



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0461-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. P. Russold SteuerberatungsGmbH, 8605 Kapfenberg, Grazer Straße 21, vom 18. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 18. November 2008 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in den Streitjahren (alleiniger) Gesellschafter-Geschäftsführer der S-GmbH, welche seit 2003 in L eine Nachtbar mit Separees betrieb. Mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 15. Oktober 2009 wurde der Konkurs über das Vermögen der S-GmbH mangels Kostendeckung rechtskräftig abgewiesen.

Eine bei der S-GmbH in den Jahren 2005 bis 2008 durchgeführte, die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Außenprüfung gelangte zum Ergebnis, dass die von der GmbH bislang als „Durchläufer“ behandelten Entgelte für Liebesdienste („Prostituiertenumsätze“) steuerlich auch dieser zuzurechnen seien. Überdies wurden den Umsätzen infolge festgestellter Buchführungsmängel „Unsicherheitszuschläge“ zugerechnet. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19. November 2008 wurde seitens des Prüfers – auszugsweise wörtlich wiedergegeben - wie folgt ausgeführt:

„Tz 17) Steuerliche Feststellungen:

1) Sachverhaltsdarstellung:

Die S-GmbH betreibt seit 30.4.2003 in L die Nachtbar "[Betriebsname]" mit angeschlossenen Separées, in denen Animiermädchen der Prostitution nachgehen.

Die Liegenschaft [Liegenschaftsadresse] wurde im März 2003 vom Alleingesellschafter und Geschäftsführer der S-GmbH, Herrn [Name des Bw.] als Privatperson erworben und wird seitdem an die S-GmbH vermietet.

Im Zuge der Befragung des Geschäftsführers [Bw.] zu Beginn der Betriebsprüfung gab dieser am 23.3.2005 folgende Beschreibung des Betriebsablaufes bzw. der Betriebsführung niederschriftlich zur Kenntnis:

Das Lokal „[Betriebsname]“ ist 7 Tage in der Woche in der Zeit von 19.00 Uhr abends bis 5.00 Uhr morgens geöffnet. Es sind zum Zeitpunkt des Beginnes der Betriebsprüfung 5 Damen im Lokal als Animiermädchