2. Umsatzsteuer

Gem § 1 (1) 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Dabei wird gem § 4 (1) UStG 1994 im Falle des § 1 (1) 1 UStG 1994 der Umsatz nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Nicht zum Entgelt gehören gemäß § 4 (3) UStG 1994 die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I7, 422f). Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig wird. Selbst wenn der Unternehmer für einen Dritten tätig wird, dies aber nicht offenlegt, liegen zwei Umsatzgeschäfte vor: Der Dritte leistet an den Unternehmer, dieser leistet weiter an den Abnehmer. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (VwGH vom 31.10.2001, Zl. 97/13/0066).

Im Berufungsfall ist entscheidend, welche Leistung der Berufungswerber dem jeweiligen Kunden erbracht hatte, welche Leistung er mit ihm vereinbart hatte und welche Leistung der Kunde mit Entrichtung des Entgeltes an die jeweilige Begleiterin abgelden wollte.

Das Finanzamt geht davon aus, "dass man ein Geschäft mit der Fa. g_Escort abschließt, wenn man ein Mädchen bucht", die Leistung des Berufungswerbers also in der "Zurverfügungstellung eines Escorts" bestehe und er dem Begleitmädchen (dem "Escort") im Innenverhältnis eine Vergütung zahle. Demgegenüber bringt der Berufungswerber unermüdlich vor, dass er "die mit Abstand 'etablierteste' Agentur Oberösterreichs sei" (siehe die Starseite der Homepage) einen "Escortservice zu Bestpreisen und mit äußerster Diskretion" (wenn bei ihm nicht gerade eine Hausdurchsuchung durchgeführt worden ist und danach die Finanzbeamten die Intimsphäre und die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Kunden durchleuchten) bewerbe und vermittele, das jeweilige Mädchen für seine Leistung ein Entgelt erhalte (selbst vom Kunden "kassiere") und es (das Mädchen) davon eine Provision an den Berufungswerber bezahle. Dabei ist auch die Behauptung des Prüfers, auf der Homepage sei nicht zu lesen, dass Damen "vermittelt" würden, tatsachenwidrig, weil aus dem Umstand, dass aus der Homepage eindeutig hervorgeht, dass der Berufungswerber eine Agentur betrieben hat bzw. betreibt, die "Vermittlungstätigkeit" deutlich dargestellt ist, weil

man unter einem Agenturgeschäft eine Vermittlungsleistung in fremdem Namen und für fremde Rechnung, bei der der Kaufpreis offengelegt wird, etwa bei Tankstellen, Handelsvertretern oder Taxizentralen, versteht (de.wikipedia.org).

Die Zeugen Vorname_1 A und Vorname_7 H (die wie dem Finanzamt hinlänglich bekannt ist, dem Berufungswerber wegen Streitigkeiten zwischen der ehemaligen Lebensgefährtin und dem Beschwerdeführer in Bezug auf den Kindesunterhalt, feindselig gegenüberstehen und daher keinen Grund hätten, ihn vor dem Finanzamt zu schützen) haben bei den Einvernahmen vom 29.5.2007 durch die Steuerfahndung übereinstimmend ausgesagt, dass "von den Mädchen kassiert" worden sei und diese dann einen Teil des kassierten Geldbetrages an den Berufungswerber in bar übergeben hätten bzw. dass der jeweilige Lohn von den Mädchen vom Kunden kassiert worden sei und sich der Berufungswerber sich dann seinen Anteil von den Mädchen geholt habe. Dies spricht dagegen, dass der Berufungswerber gegenüber den Kunden hinsichtlich des gesamten Entgelts eine sonstige Leistung erbracht und sich dabei einer Erfüllungsgehilfin bedient hat.

Im Erkenntnis vom 25.1.2006, Zl. 2002/13/0199, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass für die Beantwortung der Frage, welche Leistung eine Begleitagentur den Kunden erbringt, ob eine solche Leistung im "Bewerben und Vermitteln" besteht oder ob sie den Kunden eine Leistung anbietet, zu deren Erfüllung sie sich "der Escorts" (der Begleitmädchen) bedient, Feststellungen über das Auftreten der Begleitagentur gegenüber den Kunden erforderlich sind. Im Beschwerdefall haben aber im damals angefochtenen Bescheid Feststellungen darüber gefehlt, wie sich dieses Außenverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Kunden tatsächlich gestaltet hat. Auch hinsichtlich der Frage, wie die Kontaktaufnahme zwischen den Kunden und "den Escorts" (den Begleitmädchen) erfolgt ist, und welche Rolle die angesprochene Homepage und vor allem die Beschwerdeführerin dabei spielt hat, sei damals der Sachverhalt in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig geblieben.

Im gegenständlichen Fall können solche Feststellungen aufgrund der Aktenlage (insbesondere aufgrund der oben wiedergegebenen Zeugenaussagen) aber getroffen werden. Die Aussagen (Feststellungen) des Prüfers, der Berufungswerber habe mit den Kunden Leistungen vereinbart, er sei mit dem von ihm verwendeten Firmennamen (gemeint wohl Etablissementbezeichnung) "g_Escort" nach außen hin aufgetreten, er sei für die Werbung ausschließlich zuständig gewesen, er habe bei der Preisgestaltung "maßgeblich" mitgewirkt und er habe den Kunden über die Preise Auskünfte gegeben, können keine Begründung dafür sein, dass die Leistung des Berufungswerbers im "Zurverfügungstellen eines Escorts" bestehe und er "dem Escort" (dem Begleitmädchen) im Innenverhältnis eine Vergütung gezahlt hat. Wobei das Gleiche auch für die Feststellung gilt, der Berufungswerber habe nach außen hin durch Inserate den Eindruck vermittelt, dass er die Mädchen "einstelle", weil dies, selbst wenn ein solcher Eindruck (bei interessierten Begleitmädchen) tatsächlich entstanden sein sollte, dies mit der Leistungsbeziehung zwischen dem Berufungswerber und dem Kunden nichts zu tun gehabt hätte. Darüber hinaus steht auch fest, dass der Berufungswerber mit den Kunden nie persönlichen Kontakt hatte (außer er war als Chauffeur tätig), sondern nur Telefonanrufe entgegengenommen und dabei "Dates" vermittelt hat.

So gesehen sind die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide inhaltlich rechtswidrig und verletzen den Berufungswerber jedenfalls in seinem Recht auf Berechnung der Umsatzsteuer auf Basis der Provisionen, die er von den Begleitmädchen erhalten hat, und damit in seinem Recht auf Verminderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen.

Wenn man schon davon ausgeht, dass die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen - mangels Mitwirkung des Berufungswerbers in einem Finanzstrafverfahren bzw. mangels Vorlage von Unterlagen gem § 184 (1) BAO zu schätzen sind, so ist dazu festzustellen, dass die vom Prüfer dargelegten Verhältnisse nicht vorgelegen sind. Der Prüfer geht nämlich von insgesamt zirka 900 Begleitungen jährlich aus. Der Berufungswerber allerdings trägt von Anfang an vor,

dass die von ihm erzielten Provisionserlöse jedenfalls die Grenze des § 6 (1) 27 UStG nicht überstiegen haben. Somit verletzen die Umsatzsteuerbescheide den Berufungswerber in seinem Recht auf Steuerfreiheit seiner Umsätze überhaupt.

Dazu kommt, dass, wie gesagt, im Zeitraum vom 27.4.2007 bis zum 10.9.2007 der Konkurs über das Vermögen des Berufungswerbers anhängig gewesen ist und in diesem Zeitraum der Masseverwalter das Unternehmen (befristet) fortgeführt hat, sodass die in diesem Zeitraum entstandenen Umsatzsteueransprüche beim Masseverwalter (als Unternehmer) geltend zu machen sind.

2.3. Einkommensteuer

Wie betreffend die Umsatzsteuer oben dargelegt worden ist, haben die Zeugen am 29.5.2007 bei den Einvernahmen durch die Steuerfahndung übereinstimmend ausgesagt, dass von den Mädchen kassiert worden sei und diese dann einen Teil des kassierten Geldbetrages an den Berufungswerber in bar übergeben hätten bzw. dass der jeweilige Lohn von den Mädchen vom Kunden kassiert worden sei und sich der Berufungswerber sich dann seinen Anteil von den Mädchen geholt habe. Dies spricht dagegen, dass der Berufungswerber gegenüber den Kunden hinsichtlich des gesamten Entgelts eine sonstige Leistung erbringt und sich dabei einer Erfüllungsgehilfin bedient, was natürlich auch für den Bereich der Einkommensteuer Geltung haben muss, sodass für den vom Prüfer strapazierten § 162 BAO kein Anwendungsbereich verbleibt.

Gem § 162 BAO kann die Abgabenbehörde nur, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet und es sind, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, nur die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Da es sich bei den den Begleitmädchen verbliebenen Gewinnen um keine Betriebsausgaben (arg. "abgesetzte Aufwendungen") gehandelt hat, die der Berufungswerber als Betriebsausgaben geltend machen will, ist die vom Prüfer in der Niederschrift vom 18.3.2008 behauptete Aufforderung vom 16.7.2007, der Berufungswerber solle die Namen und die Anschrift der Mädchen bekanntgeben, völlig belanglos, weil ihm diese Beträge nicht zugerechnet werden können und selbst Beträge, die er (im Rahmen des Agenturgeschäftes) im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt hat (durchlaufende Posten) bei Ansatz des Gewinnes durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gem § 4 (3) EStG 1988 bei der Gewinnermittlung auszuscheiden sind.

Aus diesen Gründen sind auch die angefochtenen Einkommensteuerbescheide inhaltlich rechtswidrig. und verletzen daher den Berufungswerber in seinem Recht auf Verminderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen in den Jahren 2003 bis 2006 auf einen Betrag von weniger als € 10.000,-- jährlich.

3. Einkommensteuervorauszahlungen

Der Berufungswerber erwartet für 2008 ein ähnlich schlechtes bzw. niedriges steuerliches Ergebnis wie in den Vorjahren, sodass der Bescheid schon aus diesem Grunde inhaltlich rechtswidrig ist und den Berufungswerber in seinem Recht auf Nichtfestsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2008 und die Folgejahre verletzt."

Der Bw beantragte daher, die angefochtenen Bescheide aufzuheben, die Einkommensteuervorauszahlungen für 2008 und die Folgejahre mit 0,00 € festzusetzen.

Weiters stellte er den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat, wobei auch auf die

Möglichkeit eines Erörterungstermins iSd § 279 Abs 3 BAO hingewiesen werde.

Schließlich beantragte der Bw die Aussetzung der Einhebung für den Betrag iHv insgesamt 250.851,32 €

Dazu äußerte sich der Prüfer in einer **Stellungnahme vom 12. Mai 2010** wie folgt:

"Im Betriebsprüfungsbericht (Bescheidbegründung zu den Wiederaufnahmebescheiden) ist unter Tz 1 auf den Pkt 2 der Niederschrift hingewiesen worden. Dort sind die neuen Tatsachen detailliert angeführt, die eine Wiederaufnahme erforderlich gemacht haben. Alle diese Tatsachen wurden vom steuerlichen Vertreter in der Berufung auf den Seiten 2-10 wiedergegeben.

Nach Ansicht des Prüfers handelt es sich hinsichtlich 2003 dabei vor allem um die bei der Veranlagung vorgelegten Einnahmenaufzeichnungen, die nach den Aussagen von Fr. A nachgeschrieben waren. Hinsichtlich 2004 – 2007 wurde im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt, dass keine Aufzeichnungen über die Ermittlung der erzielten Umsätze vorgelegt wurden bzw. bei der durchgeführten Hausdurchsuchung aufgefunden wurden. Daraus war zu schließen, dass für den gesamten Prüfungszeitraum keine ordnungsmäßigen Grundaufzeichnungen über die erzielten Einnahmen geführt wurden. Auch die bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Aufzeichnungen für den Zeitraum 25.4.2007 – 20.5.2007 sind nicht ordnungsmäßig, weil sie mit den tatsächlichen Grundaufzeichnungen, nämlich den Kalendern von Hrn. Bw, nicht übereinstimmen (Hinweis auf Besprechungsprogramm Pkt. 2, Seite 7).

Nach Ansicht des Prüfers handelt es sich bei nicht existierenden bzw. nicht ordnungsmäßigen Grundaufzeichnungen sehr wohl um neue Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens und damit verbunden eine Globalschätzung rechtfertigen.

Zu den Ausführungen in der Berufung zu den Sachbescheiden.

Auf den Seiten 15 und 16 der Berufung führt der steuerliche Vertreter aus, warum es sich nach seiner Ansicht bei den von Hrn. Bw kassierten Beträgen um Vermittlungsprovisionen gehandelt habe. Dazu wird angeführt, dass es hinsichtlich der Einstufung, welchem Unternehmer ein bestimmter Umsatz zuzurechnen ist, nicht auf die Wortwahl der beteiligten Personen ankommt, sondern darauf, wer nach außen hin auftritt. Auch die in der Berufung angeführten Aussagen von Hrn. H, dass sich Hr. Bw seinen Anteil geholt habe, reichen nach Ansicht des Prüfers nicht aus, daraus abzuleiten, dass nicht Hr. Bw die gesamten Escorterlöse im Rahmen seines Unternehmens erzielt hätte. Aus der gleichen Aussage des Hrn. H könnte man auch Argumente für die Unternehmerstellung des Hrn. Bw ableiten, nämlich dass Hr. Bw dem jeweiligen Mädchen den Auftrag erteilte, den Kunden zu besuchen.

Die zusammengefassten Argumente, warum im Prüfungsverfahren Hr. Bw als Unternehmer hinsichtlich der gesamten Escorterlöse anzusehen ist, sind im Besprechungsprogramm auf Seite 6 angeführt.

Diese Ausführungen zum Sachverhalt decken sich nach Ansicht des Prüfers auch mit der im BP Bericht unter Tz 1 angeführten UFS Entscheidung vom 29.6.2005, RV/2366-W/02 und dem VwGH Erkenntnis vom 25.1.2006, 2002/13/0199.

Auch im gegenständlichen Fall steht fest, dass der Kunde zunächst mit der Begleitagentur (Hrn. Bw) in Kontakt trat und von diesem über die Höhe des Honorars informiert wurde. Von der Begleitagentur wurde zusammen mit dem Kunden festgelegt, welches Mädchen den Auftrag übernehmen sollte. Beim Zustandekommen eines Auftrages nahm das Mädchen das gesamte Entgelt für die erbrachte Leistung in Empfang und rechnete anschließend mit Hrn. Bw ab. Dass es sich bei dem Honorar um einen einheitlichen Preis handelt, beweist der Umstand, dass die interne Aufteilung des Honorars auf Hrn. Bw und das Mädchen dem

Kunden gegenüber unerwähnt blieb und dieser den jeweiligen Stundensatz als Gesamtentgelt zu entrichten hatte.

Gegen ein Agenturverhältnis im umsatzsteuerlichen Sinn spricht, dass die Begleitagentur den Kunden gegenüber im eigenen Namen auftrat und im eigenen Namen das Entgelt festlegte. Der Kunde wurde somit ausschließlich Vertragspartner vom Begleitservice g_Escort (Hr. Bw) und niemals von jenem Mädchen, das von Hrn. Bw zwecks Erfüllung des Vertrages geschickt wurde.

Aussagen dazu, welche Leistungen die Begleitagentur dem jeweiligen Kunden erbracht hatte, bzw. welche sie mit dem Kunden vereinbart hatte und der Kunde mit der Entrichtung des Entgeltes an die Begleitagentur abgeben wollte, sind den Befragungen der Kunden zu entnehmen. Diese haben ausgesagt, dass ihnen beim Anruf bei g_Escort der Preis für eine Stunde mit € 150,-- genannt worden sei und mitgeteilt wurde, wie das Begleitservice ablaufen wird. Auch der Terminwunsch des Kunden bzw. eventuell der Treffpunkt wurde von der Begleitagentur entgegengenommen.

Zusammenfassend sind daher die Ausführungen in der angeführten UFS Entscheidung bzw. im angeführten VwGH Erkenntnis zur Beurteilung, warum einer Begleitagentur der gesamte, vom Kunden bezahlte Betrag, zuzurechnen ist, auch auf den gegenständlichen Fall anzuwenden.

Weitere Ausführungen zum Sachverhalt sind ansonsten in der Berufungsschrift nicht enthalten."

5. Das FA legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS)

1. Gelegenheit zur Stellungnahme

1.1 Zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelte der UFS dem Bw in der Folge die Stellungnahme des Prüfers vom 12. Mai 2010 zur Gegenäußerung, ersuchte um Beantwortung folgender Fragen bzw um Stellungnahme zu näher ausgeführten Sachverhaltselementen und um Vorlage allfälliger Beweismittel:

"1. In der Stellungnahme vom 12. Mai 2010 hat der Prüfer den vom Finanzamt (FA) herangezogenen Wiederaufnahmegrund nochmals erläutert. Er bekräftigte, dass im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 1 zum Sachverhalt und zur Prüferfeststellung auf Punkt 2 der Niederschrift hingewiesen worden sei, wo die neuen Tatsachen detailliert angeführt worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gemacht hätten. Der Berufung ist zu entnehmen, dass nicht bestritten wird, dass dem Bw sämtliche Unterlagen der Außenprüfung (Bericht der Außenprüfung, Niederschrift über die Schlussbesprechung und Besprechungsprogramm) zugegangen und ihm diese Inhalte bekannt sind. So sind die Seiten 2 bis 13 der Berufung dem Thema "Wiederaufnahme des Verfahrens" gewidmet, wobei die Berufungsausführungen im Wesentlichen die Inhalte des Berichtes vom 25. März 2008, der Niederschrift über die Außenprüfung und des Besprechungsprogramms vom 18. Februar 2008 wiedergeben.

Sie haben Gelegenheit zur Stellungnahme!

2. Auf Seite 11 der Berufung findet sich die Behauptung des Bw, der Prüfer weise selbst darauf hin, dass bei der Hausdurchsuchung (HD) für die Jahre 2003 bis 2005 keine verwertbaren Unterlagen (Beweismittel) vorgefunden worden seien.

Dem gegenüber hat aber der Prüfer gerade die anlässlich der Steuerfahndung (HD) beim Bw entdeckten Kalenderaufzeichnungen und im Zusammenhang damit die später verfügbar gewordene Auswertung der Handy-Daten des Bw und der Befragung von Zeugen als neu hervorgekommene Beweismittel angesehen und diese in den Mittelpunkt seiner Überlegungen betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens einerseits und die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen andererseits gestellt.

Die erwähnte Behauptung der Berufung ist daher nicht nachvollziehbar.

Es wird ihnen daher nun Gelegenheit gegeben, diese Behauptung näher zu begründen.

3. Ein Abgleich der im Arbeitsbogen des Prüfers abgelegten Kopien des Kalenders des Bw mit der Zusammenstellung der Daten laut Anlage I des Besprechungsprogrammes vom 18. Februar 2008 zeigt Folgendes:

Vom Prüfer wurden diejenigen, anlässlich der HD aufgefundenen Kalenderaufzeichnungen des Bw der Schätzung zu Grunde gelegt, welche konkret und eindeutig auf das Zustandekommen einer "Begleitung" schließen lassen. Hierbei fällt auf, dass der Prüfer offenbar bei zweifelhaften Eintragungen von einer für den Bw günstigeren Sachverhaltsannahme ausgegangen ist.

Zum Beispiel: Samstag, 13. Jänner 2007:

Laut Kalender: "Abkürzung_Vorname – Name_5 2; Abkürzung_Vorname – Vorname_8? I"; über diesen zwei Zeilen scheint nochmals die Ziffer 2 auf.

In der Anlage I des Prüfers scheinen am 13. Jänner 2007 nur 2 Stunden auf!

Mittwoch, 24. Jänner 2007:

Laut Kalender: "Abkürzung_Vorname I...I; NX I"

In der Anlage I des Prüfers scheinen am 24. Jänner 2007 nur 2 Stunden auf (Jeweils eine Stunde für Abkürzung_Vorname und NX). Tatsächlich könnte man den zweiten Teilstrich als noch eine Stunde für Abkürzung_Vorname interpretieren.

Weitere Beispiele könnten noch angeführt werden.

Kalendereintragungen, die keine "Bestätigung" mittels Eintragung des Vornamens bzw. der Telefonnummer eines Kunden, Eintragung eines Eurobetrages samt abgekürztem Vornamen bzw. einer mittels SMS bestätigten Zeitangabe enthielten, lassen darauf schließen, dass hierdurch lediglich die Vormerkung eines Termins erfolgen sollte und wurden daher außer Acht gelassen. Vor diesem Hintergrund erscheint die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen schlüssig.

Sie haben Gelegenheit zur Stellungnahme!"

1.2 Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

1.3 In der am 29. Oktober 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Vorsitzende hält zunächst fest, dass kein Einwand besteht, für die Niederschrift ein Tonband zu verwenden.

Der steuerliche Vertreter ersucht um Übermittlung des Protokolls.

Der Referent trägt den Sachverhalt vor.

Die Parteien wiederholen ihre bisherigen Vorbringen.

Amtspartei: Aus dem gesamten Sachverhalt ergibt sich unverändert, dass der Bw als Unternehmer aufgetreten ist. Zur Anwendung der §§ 162 und 184 BAO wird auf die

Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2013, Zl. 2013/15/0155 hingewiesen, in welcher der GH deutlich ausgesprochen hat, dass wenn die Empfänge nicht benannt wurden, diese auch in Bezug auf die Schätzung nicht zu berücksichtigen sind. Die Berufungen mögen daher als unbegründet abgewiesen werden.

Vorsitzende: Danke, Herr Steuerberater bitte um Ihre ergänzenden Ausführungen.

Steuerlicher Vertreter (im Folgenden kurz: Vertreter): Die Rechtsprechung zu § 162 BAO ist bekannt und steht außer jeder Diskussion. Das Problem liegt ganz wo anders und besteht nämlich darin, dass das Finanzamt davon ausgeht, dass die Umsätze der Mädchen der Agentur, also dem Berufungswerber zugerechnet werden. Wenn man zu einer anderen Ansicht gelangt, dann handelt es sich nicht um Betriebsausgaben, sondern um nicht zurechenbare Einnahmen, dann spielt der § 162 BAO keine Rolle. Ich glaube, da sind wir auch einer Meinung. Und jetzt möchte ich, dass Folgendes wörtlich protokolliert wird:

Zitat Anfang:

"Der Vertrag ist eine Willensübereinstimmung. Diese Willensübereinstimmung kommt erst zwischen dem ‚Begleitmädchen‘ und dem Kunden zustande. Diese Vereinbarung betrifft den Treffpunkt, Zeitpunkt und alle sonstigen Modalitäten. Der Kunde gewinnt daher in keinem Zeitpunkt den Eindruck, mit der Agentur einen ‚Vertrag‘ geschlossen zu haben. Der geschäftliche Vorgang ist daher mit dem einer Taxizentrale vergleichbar."

Hinweis auf eine Rechtsprechung des OGH vom 18.04.2012 Zl. 3 Ob 45/12g:

„Die Vereinbarung zwischen einer Prostituierten und ihrem Kunden ist nicht generell sittenwidrig iSd § 879 Abs 1 ABGB. Es entsteht dadurch zwar kein klagbarer Anspruch auf Vornahme oder Duldung einer sexuellen Handlung. Wurde die sexuelle Handlung gegen vorher vereinbartes Entgelt vorgenommen oder geduldet, so begründet diese Vereinbarung eine klagbare Entgeltforderung". Zitat Ende.

Diese Rechtsprechung ist eine Abkehr der bisherigen Rechtsprechung. Im Berufszeitraum hat es diese Rechtsprechung noch gar nicht gegeben. Sie hat aber Wirkung für die Vergangenheit, weil bis zum Ergehen dieser Rechtsprechung grundsätzlich immer zurückgreifend auf eine Rechtsprechung im Jahr 1989 gesagt wurde, dass bei der Prostitution kein Vertrag zustande kommt, aufgrund Sittenwidrigkeit.

Vorsitzende: Entschuldigung, Sie sind nach wie vor bei der OGH Rechtsprechung?

Vertreter: Selbstverständlich. Mir ist es sehr wichtig, dass man das Zivilrechtliche einmal beurteilt, weil nur dann, wenn ich beurteilen kann, wie diese geschäftlichen Handlungen sich

im Zivilrecht darstellen, erst dann kann ich die steuerrechtlichen Schlüsse daraus ziehen. Es ist mir wichtig, auch in der mündlichen Verhandlung dem Senat zu schildern, wie das abgelaufen ist. Der Referent hat den Sachverhalt wirklich sehr gut dargestellt. Wenn ein Kunde anruft, ist ihm entweder aus dem Internet oder aus dem Zeitungsinserat bekannt, dass es sich um eine Agentur handelt, weil dies ausdrücklich erwähnt ist. Die Agentur ruft das Mädchen an und damit ist eigentlich die Tätigkeit der Agentur grundsätzlich beendet. Das Mädchen ruft dann den Kunden an, die vereinbaren sich etwas, oder auch nicht. Sollte dann ein Treffen zustande kommen, hat natürlich die Agentur Interesse, dass sie ihren Anteil an dieser geschäftlichen Handlung erhält, das steht im Vorhinein fest. Wie viel das Mädchen tatsächlich an diesem Abend oder in der Nacht oder wie auch immer kassiert, das entzieht sich der Kenntnis der Agentur. Die Agentur bekommt lediglich pro Stunde einen gewissen Betrag, ohne die Dauer der Begleitung zu kennen oder ob irgendwelche Sondervergütungen bezahlt oder Trinkgelder gegeben wurden. Die Rückmeldung der Begleitperson per Handy betreffend die Dauer der Begleitung ist eine Selbstverständlichkeit. Ansonsten könnte die Agentur nicht beurteilen, welchen Anspruch sie hat. Für den Fall, dass ein Kunde nicht bezahlte, hätte die Agentur keine Möglichkeit an den Kunden heranzutreten, weil sie von diesem Kunden gar keine Daten hat. Die Agentur hat nur eine Telefonnummer, die ist möglicherweise registriert in der Telefonanlage oder am Handy, aber mangels Name und Adresse hat sie keine Möglichkeit, zivilrechtlich gegen diese Person vorzugehen. Außerdem könnte diese Person, selbst wenn man sie ausforschen könnte, höchstwahrscheinlich einwenden, sie habe mit der Agentur gar keinen Vertrag geschlossen. Das wird zivilrechtlich nicht durchsetzbar sein.

Vorsitzende: Weiß der Kunde, mit wem er den Vertrag geschlossen hat? Die Damen haben ja einen Aliasnamen verwendet, ich glaube das ist auch unbestritten oder?

Vertreter: Naja, das läuft so.....

Vorsitzende: Nein, aus dem Akt geht hervor, dass die jeweilige Begleitperson einen Aliasnamen verwendet und mit einer unterdrückten Rufnummer zurück gerufen hat. Also der Kunde weiß eigentlich nicht, mit wem er es zu tun hat oder?

Vertreter: Der Aliasname, glaube ich, steht ja nur im Zusammenhang mit irgendwelchen Abkürzungen. Also wie sich jetzt das Mädchen dem Herrn gegenüber oder der Dame gegenüber vorstellt hat, das weiß ich nicht.

Nach Diskussion über den Ablauf der Gesprächsführung zwischen dem Freier und der Begleitperson verweist der Vertreter nochmals darauf, dass die zivilrechtliche Betrachtung entscheidend ist.

Vertreter: Der Vertrag kommt erst mit vollkommener Willensübereinstimmung zustande. Das ist eine Tatsache. Noch einmal zum Vergleich mit der Taxizentrale: Der Kunde, also der Fahrgast ruft bei der Taxizentrale an und bestellt ein Taxi. Der Fahrgast käme nie auf die Idee, einen Vertrag mit der Taxizentrale abgeschlossen zu haben. Das ist der Kern der Sache.

Vorsitzende: Darum geht es aber nicht, es kommt darauf an, wer nach außen hin als Unternehmer aufgetreten ist oder?

Vertreter: Ja, das ist schon richtig, aber wer ist aufgetreten? Mit wem hat der Kunde persönlichen Kontakt gehabt?

Vorsitzende: Der persönliche, telefonische Kontakt hat mit dem Berufungswerber stattgefunden.

Vertreter: Das ist klar, das ist bei der Taxizentrale genau dasselbe, der erste telefonische Kontakt kommt mit der Taxizentrale zu Stande.

Vorsitzende: Ja, das ist richtig.

Vertreter: Es ist schließlich meine Aufgabe, das jetzt so drastisch darzustellen. Auf diese Weise ist es mir schon einmal gelungen, den Berufungssenat von meinem Standpunkt zu überzeugen. Hierzu schildert der Vertreter ein Beispiel.

Referent: Ich wollte noch einmal auf das zurückkommen, was Sie vorher gesagt haben, nämlich dass die Agentur, sprich der Bw. keine Möglichkeit gehabt hätte, eine allfällige Forderung gegenüber dem Kunden einzutreiben, weil der Bw dessen Identität nicht gekannt hat.

Vertreter: Genau, selbst wenn er es wüsste, hätte er keine Chance.

Referent: Der Bw hätte den Kunden schon eruieren können, weil die Damen teilweise zu den Kunden heimgefahren sind oder sich mit den Kunden in Hotels usw getroffen haben. Und wenn der Kunde die Dame zu sich nach Hause bestellt hat, wusste diese, wo er wohnt.

Vertreter: Darum geht es nicht. Der Bw würde diese Klage verlieren, weil der Kunde sagen wird, ich habe mit Ihnen keinen Vertrag geschlossen.

Referent: Zusammenfassend gesehen ist aber Faktum, dass der Bw. in diesen Fällen Kenntnis vom Wohnort des Kunden hätte.

Vertreter: Ja aber die entscheidende Frage ist, wann die Willensübereinkunft zu Stande gekommen ist.

Vorsitzende: Was wäre gewesen, wenn der Bw den Kunden hinsichtlich des äußeren Erscheinungsbildes der Escortedame getäuscht hätte?

Vertreter: Auf Grund der Täuschung durch den Bw kommt der Vertrag nicht zu Stande. Im Übrigen hätte, wenn es so kommt, auch die Prostituierte keinen Klagsanspruch, da sie keine sexuelle Leistung erbracht hat. Der Kunde hätte dann wegen der Täuschung auch keinen Klagsanspruch gegenüber der Agentur. Wo das Problem bei diesem Escortservice liegt, habe ich in der Berufung ausführlich dargestellt.

Referent: Das ist richtig, aber die durch die Erhebungen im Außendienst festgestellten Fakten sind natürlich auch sehr stark.

Vertreter: Ich habe mich sehr bemüht, die Berufung ausführlich zu begründen, aber ich habe keine Chance bei Ihnen, das ist mir klar.

Vorsitzende: Nein, eine vorweggenommene Beweiswürdigung nehmen wir sicher nicht vor, wir hören uns alles in Ruhe an und werden die Sachlage dann nach bestem Wissen und Gewissen beurteilen.

Referent: Ich meinte vor allem die Fakten, die durch die Hausdurchsuchung hervorgekommen sind und die vorgefundenen Unterlagen.

Vertreter: Das steht alles außer jeder Diskussion. Ich glaube, der Prüfer hat eine Stellungnahme abgegeben, der hat da auch hineingeschrieben, dass das, was ich schreibe, alles richtig ist. Im Prinzip hat er es nur abgeschrieben von den Berichten. Ich habe überhaupt nichts in Zweifel gezogen. Aber auf was hinzuweisen ist, das kommt nicht klar heraus, wir sprechen von den Jahren 2003 bis 2007 im Endeffekt.

Vorsitzende: Umsatzsteuermäßig.

Vertreter: Die vorgefundenen Beweismittel haben nur 2007 betroffen. Es ist jedes Jahr anders zu betrachten und es ist sicher auch zu berücksichtigen, was gewollt war. Es geht darum, was will der Bw. Er will einen Anteil für die Vermittlung, das ist einfach so geplant gewesen. Wir müssen schon eines wissen, wo das herkommt, diese Betrachtungsweise, der Umsatz, Hinzurechnung bei einer Agentur. Das ganze kommt von den Nachtclubs, also von den Bordellen. Dort wurde es einmal entschieden, und in Wien hat dann einmal einer das ausgeweitet auf diese Escorts. Im Übrigen möchte ich darauf hinweisen, dass der VwGH diese Sache nicht gehalten hat. Er hat aufgehoben, wegen Verfahrensmängel, weil einfach nicht geklärt worden ist im Detail, wie der Geschäftsablauf war. Er hat auch gesagt, dass eine Homepage alleine überhaupt nichts aussagt, sondern die Frage ist, wie ist es im wirklichen

Leben abgelaufen? Das ist das Wichtige. Wie die Sache noch weitergegangen ist, das werde ich nicht mehr erfahren.

Referent: Sie haben aber auch in der Berufung oder auch sonst bereits eingeräumt, dass dies auf den Berufungsfall nicht zutrifft.

Vorsitzende: Nämlich, dass im gegenständlichen Fall der wesentliche Sachverhalt erhoben wurde.

Referent: Sie haben das dezidiert hineingeschrieben.

Verteter: Ich bin der Ansicht, dass vom Prüfer richtig erhoben wurde, wie der Ablauf war.

Vorsitzende: Wie der Geschäftsablauf war.

Vertreter: Das habe ich nicht bezweifelt. Wir haben das nur konkretisiert. Aus der Lebenserfahrung.

Referent: Und wahrscheinlich deswegen haben Sie den Vorhalt vom 3. September 2013 (samt Stellungnahme des Prüfers) nicht beantwortet?

Vertreter: Ich habe keinen Grund zur Beantwortung gesehen, da der Vorhalt nichts Neues enthalten hat.

Referent: Der Vorhalt diene auch der Wahrung des Parteiengehörs.

Vertreter: Ich könnte mich auch hereinsetzen und sagen, prüfen wir ihn heute, würden wir weniger schätzen. Eine Schätzung bleibt immer ein gewisser Unsicherheitsfaktor.

Vorsitzende: Uns war auf alle Fälle wichtig, das rechtliche Gehör zu wahren.

Vertreter: Ich fühle mich auch in keiner Weise überfahren von der Behörde. Aber eine mündliche Verhandlung bietet die Möglichkeit, seinen Standpunkt zu vertreten. Ich appelliere einfach daran, dass Sie das jetzt wirklich bedenken, dass es weder gewollt war, noch rechtlich nötig ist. Das kann die Judikatur da untermauern und vielleicht lassen Sie mich das noch ausführen, mit den Nachtlokalen. Dort ist es ja so, da sagt der OGH, aufgrund all dieser Rechtsprechung, da hat sogar der Nachtclubbetreiber einen klagbaren Anspruch. Nicht nur die Prostituierten sondern auch der Nachtclubbetreiber, weil da geht eben der Kunde dort hin und dort trinkt er und ist fröhlich und hat alle möglichen Konsumationen und da ist es irrelevant, was sittenwidrig ist und was nicht. Wenn er das beansprucht hat, hat auch der Nachtclubbetreiber das Recht, das praktisch einzuklagen. Nur der Begleitservice eben nicht. Das ist der springende Punkt.

Vorsitzende: Danke für die Ausführungen, gibt es Fragen? Keine Fragen?

Amtspartei (Prüfer): Zu den Ausführungen des Herrn Steuerberaters, die vorgefundenen Beweismittel hätten nur das Jahr 2007 betroffen, ist zu sagen, dass der Bw auf Grund seiner Sorgfaltspflicht als Unternehmer verhalten gewesen wäre, irgendwelche Aufzeichnungen für die anderen Jahre aufzubewahren. Wir haben solche nicht von ihm erhalten und auch bei der Hausdurchsuchung nicht vorgefunden. Wir haben auch, trotz Aufforderung irgendetwas vorzulegen, nichts erhalten. Deshalb erfolgte die Umlegung der Schätzung aus dem Jahre 2007 auf die Jahre 2003 bis 2005.

Vertreter: Auf die Höhe der Beträge bin ich gar nicht eingegangen.

Amtspartei (Prüfer): Die Schwierigkeit bei dieser Außenprüfung bestand auch darin, dass mangels Mitwirkung des Bw an der Sachverhaltsermittlung weder Namen von Begleitpersonen, noch von Kunden bekannt waren. Daher musste den mit den Zeugen aufgenommenen Niederschriften entnommen werden, wer nach außen hin aufgetreten ist und wer die Kontakte und auch das Geschäft vereinbart hat. Die wenigen Befragten haben sodann ausgesagt, dass beim Telefonat mit dem Bw der Preis festgelegt wurde und er nach außen hin aufgetreten ist.

Vertreter: Das ist natürlich völlig unrichtig, weil die Einzigen, die diese Leute kennen gelernt haben, sind die Mädchen. Die haben nicht den Herrn Bw kennen gelernt. Mit dem haben sie telefoniert. Den Herrn Bw hat keiner gesehen. Die wissen nicht einmal, wie der heißt, da steht nämlich nur "g_Escort". Die haben keine Ahnung, wem die Stimme gehört. Da könnte ein anderer sprechen, zB. ein Freund, der für den Bw Telefondienst macht. Mit wem auch immer der Kunde gesprochen hat, weiß dieser nicht, das werden Sie mir zugestehen. Worauf es ankommt, wird wahrscheinlich der Senat erkennen, aber vom Sachverhalt her ist es so.

Vorsitzende: Ich stelle somit fest, dass der Sachverhalt unstrittig ist.

Der Vertreter hält noch fest, dass nur die Mädchen den Kunden kennengelernt hätten, ansonsten wäre es auch zu keinem Zahlungsfluss gekommen.

Vorsitzende: Ich glaube, den Sachverhalt können wir somit außer Streit stellen. Wenn es keine weiteren Fragen gibt, wird zunächst die Amtspartei um den Schlussantrag ersucht; der Vertreter hat sodann das letzte Wort.

Amtspartei: Der Vergleich mit der Taxizentrale hinkt schon sehr. Wir müssen die Sache abgabenrechtlich beurteilen und ich glaube nicht, dass irgendeine Taxizentrale versucht, die Taxler zu verschweigen bzw uns Namen und Anschriften der Taxifahrer nicht zu nennen. Das ist mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar, in welchem der Bw die Damen als Unternehmerinnen behandelt wissen will, obwohl uns deren Namen und Anschriften nicht

genannt wurden. Der Bw schützt sie in irgendeiner Form vor der Abgabenverwaltung, tritt unter dem Namen eines Etablissements im Internet auf und ist die Ansprechperson bei der Kontaktaufnahme. In der gesamten Verhandlung hat sich nichts ergeben, was an dieser Beurteilung etwas ändern würde, daher ist der Bw als Unternehmer anzusehen. Es wird daher nach wie vor Abweisung aller Berufungen beantragt.

Die Vorsitzende ersucht den Vertreter um sein Schlusswort.

Vertreter: Maßgebend ist die Frage, ob es sich hier um eine Betriebsausgabe handelt oder nicht. Der Bw hat die Daten der Begleitpersonen nicht genannt, weil er der Ansicht ist, dass er das gar nicht als Betriebsausgabe geltend machen will, weil er vorher keine Betriebseinnahme hat. Da sind wir unterschiedlicher Auffassung. Und im Übrigen ist zum Thema "Verschweigen" zu bedenken, dass das Ganze im Rahmen einer Hausdurchsuchung, im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens stattgefunden hat. Da ist ein gerichtliches Finanzstrafverfahren anhängig, dh. diese Ergebnisse werden dann auch die Grundlage sein für das Finanzstrafverfahren. Ich habe den Bw zwar kontaktiert, dieser ist zur mündlichen Verhandlung aber auf Anraten seines Verteidigers nicht erschienen. Außerdem haben wir hier das nicht strafrechtlich zu beurteilen. Zur mangelnden Mitwirkung des Bw ist schließlich noch auf die Bestimmungen der europäischen Menschenrechtskonvention hinzuweisen. Danach kann niemand gezwungen werden, gegen sich selbst Beweise herzustellen, dh jeder hat das Recht, die Aussage zu verweigern. Das darf man nicht als ungewöhnlich ansehen. Daher ging es nicht darum, sie der Abgabenbehörde gegenüber zu verschweigen. Vielmehr liegen die Gründe dafür in der Privatsphäre der Damen.

Der Vertreter begründet diese Sichtweise noch näher und erläutert die Umstände bei den damaligen Ermittlungen auch betreffend den privaten Bereich der Kunden.

Schließlich beantragt der Vertreter wie schriftlich, die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer aufzuheben. Wenn man berücksichtigt, dass der Bw nur seinen Anteil zu versteuern hat, werden die Veranlagungsgrenzen bei der Einkommensteuer und bei der Umsatzsteuer nicht überschritten. Ein Antrag auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung wurde ebenfalls nicht gestellt.

Der Vertreter schildert ergänzend die Situation betreffend die Einbringungssituation, vor allem unter Berücksichtigung der Tatsache, dass noch die Veranlagungen für die Jahre 2007 bis 2012 offen sind. Diese Beträge nahe einer Million Euro wird der Bw nicht entrichten können. Auf Nachfrage der Vorsitzenden erläutert der Vertreter auch, dass sein eigenes Honorar offenbar die Familie des Bw tragen wird, obwohl dieser seine Tätigkeit nach wie vor ausübt.

Der Vertreter beantragt schließlich, sämtlichen Anträgen bzw. Berufungen statt zu geben. Er sieht auch davon ab, einen Beweisantrag zu stellen.

Die Vorsitzende schließt das Beweisverfahren. Der Berufungssenat zieht sich zur Beratung zurück.

Nach der Beratung des Berufungssenates verkündet die Vorsitzende die Berufungsentscheidung, wie im Spruch ersichtlich, samt den wesentlichen Entscheidungsgründen und verweist hinsichtlich der weiteren Begründung auf die schriftliche Ausfertigung der Berufungsentscheidung.

Die Entscheidung wird nach Ablauf der zweiwöchigen Einwendungsfrist gemäß § 87 Abs 6 BAO zugestellt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Der Berufungsentscheidung wird der aus dem oben dargestellten Ablauf des Verfahrens ersichtliche Sachverhalt, insbesondere das in der Berufungsschrift auf den Seiten 1 bis 10 korrekt wiedergegebene Verwaltungsgeschehen zu Grunde gelegt. Zusammenfassend ist festzuhalten:

Der Bw betrieb in den Berufungsjahren ein Begleitservice-Unternehmen, sowie eine Partnervermittlung. In Inseraten und auf seiner Internet-Homepage trat er als "g_Escort" auf. Als weitere Bezeichnungen für die Tätigkeit des Bw im Rahmen des Begleitservice-Unternehmens scheinen auf: "Begleitagentur", "Etablissement", "etablierteste Agentur Österreichs", "Escortservice".

Bereits im November 2001, als der Bw Frau Vorname_1 A in G_1 kennenlernte, betrieb dieser dort eine Begleitagentur (Flirtservice).

Im Februar oder März 2002 verzog der Bw mit Frau A nach B. Ab diesem Zeitpunkt beantragte Frau A als damalige Lebensgefährtin des Bw über dessen Ersuchen eine Gewerbeberechtigung beim Magistrat B für seinen Escortservice- Betrieb mit der Bezeichnung "Künstlervermittlung" als Gegenstand des Unternehmens. A führte diesen Betrieb pro forma bis 2. April 2003, wobei der eigentliche Machthaber der Bw. geblieben ist.

Mit Wirksamkeit ab 13. Mai 2003 wurde dem Bw eine Gewerbeberechtigung zur Führung einer Begleitagentur mit dem Standort Adresse_1 von der Bezirkshauptmannschaft B -Land erteilt.

Zur Anbahnung von Geschäftsbeziehungen inserierte er laufend in Zeitungen unter Angabe seiner Telefonnummer, meist mit dem Text: "g_Escort, österreichische Topgirls". Weiters betrieb er eine homepage mit oben zitiertem Text (siehe Pkt I, 2.2; Seiten 8 und 9).

Die Lebensgemeinschaft mit Frau A, aus der eine gemeinsame Tochter stammte, wurde im Jahr 2005 aufgelöst, nachdem der Bw bereits im Mai 2004 nach Adresse_6 verzogen war.

Dem FA gegenüber gab der Bw bekannt, er habe seine Tätigkeit (Begleitagentur; Vermittlung von selbständigen Begleitpersonen) am 13. Mai 2003 begonnen. Anlässlich der Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2005 gab der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 1.360 €, 2.332 € und 3.656 € bekannt. Die Einkommensteuerbescheide für diese Jahre ergingen erklärungsgemäß.

Im Mai 2007 wurde beim Bw. eine Außenprüfung samt Hausdurchsuchung (HD) durch die Steuerfahndung durchgeführt (Hausdurchsuchungsbefehl vom 23. Mai 2007).

In der Niederschrift über die HD vom 29. Mai 2007 wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass diverse vorgefundene Gegenstände beschlagnahmt und in einer beiliegenden Auflistung festgehalten wurden. Sowohl im Zuge dieser HD und im Rahmen des anschließenden Ermittlungsverfahrens wurde der Bw als Beschuldigter zum Sachverhalt einvernommen und oben im Einzelnen angeführte Zeugenvernehmungen (siehe Pkt I, 2.1; Seiten 6 und 7) durchgeführt.

Am 16. Juli 2007 wurde der Bw als Beschuldigter niederschriftlich einvernommen und unter Hinweis auf die Bestimmung des § 162 BAO aufgefordert, die Namen der für ihn in der Begleitagentur tätigen Damen bekannt zu geben. Dieser Aufforderung kam der Bw nicht nach.

Die Mutter des Bw, sowie die Zeugen 5_Zeugen konnten zum Ablauf der Kundenkontakte keine Angaben machen.

Die ehemalige Lebensgefährtin und dessen Bruder, sowie die als Zeugen einvernommenen Kunden hingegen (Zeugenaussagen vom 29. Mai, 18. Juli, 20. September und 1. Oktober 2007) sagten zum Ablauf der Kundenkontakte und zur Preisgestaltung im Wesentlichen übereinstimmend Folgendes aus:

Die Kunden haben den Bw telefonisch kontaktiert, und teilweise Wünsche (z.B. betreffend den Termin bzw. ein bestimmtes Mädchen laut homepage) geäußert. Der Bw hat einen fixen Stundenpreis iHv 150,00 € (in Einzelfällen wurden auch 160,00 € und ein Fahrtkostenersatz iHv 20 bis 25 € angegeben) genannt und die notwendigen Auskünfte über Mädchen und sonstige Konditionen gegeben. Sodann hat er eine entsprechende "Begleitperson" angerufen und an diese die Telefonnummer des Kunden weitergegeben. Die jeweilige Dame hat sodann den Kunden mittels unterdrückter Telefonnummer zurückgerufen und mit diesem alles Nähere vereinbart. Kassiert wurde von den Damen in bar.

Die ehemalige Lebensgefährtin des Bw sagte weiters aus, die Mädchen hätten "dann einen Teil des kassierten Geldbetrages an den Bw in bar übergeben"; der Bruder der ehemaligen Lebensgefährtin sagte aus, der Bw "holte sich dann seinen Anteil von den Mädchen" und fügte hinzu:

"Meines Wissens betrug der Stundenlohn damals 200,00 €, wovon das Mädchen 50 % an Bw abführen musste."

Die vom Bw bzw. von den einzelnen Zeugen getroffenen Aussagen ergeben freilich kein einheitliches Bild. Der Bw und jene Zeugen, die seinem (ehemaligen) persönlichen Umfeld zuzurechnen sind, haben entweder überwiegend keine detaillierten Angaben zum Ablauf der Kundenkontakte und insbesondere zum vereinbarten Stundenpreis und zur Anzahl der "Begleitungen" gemacht. Die Angaben dieser Personengruppe zum Stundenpreis variierten von 120 bis 140 €. Damit wollten diese sich wohl vor allem nicht selbst schaden, andererseits könnte diese Zurückhaltung auch aus anderen Gründen geübt worden sein.

Die aus den Reihen ehemaliger Kunden stammenden Zeugen hingegen konnten sich beinahe übereinstimmend an die Existenz eines fixen Stundensatzes von 150,00 € erinnern. Der Bruder der ehemaligen Lebensgefährtin nannte gar einen Stundenlohn iHv 200,00 €.

Da die ehemaligen Kunden den Bw nicht einmal persönlich kannten und auch sonst keinerlei erkennbare Veranlassung hatten, den Stundenpreis nicht in der richtigen Höhe anzugeben und sich außerdem übereinstimmend an den Betrag iHv. 150,00 € erinnern konnten, erscheint deren Aussage glaubwürdiger als jene der erstgenannten Personengruppe aus dem persönlichen Umfeld des Bw. Der Aussage des Bruders der ehemaligen Lebensgefährtin, der Stundensatz habe 200 € betragen, ist als Einzelaussage hingegen geringeres Gewicht beizumessen.

Es ist daher von einem fixen Stundensatz iHv. 150,00 € auszugehen.

Falls der Kunde außerhalb von B Leistungen in Anspruch nahm, erfolgte ein Zuschlag (Kilometerleistung), da in diesen Fällen die Mädchen entweder selbst mit dem Auto hinfuhren oder vom Bw gefahren wurden. In diesen Fällen wartete der Bw vor Ort.

Im Zuge der HD wurden (offenbar speziell für die Finanzverwaltung erstellte) handschriftlich geführte Einnahmenlisten für das Jahr 2003 und eine Einnahmen- Ausgabenliste für den Zeitraum 25. April bis 29. Mai 2007 sicher gestellt.

Weiters wurden Kalender für die Jahre 2007 und 2008 aufgefunden, in denen der Bw unter anderem, meist händisch umrandet, neben den abgekürzten Alias-Namen der Damen auch den Vornamen des jeweiligen Kunden notiert hatte. Oft waren bei diesen Eintragungen auch Ziffern vermerkt, die offenbar eine Zeitangabe über die Dauer der "Begleitung" darstellten.

Eine Auswertung der sichergestellten Handys ergab, dass die jeweilige Begleitperson dem Bw jeweils per SMS die Dauer der Tätigkeit bekannt gab und die an diesem Tag erstellte Kalendereintragung betreffend die Dauer der "Begleitung" damit übereinstimmt.

Entsprechende Beispiele hierzu hat der Prüfer dokumentiert:

zB. SMS von Nn (Mädchenname) am 28.5.2007: waren 1,5 std lang – Eintragung in Kalender am 28.5.2007: Nn – Gucci 1,5

SMS v. 0650/Tel_Nr_5 (Nn) v. 27.3.2007: bin fertig, eineinhalb std. lang – Eintragung im Kalender Nn 1,5h

SMS von 0650/Tel_Nr_5 v. 28.3.2007: bin fertig, war ein spitze kunde – Eintragung im Kalender: Nn 0664/Tel_Nr_6

Demgegenüber hat der Bw die oben erwähnten handschriftlich geführten Einnahmenlisten den eingereichten Erklärungen zu Grunde gelegt. Zu diesen vom Bw für den Zeitraum 2003 angefertigten Einnahmenaufzeichnungen hat die vormalige Lebensgefährtin ausgesagt, dass der Bw zur Erstellung dieser Aufzeichnungen ein Kassabuch aus dem Gedächtnis geschrieben habe, das den tatsächlichen Einnahmen nicht entsprechen dürfte.

Im Zuge der HD wurde - wie oben erwähnt - eine weitere derart handschriftlich geführte Einnahmen - Ausgabenliste für den Zeitraum 25.04.2007 bis 20.05.2007 gefunden. Die Gegenüberstellung laut Besprechungsprogramm (Seite 7) zeigt, dass auch diese Liste mit den Kalenderaufzeichnungen nicht übereinstimmt:

Vom Prüfer durchgeführte Stichproben aus den Kalenderaufzeichnungen des Bw im ersten Halbjahr 2007 in Verbindung mit einem Abgleich der teilweise vorhandenen Auswertungen der SMS aus vorgefundenen Handys ergaben, dass die Kalendereinträge betreffend die Dauer der jeweiligen "Begleitung" den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Weiters wurde eine vom Bw als "Provisionsblock" bezeichnete Unterlage aufgefunden. Nach den im Arbeitsbogen abgelegten Kopien handelt es sich hierbei um einen handelsüblichen Rechnungsbuch, der 39 Original Exemplare zwischen 16.5.2003 und 3.11.2003 enthält. Diese "Rechnungen" enthalten lediglich ein Datum, als "Absender" den Namen des Bw und 37 mal den Betrag von 60,00 € (einmal ist ein Betrag von 120,00 € angeführt, einmal ein Betrag von 10,00 € mit der Bezeichnung "Stornogeb."). Weitere Angaben, wie Art und Umfang der sonstigen Leistung und fortlaufende Nummer fehlen. Für die Zeiträume nach dem 3.11.2003 wurden bei der Hausdurchsuchung keine derartigen Blöcke gefunden.

Mangels Vorlage geeigneter Unterlagen nahm der Prüfer auf Basis der Kalenderaufzeichnungen zwischen 1. Jänner bis 28. Mai 2007 eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO für die Jahre 2003 bis 2006 sowie für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2007 wie folgt vor:

Die Kalenderaufzeichnungen zwischen 1. Jänner bis 28. Mai 2007 ergaben insgesamt eine Anzahl von 389 Stunden. Die Umrechnung auf das volle Jahr 2007 ergibt 934 Stunden. Bei einem Entgelt pro Stunde iHv 150 € errechnet sich eine Summe an Brutto-Einnahmen iHv 140.040,00 € (Entgelte pro Jahr netto 20%: 116.700,00 €).

Da der Bw trotz Aufforderung gemäß § 162 BAO die Namen und Anschriften der Damen nicht bekannt gegeben hat, verweigerte das FA die Anerkennung der an die Damen bezahlten Beträge als Betriebsausgaben. Der Prüfer nahm daher die im Bericht dargestellte Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vor.

Zahlenmäßige Darstellung:

Jahr	2003	2003	2004	2004	2005	2005
	lt. Erklärung	lt. BP	lt. Erklärung	lt. BP	lt. Erklärung	lt. BP
Umsätze	keine	100.000,00	5.570,00	100.000,00	keine	100.000,00
Vorsteuer		1.000,00		1.000,00		1.000,00
USt		19.000,00		19.000,00		19.000,00
Eink aus Gw	1.360,00	70.000,00	2.331,70	70.000,00	3.655,60	70.000,00
Est	136,89	30.885,57	0,00	29.193,83	0,00	26.585,00
Est - Nachforderung		30.748,68		29.193,83		26.585,00

Darstellung:

Jahr	2006	2006	2007	2007
	lt. Erklärung	lt. BP	lt. Erklärung	lt. BP
Umsätze	keine	100.000,00		
Vorsteuer		1.000,00		
USt		19.000,00		
Eink aus Gw		70.000,00		

Est		26.585,00			
FSU 2 bis 12_2007				116.700,00	
USt (FSU 2 bis 12_2007)				22.340,00	
EVZ 2008					28.977,65
angefochtene Steuerbeträge gesamt					
Umsatzsteuer 2003 bis 2006				76.000,00	
ESt – Nachforderung 2003 bis 2006				113.112,51	
USt (FSU 2 bis 12_2007)				22.340,00	
EVZ 2008				28.977,65	
Gesamt				240.430,16	

Durch die Schätzung der Vorsteuer iHv 1.000,00 € jährlich fanden vorliegende Rechnungen für Inserate Berücksichtigung. Die Reingewinnschätzung pro Jahr ergibt sich aus der pauschalen Berücksichtigung von Ausgabenpositionen, unter anderem jener, die der Bw selbst teilweise angeführt hat. So ergeben die vom Bw angeführten Ausgabenpositionen (Tankkosten, Inserate) für den Zeitraum von etwa einem Monat (25.4. bis 20.5.2007) eine Summe von 300,00 €.

Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. März 2008, die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 18. März 2008 und das Besprechungsprogramm vom 18. Februar 2008 wurden dem Bw. zur Kenntnis gebracht. Im Bericht vom 25. März 2008 hat der Prüfer unter "Prüfungsabschluss" zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 304 Abs 4 BAO festgehalten, dass hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 in Tz 1 Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 304 Abs 4 BAO erforderlich machen. In der erwähnten Tz 1 findet sich der Hinweis, dass der Sachverhalt und die Prüferfeststellung in der Niederschrift über die

Schlussbesprechung, Pkt 2 dargestellt seien. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. März 2008 wird im zweiten Absatz darauf hingewiesen, dass das Besprechungsprogramm vom 18. Februar 2008 einen wesentlichen Bestandteil dieser Niederschrift bilde. In Punkt 2 des Schlussbesprechungsprogrammes sind neben dem vom Prüfer festgestellten Sachverhalt auch die Berechnung der Umsätze und die Ermittlung und Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ausführlich dargestellt und wurde hierzu auf die Anlage I (zahlenmäßige Darstellung der Stundenaufzeichnungen laut Kalender pro Tag und "Begleitperson" für den Zeitraum 4. Jänner bis 28. Mai 2007) hingewiesen.

2.1 Auf Grund des Ergebnisses der durchgeführten Ermittlungen war aus Sicht der Finanzstrafbehörde der Sachverhalt und der Tatverdacht der Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 1 und Abs 2 lit a und lit b, sowie 38 Abs 1 lit a FinStrG hinreichend geklärt, weshalb diese mit Schriftsatz vom 19. Juni 2008 einen Abschlussbericht gemäß § 100 Abs 2 Z 4 StPO an die Staatsanwaltschaft erstattete.

Diesem Abschlussbericht wurden die im Besprechungsprogramm des Prüfers vom 18.2.2008 dargestellten, seitens der Steuerfahndung bzw der Betriebsprüfung erhobenen Fakten und Feststellungen, zu Grunde gelegt.

3. Rechtliche Würdigung

3.1 Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen der Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

3.2 Wiederaufnahme des Verfahrens:

Einen Wiederaufnahmegrund bilden somit lediglich neu hervorgekommene "Tatsachen oder Beweismittel", die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind.

Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der

Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein begründet daher keine Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 21.4.1980, 2967/79; VwGH 5.11.1981, 3143 f/80).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmegründen zulässig. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Diese hat in der Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs 1 BAO zuständige Behörde.

Gemäß § 289 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in Fällen des § 289 Abs 1 (der Zurückweisung, Zurücknahme oder Gegenstandsloserklärung einer Berufung bzw im Fall der Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs 1 BAO zuständige Finanzamt ist Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der

Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden (VwGH 2.3.1993, 91/14/0003). Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Würdigung unterziehen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die (auf diese Weise zu beurteilende) Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmegründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Die Berufungsbehörde ist somit nicht berechtigt, sich bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf neue Wiederaufnahmegründe zu stützen. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (Ritz, BAO³, § 307 Tz 3). Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; VwGH 2.2.2000, 97/13/0199; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Das Finanzamt hat zur Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, verwiesen. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Zur Begründung des Ermessens führte das FA aus:

"Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der

Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Die Begründung der Erstbescheide lautet:

"Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind."

In der Stellungnahme vom 12. Mai 2010 hat der Prüfer den vom FA herangezogenen Wiederaufnahmegrund nochmals erläutert. Er bekräftigte, dass im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 1 zum Sachverhalt und zur Prüferfeststellung auf Punkt 2 der Niederschrift hingewiesen worden sei, wo die neuen Tatsachen detailliert angeführt worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gemacht hätten.

Die Behauptung des FA, die Begründung der Wiederaufnahmebescheide sei ordnungsgemäß erfolgt, hält aus folgenden Gründen einer Überprüfung stand:

Die Seiten 2 bis 13 der Berufung sind dem Thema "Wiederaufnahme des Verfahrens" gewidmet, wobei die Berufungsausführungen im Wesentlichen die Inhalte des Berichtes vom 25. März 2008, der Niederschrift über die Außenprüfung und des Besprechungsprogramms vom 18. Februar 2008 wiedergeben.

Auf Seite 11 der Berufung findet sich die Behauptung, der Prüfer weise selbst darauf hin, dass bei der HD für die Jahre 2003 bis 2005 keine verwertbaren Unterlagen (Beweismittel) vorgefunden worden seien. Tatsächlich weist der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 12. Mai 2010 darauf hin, dass er "die neuen Tatsachen" detailliert angeführt habe. Hierbei handle es sich hinsichtlich des Jahres 2003 vor allem um die bei der Veranlagung vorgelegten Einnahmenaufzeichnungen, die nach Aussage der ehemaligen LG des Bw nachgeschrieben worden waren und hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2007 sei im Zuge der BP festgestellt worden, dass keine Aufzeichnungen über die Ermittlung der erzielten Umsätze vorgelegt bzw. bei der HD aufgefunden worden seien.

Abgesehen von mehr oder weniger möglichen Deutungen von Aussagen diverser am Verfahren beteiligter Personen hat sich die Beurteilung der Frage, ob sich die bekämpfte Wiederaufnahme auf einen tauglichen Wiederaufnahmegrund zu stützen vermag, auf Fakten zu gründen, die in den Steuerakten dokumentiert sind.

Im Bericht vom 25. März 2008 hat der Prüfer unter "Prüfungsabschluss" zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 304 Abs 4 BAO festgehalten, dass hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 in Tz 1 Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 304 Abs 4 BAO erforderlich machen.

In der erwähnten Tz 1 findet sich der Hinweis, dass der Sachverhalt und die Prüferfeststellung

in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, Pkt 2 dargestellt sind.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. März 2008 wird im zweiten Absatz darauf hingewiesen, dass das Besprechungsprogramm vom 18. Februar 2008 einen wesentlichen Bestandteil dieser Niederschrift bildet.

In Punkt 2 des Schlussbesprechungsprogrammes sind neben dem vom Prüfer festgestellten Sachverhalt auch die Berechnung der Umsätze und die Ermittlung und Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ausführlich dargestellt und wurde hierzu auf die Anlage I hingewiesen.

Auf Grund der Ausführungen der Berufung zur Wiederaufnahme des Verfahrens unter Hinweis auf die Inhalte des Prüfungsberichts, der Niederschrift und des Schlussbesprechungsprogrammes (Seiten 2 bis 10 der Berufung) und der Behauptung des Bw, "auch unter Bedachtnahme auf den Bericht vom 25.3.2008 und die Niederschrift vom 18.3.2008" gehe auch aus der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide keine Aussage über den Wiederaufnahmetatbestand hervor, besteht kein Zweifel daran, dass dem Bw der Inhalt dieser Unterlagen bekannt geworden ist. Dies wird von ihm auch nicht bestritten.

Abgesehen von den hier nicht zum Tragen kommenden Vorfragen- bzw.

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

Maßgebend für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren, bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl VwGH v 8.3.1994, 90/14/0192). Hierbei kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs 1 BAO grundsätzlich der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Diese Behörde bestimmt, welchen gesetzlichen Wiederaufnahmsgrund sie durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht ansieht und daher als solchen heranzieht.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rechtsmittelverfahren gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ausschließlich darüber zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen gerechtfertigt war. Dagegen ist es der Rechtsmittelbehörde verwehrt zu prüfen, ob die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme auf andere Gründe als die von der Bescheid erlassenden Behörde herangezogenen gestützt werden könnte.

Im Fall des so genannten Neuerungsstatbestandes obliegt es der Rechtsmittelbehörde daher nur zu klären, ob jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund herangezogen hat, eine Maßnahme nach § 303 Abs 4 BAO aus dem Grunde des nachträglichen Hervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln rechtfertigen.

Nach der Judikatur des VwGH erfordert ein ordnungsgemäßer Wiederaufnahmebescheid die Anführung des konkret maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch und der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides.

Es darf hierbei jedoch nicht übersehen werden, dass einen Bescheid Spruch und Begründung ausmachen und die Begründung dann, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen läßt, als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werden kann (VwGH vom 12.06.1991, 90/13/0027 mit Hinweis auf das Erkenntnis vom 20.6.1990, 90/16/0003).

Dabei erachtet der VwGH den Verweis auf andere Dokumente (etwa auf die Begründung eines anderen Bescheides oder auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht) als hinreichend, sofern dem Bescheidadressaten des Wiederaufnahmebescheides der Inhalt der (des) verwiesenen Dokumente(s) bekannt ist und daraus die Wiederaufnahmsgründe auch tatsächlich hervorgehen.

Keine ausreichende Begründung für eine Wiederaufnahme iSd § 303 Abs 4 BAO ist etwa der Hinweis auf nicht näher konkretisierte, behördliche Ermittlungen oder die bloße Wiedergabe des Gesetzeswortlautes des § 303 Abs 4 BAO.

Dagegen sieht der VwGH die in der Praxis gängige Methode, auf Textziffern im Prüfungsbericht zu verweisen, die Anforderungen an eine ordnungsgemäß begründete Wiederaufnahme ebenfalls als erfüllt an, vorausgesetzt die angeführte Textziffer enthält tatsächlich entsprechende Ausführungen zu den Wiederaufnahmsgründen (vgl VwGH v 5.5.1992, 92/14/0006, v 2.2.2000, 97/13/0199 usw). Finden sich Letztere allerdings in der betreffenden Textziffer nicht (sondern z.B. in einer anderen Textziffer des Berichts, auf die im Wiederaufnahmebescheid nicht Bezug genommen wurde), verstößt der

Wiederaufnahmebescheid gegen das zwingende Inhaltserfordernis des § 93 Abs 3 lit a BAO und vermag deshalb keine Wirkung zu entfalten.

Mit der Anführung eines konkreten Wiederaufnahmetatbestandes und dem Verweis auf eine Textziffer im Prüfungsbericht im Bescheid hat die den Wiederaufnahmebescheid erlassende Behörde zugleich den Rahmen für die "Sache" festgelegt, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs 2 BAO im Rechtsmittelverfahren gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden hat (vgl. für viele VwGH vom 28.2.2012, [2008/15/0005](#); 31.5.2011, 2009/15/0135 und 26.1.2011, 2007/13/0076 mit weiteren Nachweisen, bzw. Ritz, BAO³ § 93 Rz 15).

Die im gegenständlichen Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide vom 27. März 2008 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO der rechtskräftigen Veranlagungsbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 führen im Spruch den Wiederaufnahmetatbestand des § 303 Abs 4 BAO an und verweisen hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Dort wird der durch den Außenprüfer festgestellte Sachverhalt ausführlich dargestellt. Insbesondere geht hieraus eindeutig hervor, dass im Rahmen der am 29. Mai 2007 durchgeführten Hausdurchsuchung unter anderem Kalenderaufzeichnungen des Bw aufgefunden wurden. Im Zusammenhang mit den weiteren Ermittlungsergebnissen (Handy-Auswertungen, Zeugenbefragungen etc.) hat sich gezeigt, dass der Bw im Berufszeitraum nicht die Umsätze laut eingereichter Erklärungen, sondern wesentlich höhere Umsätze (zahlenmäßige Darstellung siehe oben) erzielt hat. In Fettdruck hat der Prüfer schließlich auf Seite 8 des Schlussbesprechungsprogramms seine Ansicht dargelegt, dass die Eintragungen im Kalender den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechen und daher die sich daraus ergebenden Zahlen der Besteuerung zu Grunde zu legen sind.

Damit hat das FA – entgegen der Ansicht der Berufung - klar angegeben, **wann** "diese Umstände" hervorgekommen sind und **worin** sie bestanden haben.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind insoweit - einen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellende - Tatsachen neu hervorgekommen, als im Zeitpunkt der Erlassung der erklärungskgemäß ergangenen Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005, welche durch die Wiederaufnahme beseitigt wurden, die tatsächlich erzielten, weitaus höheren Umsätze des Bw nicht bekannt waren. Bekannt war lediglich, dass der Bw ein Escortservice-Unternehmen betrieben hat und hierbei geringfügige, unter der Kleinunternehmergrenze liegende Umsätze (siehe im Detail oben, Pkt I, 1.) erzielt hat.

Wären dem FA das Vorhandensein von Grundaufzeichnungen im Form der im Rahmen der Hausdurchsuchung hervorgekommenen Kalender bereits bekannt gewesen, hätte sich insoweit eine Auswirkung auf den Spruch der genannten Bescheide ergeben, als wesentlich höhere Einnahmen und entsprechend höhere Gewinne anzusetzen gewesen wären.

Ein vergleichbarer Sachverhalt betreffend bisher nicht erklärter Einkünfte (hier: Pensionseinkünfte) lag auch dem Erkenntnis des VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062, zu Grunde, in welchem der GH wörtlich ausführt:

"Unberechtigt ist auch der im angefochtenen Bescheid erhobene Vorwurf, das Finanzamt habe die "neu hervorgekommenen Beweismittel" und "das sonstige Ergebnis des Verfahrens" nicht ausdrücklich benannt und näher ausgeführt, weil bereits der vom Finanzamt herangezogene Umstand des Vorliegens nicht erklärter Einkünfte für sich genommen einen tauglichen Wiederaufnahmegrund bildet. Ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden am Unterbleiben entsprechender Angaben in den Abgabenerklärungen trifft, ist - anders als die mitbeteiligte Partei in ihrer Gegenschrift zum Ausdruck bringt - für die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme von Amts wegen nicht entscheidend. Dass die Erfassung weiterer Einkünfte einen "im Ergebnis anders lautenden Spruch indiziert", liegt auf der Hand."

Auch im gegenständlichen Fall hat das FA die Wiederaufnahme des Verfahrens auf den Umstand nicht erklärter Einnahmen gestützt, der jedenfalls für sich gesehen einen tauglichen Wiederaufnahmegrund bildet. Das FA hat daher die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht durchgeführt.

3.2.1 Ermessen

Nach der Bestimmung des [§ 20 BAO](#) sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Bei der Ermessensübung hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 BAO) grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen. Als gegen die Wiederaufnahme sprechend sind allenfalls insbesondere zu berücksichtigen die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, das Missverhältnis zwischen den unmittelbaren Folgen des Wiederaufnahmegrundes und (unter Bedachtnahme auf gegenüber den wieder aufzunehmenden Verfahren abweichende rechtliche Beurteilungen) den gesamten steuerlichen Auswirkungen eines etwaigen neuen Sachbescheides, weiters die Uneinbringlichkeit der zu erwartenden Abgabennachforderung, das Verschulden der Behörde an der Nichtgeltendmachung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im

wieder aufzunehmenden Verfahren, die Rechtswidrigkeit einer Wiederholungsprüfung, rechtswidrig erlangte Beweismittel und der Grundsatz von Treu und Glauben (vgl Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, a.a.O, § 303 FN 35).

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen; Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben; dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 38 und die dort zitierte Judikatur des VfGH und des VwGH).

Die Auswirkung der im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 kann jedenfalls angesichts einer Abgabennachforderung iHv insgesamt 86.527,51 € keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden.

Die steuerliche Auswirkung ist immer anhand des konkreten Wiederaufnahmegrundes, im gegenständlichen Fall bisher nicht erklärter Umsätze iHv insgesamt rund 300.000,00 € netto zu beurteilen. Nach durchgeführter Außenprüfung ging das FA von Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 70.000,00 € jeweils für die Jahre 2003, 2004 und 2005 aus was zu einer Erhöhung der Einkommensteuer um beinahe 100 % geführt hat (bisher war lediglich für das Jahr 2003 Einkommensteuer iHv 136,89 zur Vorschreibung gelangt).

Die Ermessensmaßnahme zur Erlassung eines Wiederaufnahmebescheides richtet sich nach der zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung vorliegenden Sachlage (vgl Ritz, BAO⁴, § 289, Tz 59).

Steht mit Bestimmtheit fest, ein „Mehrergebnis“ wäre weder beim Eigenschuldner noch bei einem allfällig Haftungspflichtigen einbringlich, so wird die Wiederaufnahme daher idR zu unterlassen sein; Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 46 mit Hinweisen auf Erlässe und Judikatur).

Mit Erkenntnis vom 19. März 2008, 2008/15/0017 hat der Verwaltungsgerichtshof hingegen den Einwendungen der Beschwerde, es seien Erwägungen dahingehend erforderlich gewesen, ob die höher festgesetzten Abgaben auch einbringlich seien, entgegengehalten, dass "die Frage der Einbringlichkeit der im wiederaufgenommenen Verfahren festzusetzenden Mehrsteuern bei der Verfügung der Wiederaufnahme grundsätzlich nicht zu prüfen ist, zumal eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit es nicht ausschließt, dass künftig neu herkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. Der belangten Behörde kann daher nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie sich im

angefochtenen Bescheid nicht mit der Frage auseinandergesetzt hat, ob die im wiederaufgenommenen Verfahren festzusetzenden Steuern auch einbringlich sein werden."

Trotzdem erfolgte im gegenständlichen Fall auch eine Überprüfung der Wahrscheinlichkeit der Einbringlichkeit der höher festgesetzten Abgaben:

Mit Beschluss vom 10. September 2007 wurde nach Konkurseröffnung über das Vermögen des Bw der Zwangsausgleich bestätigt. Die Konkursgläubiger erhielten eine 20%ige Quote, 10 % zahlbar innerhalb von 14 Tagen, weitere 10 % binnen 22 Monaten ab Abnahme des Zwangsausgleichsvorschlages. Das Ende der Zahlungsfrist wurde mit 30.06.2009 festgelegt. Ein weiteres Konkursverfahren, Aktenzahl_2, wurde mit Beschluss vom 9. Juni 2009 "mangels Kostendeckung nicht eröffnet".

Nach Auskunft des FA vom 6. August 2013 wurden bereits im heurigen Jahr mehrere Einbringungsschritte gesetzt. Eine Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung ist daher nicht ersichtlich. Außerdem ist der Bw erst 45 Jahre alt und befindet sich somit noch im erwerbsfähigen Alter. Es ist daher durchaus möglich, dass künftig neu herkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit der Abgabeforderungen führen können.

Das Argument des steuerlichen Vertreters, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei wegen Uneinbringlichkeit der Abgabennachforderung zu unterlassen, vermag aus den genannten Gründen die Berufung nicht zu stützen.

Ein Verschulden der Behörde an der Besteuerung der nicht vollständig erklärten Umsätze kann, wenn überhaupt, wohl nur als geringfügig bezeichnet werden, zumal die Richtigkeit und Vollständigkeit der in den Steuererklärungen gemachten Angaben durch Unterschrift des Bw versichert wurde. Dass die im Rahmen einer Hausdurchsuchung sicher gestellten handschriftlichen Aufzeichnungen (Kalender) über erfolgte Umsätze bis zur Erstveranlagung der Behörde nicht zur Kenntnis gelangt sind, kann dieser nicht als grobes eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinderndes Verschulden angelastet werden. Auch eine Rechtswidrigkeit des Vorgehens der Behörde bei der Erlangung des bis dahin unberücksichtigt gebliebenen Zahlenmaterials kann nicht festgestellt werden.

Aus dem Blickwinkel der Billigkeit kann unter Bedachtnahme auf den Grundsatz von Treu und Glauben auch die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens der Abgabepflicht von Bedeutung sein. Dass die gesamten erzielten Umsätze der Besteuerung zu unterziehen sind, kann als allgemein bekannte Tatsache vorausgesetzt werden. Es ist daher davon auszugehen, dass dem Bw die Steuerpflicht der gesamten erzielten Umsätze bekannt war.

Weiters stellte im Rahmen der Billigkeit ein schutzwürdiges Interesse des Abgabepflichtigen dar, wenn er gutgläubig darauf vertrauen konnte, dass der Bescheid der objektiven Rechtslage entspricht. Allein auf Grund des Umstandes, dass nur ein Teil der erzielten Umsätze in der Steuererklärung angegeben wurde, kann jedoch von einem gutgläubigen Vertrauen keinesfalls ausgegangen werden.

Im Sinne der angeführten Erwägungen erscheint es daher nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen des Bw an der Rechtsbeständigkeit zu stellen, weshalb die Wiederaufnahme des Verfahrens für die angeführten Jahre zu Recht vorgenommen wurde.

Aus den genannten Gründen war die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

3.3 Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer

3.3.1 Rechtsgrundlagen

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß [§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994](#) die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Der Umsatz wird gemäß [§ 4 Abs 1 UStG 1994](#) im Falle des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Nicht zum Entgelt gehören gemäß [§ 4 Abs 3 UStG 1994](#) die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

3.3.2 Zurechnung der Umsätze an den Bw

Der Entgeltbegriff ist in § 4 aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert. Seine Leistungen sind (nur) Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten. Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang; vgl auch VwGH 12.11.1990, [90/15/0014](#), ÖStZB 1991, 399). Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leistet, ist unbeachtlich (VwGH 21.9.1959, 1793/56, Slg 2066 F; 22.9.2005, 2003/14/0002, ÖStZB 2006, 276); Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar⁴, § 4, Rz 10.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Leistungen umsatzsteuerrechtlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt,

ob er also auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses: VwGH 16.10.1956, 3129/54, Slg 1503 F; 17.9.1962, 553/59, Slg 2698 F; 7.6.1973, 1959/72, ÖStZB 298; 15.1.1990, 87/15/0157, ÖStZB 386 unter Verweis auf Doralt/Ruppe I⁴, 290 f; 18.12.1996, 95/15/0149, ÖStZB 691; 31.1.2001, 97/13/0066, ÖStZB 2002, 118; 25.1.2006, 2002/13/0199, ÖStZB 410; 22.11.2006, 2003/15/0143, ÖStZB 2007, 395).

Der Verwaltungsgerichtshof hat eine Eingliederung der Prostituierten in den Bordellbetrieb angenommen, wenn von diesen mit dem Bordellbetreiber vereinbart wurde, die Gäste zum Aufsuchen der Separees zu animieren und dafür ein Entgelt erhielten, wobei es für die Frage der Umsatzsteuerpflicht des Bordellbetreibers nicht maßgebend sei, ob die Prostituierten die Leistungen als Dienstnehmerinnen oder als selbständig Tätige erbracht haben. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees nach der **Kundenerwartung** die Leistung des Barbetreibers nicht nur im Getränkeausschank, sondern auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch besteht; vom Betreiber eines solchen Lokals werde nach der Verkehrsauffassung in der Regel angenommen, dass er zu diesem Zweck Mädchen offeriert, welche mit den Barbesuchern die Separees aufsuchten und die sexuellen Wünsche der Gäste erfüllten (VwGH 23.9.2005, 2003/13/0104). Umsätze eines Bordellbetriebes sind demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Leistungsempfänger erbringt (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0002). Ist der Bordellbetreiber selbst für die wesentlichen betrieblichen Tätigkeiten zuständig, spricht somit die Verkehrsauffassung dafür, dass der Leistungsaustausch mit dem Kunden über ihn erbracht wird (Laudacher, Zurechnung von Bordellumsätzen an die Betreiber von Lokalitäten mit Separees bzw. Gästezimmern, SWK 2005, S 899, 1323).

Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes hingegen liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird.

Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt; der Vermittler wird im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig (vgl VwGH 17.9.1990, 89/15/0070 und die dort zitierte Literatur: Kranich - Siegl - Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 3 Anm 299; Plückebaum - Malitzky, Umsatzsteuergesetz §§ 1 - 3 Rz 542 ff; Rau - Dürrwächter - Flick - Koch, Umsatzsteuergesetz § 3 Rz 226 ff).

Ein Handeln auf fremde Rechnung liegt nur dann vor, wenn sich der wirtschaftliche Erfolg des vermittelten Geschäftes nicht beim Vermittler, sondern bei den am Leistungsaustausch beteiligten Kontrahenten (Auftraggeber und Dritter) auswirkt (Kranich - Siegl - Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3 Rz 304).

Der Vermittler führt zwar einen Leistungsaustausch zwischen anderen herbei, **steht aber selbst außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches**. Die vermittelte Leistung ist ihm umsatzsteuerlich nicht zuzurechnen. Seine eigene Leistung ist eine sonstige Leistung, wobei sich die Frage, wer der Empfänger dieser Leistung ist, aus dem Auftragsverhältnis ergibt. Bemessungsgrundlage ist das für diese Leistung vereinbarte bzw. erhaltene Entgelt (Provision). Auftreten im fremden Namen bedeutet, dass dem Dritten erkennbar sein muss, dass der Agent die Leistung nicht selbst erbringen, sondern lediglich vermitteln will. Die Abgrenzung zum Eigengeschäft macht es notwendig, besonderen Wert auf das Außenverhältnis, das Auftreten im fremden Namen zu legen. Auch wer nach den Vereinbarungen im Innenverhältnis als Vermittler anzusehen ist, wird umsatzsteuerlich wie ein Eigenhändler behandelt, wenn er nach außen im eigenen Namen auftritt bzw. das Auftreten im fremden Namen nicht deutlich zu erkennen gibt (vgl. hierzu Ruppe, UStG, § 3 Tz 84 ff, mit Verweis auf die ständige Rechtsprechung des VwGH).

Für die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Anerkennung eines Agenturverhältnisses kommt somit dem Außenverhältnis entscheidende Bedeutung zu.

Nach dem festgestellten Sachverhalt, insbesondere unter Zugrundelegung der Aussagen der ehemaligen LG des Bw sowie deren Bruders und der als Zeugen vernommenen Kunden und dem hierbei ermittelten Geschäftsablauf hat der Kunde zunächst aufgrund von Informationen bzw. Daten, die er mittels Internet oder Zeitungsanzeigen erlangte, mit dem Bw Kontakt aufgenommen und wurde von diesem entsprechend den Kundenwünschen eine "Begleitperson" angeboten und über die Höhe des Honorares (Fixpreis 150,00 €) informiert. Vom Bw wurde also festgelegt, ob das Geschäft zustande kommen und welches Mädchen den Auftrag übernehmen sollte. Danach teilte der Bw der "Begleitperson" die Telefonnummer des Kunden mit, worauf die "Begleitperson" den Kunden mit verdeckter Nummer zurückrief und die näheren Umstände der "Begleitung" vereinbarte.

Die "Begleitperson" kassierte sodann das gesamte Entgelt für die erbrachte Leistung in bar. Die Abrechnung mit dem Bw erfolgte in der Folge persönlich mit diesem. Schon der so beschriebene Vorgang zeigt, dass es sich bei dem Honorar um einen einheitlichen Preis handelt. Diese Annahme wird zusätzlich dadurch gestützt, dass eine interne Aufteilung des Honorars zwischen der "Begleitperson" und dem Bw dem Kunden gegenüber unerwähnt blieb

und dieser den jeweiligen Stundensatz einschließlich Taxi als Gesamtentgelt zu entrichten hatte.

Es ist daher fest zu halten, dass der Bw dem bei der Firma g_Escort, somit bei ihm anfragenden Kunden gegenüber im eigenen Namen aufgetreten ist, das Entgelt im eigenen Namen festgelegt und im eigenen Namen den jeweiligen Vertrag abgeschlossen hat. Außerdem war ausschließlich der Bw für die Werbung zuständig, er kündigte Sonderangebote, wie zB eine "Jubiläumsaktion" an, warb neue "Begleitpersonen" an und stellte diese ein. Der Kunde wurde somit ausschließlich Vertragspartner des Bw und niemals jenes Mädchens, das vom Bw beauftragt bzw zwecks Erfüllung des Vertrages ausgewählt wurde.

Nach der Kundenerwartung bestand die Leistung des Bw als Betreiber des Begleitservice-Unternehmens nicht nur in der "Vermittlung" von "Begleitpersonen", sondern darin, dass der Bw entsprechende "Begleitpersonen" zu einem vereinbarten Preis anbot, welche die sexuellen Wünsche der Kunden erfüllen sollten. Daran, dass es sich bei den "Begleitpersonen" um Prostituierte handelt, bestand nach den einhelligen Aussagen der Kunden kein Zweifel und wurde dieser Umstand auch seitens des Bw nicht bestritten.

Weiters konnten sich die Kunden auf Grund der Informationen auf der homepage auch die Organisation von "Begleitungen" beispielsweise in diversen Städten innerhalb Österreichs oder auch in München und gegen rechtzeitige Voranmeldung auch europaweit erwarten.

Dadurch, dass der Bw im Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung von Prostituierten für alle oben beschriebenen wesentlichen betrieblichen Tätigkeiten zuständig war, steht fest, dass die Leistungsbeziehung direkt zwischen dem Bw und den Kunden zustande gekommen ist und ihm somit die Umsätze zur Gänze zuzurechnen sind. Die Tatsache, dass die vom Bw beauftragten "Begleitpersonen" nur mittels unterdrückter Telefonnummer – und nicht offen, wie zwischen Vertragspartnern üblich - mit dem jeweiligen Freier in Kontakt getreten sind, bestätigt diesen Standpunkt.

Ein weiteres wesentliches Indiz für die Richtigkeit dieser Beurteilung ist die Tatsache, dass die "Begleitpersonen" in SMS-Nachrichten an den Bw diverse direkte oder indirekte Anfragen betreffend die Diensterteilung gerichtet und die Durchführung von Aufträgen gemeldet haben. ZB: "*Montag möchte ich frei nehmen*"....usw (weitere Beispiele siehe Besprechungsprogramm des Prüfers). Dieser Umstand zeigt, dass sich die "Begleitpersonen" selbst als vom Bw abhängige Erfüllungsgehilfen gesehen haben.

Zu dem hier behandelten Fragenkomplex, wem die Umsätze zuzurechnen sind, hat der Bw das Erk des VwGH vom 25. Jänner 2006, [2002/13/0199](#) zitiert. In diesem Fall, dem ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde lag, betrieb die Beschwerdeführerin einen

Telefonwertdienst und eine Begleitagentur ("Escortservice"). Der GH hob den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, mit folgender Begründung:

"Für die Beantwortung der Frage, welche Leistung die Beschwerdeführerin den Kunden erbrachte, ob eine solche Leistung im "Bewerben und Vermitteln" bestand oder ob sie den Kunden eine Leistung anbot, zu deren Erfüllung sie sich der Escorts bediente, wären Feststellungen über das Auftreten der Beschwerdeführerin gegenüber den Kunden erforderlich gewesen. Feststellungen darüber, wie sich dieses Außenverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Kunden tatsächlich gestaltete, fehlen im angefochtenen Bescheid jedoch.

Auch hinsichtlich der Frage, wie die Kontaktaufnahme zwischen den Kunden und den Escorts erfolgte, und welche Rolle die angesprochene Homepage und vor allem die Beschwerdeführerin dabei spielte, blieb der Sachverhalt in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig."

Zutreffend geht die Berufung davon aus, dass im gegenständlichen Fall "solche Feststellungen aufgrund der Aktenlage (insbesondere aufgrund der oben wiedergegebenen Zeugenaussagen) aber getroffen werden" können.

Wenn der Bw allerdings die Feststellungen des Prüfers bestreitet, er habe mit den Kunden Leistungen vereinbart, er sei unter dem Firmennamen "g_Escort" nach außen hin aufgetreten, sei für die Werbung zuständig gewesen, habe bei der Preisgestaltung maßgeblich mitgewirkt und über Preise Auskünfte gegeben, und behauptet, dies alles könne keine Begründung dafür sein, dass seine Leistung im "Zurverfügungstellen eines Escorts" bestehe und er "dem Escort" (dem Begleitmädchen) im Innverhältnis eine Vergütung bezahlt habe, ist er aus folgenden Gründen nicht im Recht:

Der Kunde konnte nur über Informationen aus der Homepage der Fa. "g_Escort" oder aus diversen Zeitungsinseraten telefonisch Kontakt zum Bw. aufnehmen, weshalb als wesentlich anzusehen ist, wie sich nach der "Verkehrsauffassung" bei Betrachtung dieser Website das Verhältnis zwischen den einzelnen Beteiligten (Bw., Begleitperson und Kunde) darstellte. Für den Kunden war daher die erste und einzige "Ansprechperson" der Bw., und zwar unabhängig davon, ob er über ein vom Bw. initiiertes Zeitungsinserat oder über die Website auf das Begleitservice aufmerksam wurde.

Der Preis für die Dienstleistungen war aus den Inseraten bzw. der homepage nicht ersichtlich, sondern wurde dem Kunden durch den Bw mitgeteilt.

Tatsache ist, dass eine direkte Kontaktaufnahme des Kunden mit einer Begleitperson nicht vorgesehen war. Wollte der Kunde eine Leistung des Begleitservice in Anspruch nehmen, musste er auf jeden Fall mit dem Bw. telefonisch Kontakt aufnehmen. Die Bestätigung dieses "Auftrages" samt Bekanntgabe des Stundensatzes iHv 150,00 € erfolgte ebenfalls stets durch den Bw. Damit war für den Kunden die Leistung und der Preis aber ausreichend festgelegt,

sodass er beim nachfolgenden Treffen mit der unter einem Alias-Namen auftretenden Begleitperson nur mehr die Bezahlung des vorher bereits mit der Bw. vereinbarten Betrages durchzuführen hatte.

Die eigentliche "Begleitleistung" bestand in der Überlassung der Zeit der Begleitperson. Lediglich in Bezug auf die konkrete Ausgestaltung dieser "Zeitüberlassung" hatte sich der Kunde mit der Begleitperson zu verständigen. Da jedoch der Preis mit dem Bw. (und nicht mit der Begleitperson) vereinbart wurde, kann in der konkreten Ausgestaltung der Zeitüberlassung kein wesentlicher Leistungsbestandteil gesehen werden. Als "Herr der Leistungsbeziehung" kann deshalb, wie übrigens vom UFS in ebenfalls Begleitagenturen betreffenden Entscheidungen bereits wiederholt judiziert wurde (vgl. UFS 29.6.2005, RV/2366-W/02; UFS 30. 4.2008, RV/0791-G/06; UFS 6.7.2009, RV/1498-W/08), nur der Bw. als Betreiber des Begleitservice-Unternehmens und die "Begleitpersonen" lediglich als dessen Erfüllungsgehilfen angesehen werden.

Dieser sich bei objektiver Betrachtung ergebende Eindruck wurde auch durch die von der Außenprüfung als Zeugen befragten Kunden bestätigt.

Durch das unbestrittene Faktum, dass der Bw für seine Firma "g_Escort" laufend Mädchen geworben hat, wird dieser Eindruck noch verstärkt.

Der Bw bestreitet die Anwerbung von Mädchen zwar nicht, wohl aber die Feststellung des Prüfers, er habe "Begleitmädchen" eingestellt. Seiner Ansicht nach habe dies mit der Leistungsbeziehung zwischen ihm und dem Kunden nichts zu tun gehabt. Außerdem habe er mit den Kunden nie persönlich Kontakt gehabt, außer er sei als Chauffeur tätig geworden; ansonsten habe er nur Telefonate entgegen genommen und dabei "Dates" vermittelt.

Dieser Darstellung ist das Ergebnis der Handy-Auswertungen entgegen zu halten: Hieraus geht eindeutig hervor, dass sich die "Begleitpersonen" beim Bw zur Ausübung ihrer Tätigkeit an- bzw abgemeldet und sich insgesamt wie "Dienstnehmerinnen" verhalten haben (vgl die auf Seite 9 dieser Berufungsentscheidung angeführten Beispiele über Inhalte von Telefonaten aus der Handy-Auswertung).

Der Bw übersieht dabei jedoch, dass es für die Beurteilung der Frage, ob seine Leistung im "Bewerben und Vermitteln" bestand oder ob er den Kunden eine Leistung anbot, zu deren Erfüllung er sich der Escorts bediente, allein darauf ankommt, wie das Außenverhältnis zwischen ihm und den Kunden tatsächlich gestaltete war.

Schon anhand der oben dargestellten Textzitate aus der Website ist ersichtlich, dass die Kunden angesichts der Präsentation der Fa. g_Escort bzw des Bw geradezu den Eindruck gewinnen mussten, dass er ihnen gegenüber über bloße Vermittlungsleistungen

hinausgehende sonstige Leistungen erbringen und sich dabei der Begleitpersonen als Erfüllungsgehilfen bedienen würde.

Ein Kunde hatte im Zusammenhang mit der Buchung einer Begleitperson und der darauf folgenden Auftragsbestätigung durch den Bw. (demnach beim "Vertragsabschluss") keinerlei Veranlassung und auch keinen Anhaltspunkt für die Annahme, dass der Bw nur als Vermittler auftreten, d.h. einen Leistungsaustausch zwischen der jeweiligen Begleitperson und dem Kunden herbeiführen, selbst aber außerhalb dieses Leistungsaustausches stehen wollte.

Der auf der Website als letzter Satz im Fließtext, quasi als Werbespruch angeführte Passus *"Als die mit Abstand etablierteste Agentur Oberösterreichs ist es uns ein besonderes Anliegen Sie als Kunden völlig zufrieden zu stellen!"* beinhaltet zwar den Begriff "Agentur". Die wesentlichen Inhalte dieser Website mit Informationscharakter stellen jedoch die Firmenbezeichnung "g_Escort" als Überschrift und die ersten drei Absätze der Homepage dar. Ausdrücklich wird dort öffentlich angepriesen: ...*"Seit 10 Jahren **bieten wir**....."*

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wird der Inhalt derartiger Werbetexte nicht sehr genau gelesen bzw nicht im Detail wahrgenommen und schon gar nicht die rechtliche Qualität darin verwendeter Begriffe (wie zB "Agentur") überprüft. Viel mehr springt die Überschrift "g_Escort" ins Auge.

Aus dem wesentlichen Inhalt der website geht eindeutig hervor, dass der Bw mit seinem Unternehmen nach außen hin als Anbieter dieser Leistungen aufgetreten ist (vgl *"Seit 10 Jahren bieten wir...."*). Für die Annahme, seine Leistung habe im "Bewerben und Vermitteln" bestanden, bleibt somit kein Raum.

Nach der oben dargestellten Rechtslage muss ein Unternehmer das Auftreten im fremden Namen "deutlich" zu erkennen geben. Das Kriterium der Deutlichkeit kann aus den oben dargestellten Gründen im gegenständlichen Fall nicht als erfüllt angesehen werden.

Als weiteres Argument für die Annahme, der Bw habe lediglich Vermittlungsprovisionen bezogen, führt die Berufung (Seite 14) die niederschriftlichen Aussagen der ehemaligen (dem Bw feindselig gegenüberstehenden) LG und deren Bruder vom 29. Mai 2007 an. Aus diesen Aussagen gehe eindeutig hervor, dass der Bw "einen Anspruch auf seinen Anteil erhoben" oder anders umschrieben, einen Vermittlungs- bzw. Provisionsanspruch gegenüber dem jeweiligen "Begleitmädchen" geltend gemacht habe.

Der Bw lässt hierbei jedoch die Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses (Erläuterungen hierzu siehe oben) unberücksichtigt. Ansonsten bestätigen die beiden Zeugen den festgestellten entscheidungswesentlichen Sachverhalt betreffend Ablauf der Kundenkontakte und Preisgestaltung.

Auch die vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung im Zusammenhang mit der Zurechnung der Umsätze an den Bw zitierte Judikatur des OGH (OGH vom 18. April 2012, [3Ob45/12g](#)) zeigt für den gegenständlichen Berufungsfall keine geänderte rechtliche Beurteilung auf. Das Zitat des steuerlichen Vertreters stellt die (unvollständige) Widergabe eines Rechtssatzes dar, welcher in seinem letzten Satz lautet:

"Dieser Grundsatz gilt auch im Verhältnis zwischen Bordellbetreiber und Kunden"
(vgl Pkt 4.6.7 der zitierten Entscheidung des OGH).

Dieser Entscheidung liegt die Klage eines Angestellten eines Nachtclubbetreibers gegen einen Kunden auf Zahlung dessen einerseits aus der Konsumation von Getränken und andererseits aus der Inanspruchnahme der als freie Mitarbeiterinnen des Nachtclubbetreibers tätigen Prostituierten resultierenden Schulden, für die der Angestellte gutgestanden war, dar. Allfällige Forderungen der Prostituierten waren nicht strittig.

Zur Prüfung der verfahrensentscheidende Frage, ob einem Zuspruch des Klagebegehrens Sittenwidrigkeit iSd [§ 879 Abs 1 ABGB](#) entgegenstehe, hat der OGH Folgendes festgehalten:

"4.1 Verfahrensgegenstand ist nicht der Entgeltanspruch der Prostituierten für erbrachte sexuelle Handlungen: Die im Bordellbetrieb des Nachtclubbetreibers tätigen Prostituierten stehen vielmehr nur mit diesem als freie Mitarbeiterinnen in Vertragsbeziehung, der seinerseits mit den Kunden - so auch dem Beklagten - Vertragsverhältnisse begründet. Zu beurteilen ist daher das Vertragsverhältnis zwischen dem Bordellbetreiber und dem Kunden."

Das Erstgericht verpflichtete den Beklagten zur Zahlung von 3.000 EUR samt 4 % Zinsen (betreffend die konsumierten Getränke im Nachtclub) und wies das Mehrbegehren über 8.998 EUR sowie das Zinsenmehrbegehren (betreffend die Inanspruchnahme von Prostituiertenleistungen) ab, mit der Begründung, die Vereinbarung sei insoweit sittenwidrig iSd § 879 Abs 1 ABGB.

Das Berufungsgericht übernahm die erstgerichtlichen Feststellungen, billigte das Vorgehen des Erstgerichts nach § 273 ZPO in Ansehung der Rechnungssumme über die vom Beklagten im Lokal konsumierten Getränke und billigte im Übrigen auch die Rechtsmeinung des Erstgerichts.

Die Revision war aus dem vom Berufungsgericht genannten Grund zulässig und hatte Erfolg.

Der OGH begründete in den Punkten 4.6.1 bis 4.6.5 der Entscheidung eingehend, warum – entgegen der bisherigen Rechtsprechung (vgl 3 Ob 516/89) – eine Prostituierte das Entgelt für die von ihr erbrachte Leistung einklagen kann.

Im Hinblick auf die Anwendbarkeit dieser Rechtsansicht auf den Revisionsfall fügte er hinzu, dass diese Überlegungen auch für das Vertragsverhältnis zwischen dem Nachtclub- bzw Bordellbetreiber und dem Beklagten gelten.

Auch im gegenständlichen Berufungsfall ist – wie oben bereits eingehend begründet - nicht ein Vertragsverhältnis zwischen den Prostituierten und den Kunden, sondern zwischen dem Bw und den Kunden zu Stande gekommen. Sittenwidrigkeit dieser Vereinbarungen wurde außerdem von keiner der Streitparteien geltend gemacht.

Der Bw kann daher aus der zitierten geänderten Rechtsprechung des OGH nichts gewinnen.

Auch der vom steuerlichen Vertreter im Rahmen der mündlichen Verhandlung angebotene Vergleich der Tätigkeit des Bw mit der einer Taxizentrale vermag den Senat nicht zu überzeugen. Einerseits wurde oben bereits ausführlich dargelegt, dass der Bw nach außen hin zweifellos als Unternehmer, welcher eine Gesamtleistung anbietet, aufgetreten ist.

Andererseits hat der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung betont, die Rückmeldung der Begleitpersonen an den Bw betreffend die mit dem Kunden verbrachte Zeit sei eine Selbstverständlichkeit, weil sonst die Agentur nicht beurteilen hätte können, welchen Anspruch sie hat. Diese "erfolgsorientierte" Sichtweise widerspricht dem Wesen einer bloßen Vermittlungstätigkeit. Wäre der Bw tatsächlich bloß als Vermittler aufgetreten, hätte sich der "Erfolg" seiner Tätigkeit bereits in der Vermittlung der Begleitdame erschöpft und diene deren Rückmeldung über die geleisteten Stunden nicht als Gradmesser für seinen Anspruch.

Ebensowenig zutreffend ist die im Rahmen der Schlussbesprechung vorgebrachte, allerdings nicht detailliert begründete Behauptung, der gegenständliche Sachverhalt sei mit jenem Sachverhalt vergleichbar, welcher der Berufungsentscheidung des UFS vom 11. Mai 2007, RV/2889-W/09 zu Grunde liegt.

Dieser Entscheidung ist zu entnehmen, dass dem Bw allein auf Grundlage des Hinweises auf die aus der homepage ersichtliche Preisgestaltung nicht der gesamte Umsatz zugerechnet werden konnte. Dies mit der Begründung, es fehlten konkrete Tatsachenfeststellungen, ob und falls ja, in welcher Form irgendein Rechnungsbeleg ausgestellt wurde; weiters fehlten Ermittlungen wie bspw. die Einvernahme von Zeugen, zum Nachweis dafür, wie sich das Außenverhältnis zwischen dem Bw. und den Kunden (bzw. den Escort-Damen) tatsächlich gestaltete. Entsprechender Feststellungen bedurfte es schon wegen der Homepageangabe, wonach selbständige Damen vermittelt worden seien. Der UFS konnte daher allein durch Heranziehen der Homepage-Preisgestaltung das Vorbringen des Bw nicht widerlegen und entsprach dem Berufungsbegehren insoweit, als es sich gegen die Versteuerung einer einheitlichen Gesamtleistung richtet.

Im gegenständlichen Fall jedoch ist keine der erwähnten Fragen offen geblieben und wurde der entscheidungswesentliche Sachverhalt, insbesondere betreffend das Außenverhältnis zwischen dem Bw und den Kunden durch Vornahme geeigneter Ermittlungsschritte geklärt. Diese Tatsache wird auch vom Bw nicht in Abrede gestellt (vgl Ausführungen der Berufung, Pkt 2.2, zum Erkenntnis des VwGH vom 25.1.2006, [2002/13/0199](#)).

Im Rahmen der Schlussbesprechung nahm der steuerliche Vertreter auch auf den bei der HD beschlagnahmten Provisionsblock Bezug. Seiner Ansicht nach seien diese Unterlagen geeignet, die Rechtsansicht des Bw zu stützen, dass lediglich eine Vermittlungstätigkeit stattgefunden habe und ihm daher nur die erzielte Provision zugerechnet werden könne. Eine detaillierte Begründung hierfür blieb er jedoch sowohl bei der Schlussbesprechung, als auch im Rahmen seiner Berufungsausführungen schuldig.

Tatsächlich handelt es sich bei dem vom Bw angesprochenen "Provisionsblock" um einen handelsüblichen Rechnungsblock, dessen einzelne Rechnungsblätter nur unvollständig handschriftlich ausgefüllt wurden (Name des Bw, Datum und meist der Betrag von 60,00 €). Weitere Angaben fehlen. Diesen Unterlagen ist somit keinerlei Aussagekraft betreffend den Leistungsinhalt beizumessen.

Auch der Bw hat nicht konkret angeführt, inwiefern diese Unterlagen einen Nachweis darstellen könnten, dass lediglich Provisionen vereinnahmt worden seien. Derartige, noch dazu nur unvollständig erstellte Eigenbelege sind wenig aussagekräftig und im konkreten Fall umso weniger glaubwürdig, als der Bw bereits handschriftlich erstellte Einnahmenlisten speziell für die Finanzverwaltung angefertigt hat, deren Wahrheitsgehalt erst durch das Auffinden der Kalenderaufzeichnungen – mit dem bekannten Ergebnis - überprüft werden konnte.

Zur Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen führt die Berufung an, der Prüfer sei von zirka 900 Begleitungen ausgegangen, wogegen der Bw von Anfang an vorgetragen habe, dass die von ihm erzielten Provisionserlöse jedenfalls die Grenze des § 6 Abs 1 Z 27 (Kleinunternehmer) nicht überstiegen hätten. Dem ist entgegen zu halten, dass der Prüfer nicht von ca. 900 Begleitungen, sondern von 934 Stunden ausgegangen ist und der Bw außerdem keine Provisionserlöse, sondern gegenüber den Kunden hinsichtlich des gesamten Entgelts eine sonstige Leistung erbracht und sich dabei der "Begleitpersonen" als Erfüllungsgehilfen bedient hat.

Wie den oben dargestellten Erwägungen zum vorliegenden Sachverhalt zu entnehmen ist, kann dem Auftreten des Bw gegenüber den Kunden nicht in der geforderten Deutlichkeit entnommen werden, dass der Bw lediglich als Vermittler auftreten wollte. Daher kann an der umsatzsteuerlichen Beurteilung durch das FA dem Grunde nach keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Was die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer für die Berufungsjahre anbelangt, so werden die Ausführungen des Prüfers in der Stellungnahme zur Berufung als zutreffend beurteilt. Die Vornahme der Schätzung gemäß § 184 BAO zwecks Ermittlung der gesamten von den Kunden aufgewendeten Entgelte ist sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nicht zu beanstanden.

Da der Bw durch die "Begleitperson" das gesamte Entgelt vereinnahmte, ist dieses in Höhe des gesamten Honorares als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer heranzuziehen. Jener Teil des Entgelts, der vom Bw an das Begleitpersonal bezahlt wurde, stellt beim Bw grundsätzlich Betriebsausgaben dar, wenn die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Der steuerliche Vertreter des Bw weist schließlich sowohl im Berufungsschriftsatz als auch in der mündlichen Verhandlung darauf hin, dass im Zeitraum vom 27. April 2007 bis zum 10. September 2007 der Konkurs über das Vermögen des Bw anhängig gewesen sei und daher die in diesem Zeitraum entstandenen Umsatzsteueransprüche beim Masseverwalter (als Unternehmer) geltend zu machen seien.

Durch die Eröffnung eines Konkursverfahrens geht die Unternehmereigenschaft jedoch nicht unter. Die durch den Masseverwalter ausgeführten Umsätze sind weiterhin dem Unternehmen (Gemeinschuldner) zuzuordnen (vgl UFS 31.3.2003, RV/2843-W/02). Der Gemeinschuldner bleibt weiterhin Abgabenschuldner (VwGH 16.2.2006, [2005/14/0033](#)) und Unternehmer. Wörtlich führt der GH hierzu aus:

"Die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Gemeinschuldners ändert nichts daran, dass er weiterhin Abgabenschuldner betreffend die Abgaben ist, die durch den Fortbetrieb oder die Beendigung seines Unternehmens entstehen (vgl das hg Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 93/13/0052, sowie Hofstätter/Reichel, § 2 EStG 1988 Tz 7)."

Daher sind auch in diesem Zeitraum getätigten Umsätze dem Bw als Unternehmer zuzurechnen.

3.4 Sachbescheide betreffend Einkommensteuer

3.4.1 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

3.4.1.1 Rechtsgrundlagen und Judikatur

Gemäß § 126 Abs 2 BAO haben insbesondere Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der

Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Aufzeichnungen lassen sich durch die Sammlung und Aufbewahrung von Belegen und sonstigen Unterlagen nicht ersetzen (Ritz, BAO, Kommentar⁴, Tz 5 zu § 126 mit Hinweis auf Ellinger, ÖStz 1990,266).

Die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist (§ 131 Abs 1 Z 5 BAO).

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

Abs 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.

Abs 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.

§ 163 Abs 1 lautet: Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Abs 2: Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass schon bloß formelle Buchführungsmängel einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen. Dem Abgabepflichtigen steht die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken.

Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. September 1998, Zl. 97/13/0033).

Eine Schätzungsberechtigung kann ua dann bestehen, wenn der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0028; 25.10.1994, 94/14/0002; 30.9.1998, 93/13/0258; 25.9.2002, [2002/13/0128](#); Ritz, BAO, Kommentar³, Tz 8 zu § 184.

Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (Hofians, in Jahrbuch, 265; VwGH 2.6.1992, 87/14/0160).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; 11.12.2003, 2000/14/0113; 25.2.2004, 2000/13/0050, 0060, 0061; 24.2.2005, 2003/15/0019). Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; 22.5.2003, 2002/16/0269; 25.2.2004, 2003/13/0147; 21.10.2004, 2000/13/0043, 0106) Ritz, aaO, Tz 18 zu § 184.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dient, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, Zl. 96/15/0050). Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung zu orientieren, welche aus dem zu beurteilenden Sachverhalt zu gewinnen sind. So hat etwa der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis vom 18. Februar 1999 einen Sicherheitszuschlag von 50 %, mit dem hg. Erkenntnis vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191, einen Sicherheitszuschlag von 100 % für nicht rechtswidrig erkannt.

Zur Art der Gewinnermittlung ist anzumerken, dass im gegenständlichen Fall der Bw eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt und in den Erklärungen gegenüber dem FA diese Gewinnermittlungsart gewählt hat. Die Einrichtung einer Buchführung wurde weder behauptet, noch ist Derartiges dem Akt zu entnehmen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 19.12.2012, 2009/13/0036) trifft der nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige die Wahl, ob er den Gewinn nach § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt, mit der Einrichtung oder der Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom

10. Mai 1994, 90/14/0173, vom 21. Juli 1998, 95/14/0054, und vom 23. September 2010, 2010/15/0110, mwN), wobei der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsart nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur zu Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig ist (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 16. September 2003, 2001/14/0039, mwN). Der Zeitpunkt der Bilanzerstellung allein ist für die Annahme einer freiwilligen Buchführung nicht maßgeblich (vgl. das Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2002/15/0179, sowie Doralt, EStG11, § 4 Tz 22).

Auf Grund neuer Tatsachenfeststellungen durch die Betriebsprüfung bzw. Steuerfahndung ist hervorgekommen, dass die Einnahmen wesentlich höher waren, als vom Bw ursprünglich angegeben. An der grundsätzlichen Art der Gewinnermittlung hat sich dadurch allerdings keine Änderung ergeben. Außerdem hat der Bw bisher nicht dargetan, dass ein augenfälliges Auseinanderklaffen der Zeitpunkte des Zufließens einerseits und des Abfließens andererseits gegeben sei. Daher ist die Beibehaltung der Gewinnermittlungsart der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Rahmen der gegenständlichen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sachgerecht, ohne dass die Gefahr bestünde, nicht zu einem der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechenden Besteuerungsergebnis zu gelangen.

3.4.1.2 Im gegenständlichen Fall ist unbestritten geblieben, dass der Bw keinerlei Aufzeichnungen geführt hat. Die Schätzungsbefugnis ist daher nach Ansicht des UFS im gegenständlichen Fall zweifelsfrei gegeben. Daher wendet sich der Bw auch nicht gegen die Vornahme der Schätzung an sich, sondern behauptet, dass ihm nur die auf die "Vermittlung" von Begleitpersonen entfallenden Entgelte zuzurechnen seien.

Weiters führt der Bw an, dass der Prüfer von etwa 900 Begleitungen ausgegangen sei, er selbst aber von Beginn an vorgetragen habe, jedenfalls die Grenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht überschritten zu haben. Eine Begründung für diese Behauptung ist der Bw jedoch schuldig geblieben. Ebenso wenig bringt die Berufung stichhaltige Sachargumente gegen die vom Prüfer angewandte Schätzungsmethode vor.

Dagegen erscheinen die vom Prüfer auf Basis der Kalenderaufzeichnungen zwischen 1. Jänner bis 28. Mai 2007 durchgeführte Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO für die Jahre 2003 bis 2006 sowie für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2007 aus folgenden Gründen nachvollziehbar und mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang stehend:

Der Bw hat die Abgabenerklärung 2003 im Juni 2004 beim FA eingereicht. Die Feststellung der Außenprüfung, dass der Bw weder laufende Aufzeichnungen über die von ihm getätigten Einnahmen, noch entsprechende Belege aufbewahrt bzw. vorgelegt hat, stimmt mit der Aussage dessen ehemaliger Lebensgefährtin überein, dass der Bw zur Einreichung von Abgabenerklärungen aus dem Gedächtnis ein Kassabuch erstellt habe. Die fundierte

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen aus vom Bw bekannt gegebenen Quellen ist somit nicht möglich.

Erst auf Grund der Ergebnisse der durchgeführten Hausdurchsuchung war der Prüfer in der Lage, mittels Stichproben aus den hierbei aufgefundenen Kalenderaufzeichnungen des Bw über das erste Halbjahr 2007 in Verbindung mit einem Abgleich der Auswertungen der SMS aus vorgefundenen Handys eine logisch aufgebaute Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durchzuführen. Diese Schätzung ergab eine Summe an Brutto-Einnahmen iHv 140.040,00 € jährlich (siehe oben).

Da die im Rahmen der Hausdurchsuchung zum Vorschein gekommenen Unterlagen und Beweismittel eine fundierte Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zulassen, erscheint die Verhängung eines Sicherheitszuschlages entbehrlich.

Wenn auch wohl weitere Ausgaben Berücksichtigung finden müssen, wie zusätzliche Kosten für Inserate und Kfz, Versicherungen, EDV-, sowie Bürokosten, etc., so kann der Schätzung von Ausgaben iHv insgesamt 30.000,00 € nicht entgegengetreten werden, zumal sich bei dieser Höhe der Bw selbst insoweit nicht beschwert erachtet.

3.4.2 Empfängerbenennung gemäß [§ 162 BAO](#)

3.4.2.1 Rechtsgrundlage

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet (§ 162 Abs 1 BAO).

Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen (§ 162 Abs 2 BAO).

3.4.2.2 Das FA hat den Bw mehrmals, unter anderem mit Schreiben vom 28. November 2005 ersucht, die Namen der für sein Unternehmen tätigen Personen bekannt zu geben. Eine formelle Aufforderung zur Empfängerbenennung unter Hinweis auf die Bestimmung des § 162 BAO erfolgte schließlich im Rahmen seiner Vernehmung als Beschuldigter am 16. Juli 2007.

Der Bw. geht davon aus, § 162 BAO sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar weil ihm nach Umsatzsteuerrecht nicht das gesamte Entgelt, sondern nur der Anteil zuzurechnen sei, welchen er von den Mädchen kassiert hat und weil diese Beurteilung auch für den Bereich der Einkommensteuer gelten müsse. Da es sich somit bei den den Begleitmädchen verbliebenen Gewinnen um keine Betriebsausgaben gehandelt habe, sei die vom Prüfer ausgesprochene Aufforderung, die Namen und die Anschrift der Mädchen bekannt zu geben, völlig belanglos.

Dabei übersieht der Bw, dass ihm der Prüfer und ihm folgend das FA auf Grund des ermittelten Sachverhalts, insbesondere der tatsächlichen Geschäftsführung entsprechend die Umsätze zu Recht zur Gänze zugeordnet hat.

Diese Beurteilung gilt in gleicher Weise für den Bereich der Einkommensteuer. Dazu auch Doralt/Toifl, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 4. Allgemeine Grundsätze der Einkommensermittlung, Rz 145/5 zu § 2:

"Die Zurechnung der Einkünfte aus einem Bordell erfolgt an denjenigen, der dort als Geschäftsführer auftritt, wenn er für das Unternehmen Verträge abschließt und ein behauptetes Untermietverhältnis nicht bewiesen werden kann (E 15.12.1998, 98/14/0192, 1999, 468). Entscheidend ist das Gesamtbild der Gegebenheiten im Betrieb, insbesondere das Ausmaß der vom Lokalbetreiber erbrachten Leistungen (E 15.6.2005, 2002/13/0104; 22.9.2005, 2003/14/0002, 2006, 276; siehe dazu auch Laudacher, SWK 2005, S 899)."

Auch der Bw hat im Berufszeitraum – wenngleich im Rahmen einer anderen Organisationsform – Einkünfte aus einem "Bordell" erzielt und sind somit die Grundsätze der angeführten Rechtsprechung auf seine Tätigkeit in gleicher Weise anzuwenden.

Wie oben bereits ausgeführt, ist der Bw als Betreiber des Begleitservice-Unternehmens als "Herr der Leistungsbeziehung" anzusehen, die von ihm beauftragten "Begleitpersonen" hingegen lediglich als dessen Erfüllungshelfen.

Andererseits hat der Bw grundsätzlich auch das Recht, die den "Begleitpersonen" zustehenden Entgeltsanteile als Betriebsausgaben abzuziehen.

§ 162 dient nach hA vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (Ritz, BAO⁴ § 162 Rz 5 und die dort zitierte Judikatur des VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230; 21.12.1999, 94/14/0040; 9.3.2005, [2002/13/0236](#)).

Diese Zielsetzung kommt auch in einem jüngst ergangenen Urteil des BFH zum Ausdruck. Wörtlich führt er im Urteil vom 11. Juli 2013, IV R 27/09 zu § 160 dAO, der § 162 BAO vergleichbar ist, aus:

"Bei ausländischen Domizil- bzw. Basisgesellschaften ist der Zweck des Benennungsverlangens erst erreicht, wenn sichergestellt ist, dass der wirkliche Empfänger der Zahlungen entweder im Inland nicht steuerpflichtig ist oder im Inland seine steuerlichen Pflichten erfüllt hat...."

Ist im Streitfall nicht erkennbar, ob und in welcher Höhe die von der A-KG geltend gemachten Zahlungen bei einem Empfänger im Inland steuerlich erfasst worden sind, kann deshalb der Abzug von Betriebsausgaben in voller Höhe abgelehnt werden (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 202, 196, BStBl II 2007, 855)."

Der an den Bw. ergangene Auftrag zur Empfängerbenennung sollte somit die Frage klären, an welche Personen konkret die den als unbeschränkt steuerpflichtigen "Begleitpersonen" zustehenden Anteile geflossen sind. Denn nach den eigenen Angaben des Bw in den

Inseraten bzw auf seiner homepage handelt es sich bei den Begleitpersonen um Inländerinnen (Arg.: "g_Escort, österreichische Topgirls"; "Österreichische Topgirls mit Herz").

Zur Aufforderung, die Empfänger des Entgeltanteils für die "Begleitung" bekannt zu geben, ist anzumerken, dass die Mitwirkungspflicht bzw. Beweispflicht des Abgabepflichtigen umso mehr in den Vordergrund rückt, je ungewöhnlicher, atypischer und für die Behörde unzugänglicher die behaupteten Verhältnisse sind.

Selbst unter der Annahme einer Verpflichtung des Bw, bestimmte Daten, die ihm in Ausübung seines Gewerbes bekannt werden, im Interesse der Betroffenen geheim zu halten, ist diesem privaten oder auch geschäftlichen Interesse der Betroffenen das öffentliche Interesse an einer Auskunftserteilung der für die Abgabenerhebung relevanten Daten entgegenzuhalten (vgl VwGH 29.11.1988, 87/14/0203). In Abwägung zwischen den Interessen der "Begleitpersonen" an der Geheimhaltung der in Rede stehenden Daten und dem öffentlichen Interesse an der Auskunftserteilung über alle für die Abgabenerhebung maßgebenden Tatsachen ist - rechtskonform (vgl. VfGH 16. 10. 1991, B 663/90) - der Verpflichtung zur Auskunftserteilung das größere Gewicht beizumessen.

Durch die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht ("Steuergeheimnis", § 48a BAO) wird auch dem Interesse der "Begleitpersonen" bzw auch der Kunden als Geschäftspartner des Bw, ihr Sexualleben nicht der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, Rechnung getragen, da diese Informationen von den Abgabenbehörden geheim zu halten sind. Das Interesse der "Begleitpersonen" als Erfüllungsgehilfinnen des Bw, ihre Einnahmen aus den im Auftrag des Bw durchgeführten "Begleitungen" nicht zu versteuern, ist hingegen im Abgabenverfahren nicht schutzwürdig.

Vom Bw wurde daher zu Unrecht die Herausgabe der Daten derjenigen Personen, die für ihn tätig wurden ("Begleitpersonen") verweigert.

Der Umstand, dass der Bw. begehrt hat, ihm nicht jeweils den gesamten Geldbetrag zuzurechnen, sondern nur jenen Anteil, den er "sich dann von den Mädchen geholt hat", ist im Hinblick auf die sowohl umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich zu Recht erfolgte Zurechnung an ihn zur Gänze im Ergebnis nicht anders zu beurteilen, als hätte er begehrt, dass die auf die Begleitdamen entfallenden Anteile als Aufwendungen abgesetzt werden. Somit ist durch seine Weigerung, die Empfängerinnen dieser Anteile bekannt zu geben, der Tatbestand des § 162 BAO erfüllt.

Würde man der Rechtsauffassung des Bw folgen, hätte es der Bw in der Hand, einen tatsächlich verwirklichten Sachverhalt durch die Verwendung bestimmter Begriffe und Darstellung von subjektiv empfundenen Geschehensabläufen die abgabenrechtliche

Beurteilung in seinem Sinn zu beeinflussen und die Anwendung gesetzlicher Bestimmungen auszuschließen.

Aus den angeführten Gründen hat das FA die Bescheide vom 27. März 2008 betreffend Einkommensteuer 2003, 2004, 2005 und 2006, sowie Einkommensteuervorauszahlungen 2008 und Folgejahre zu Recht erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. November 2013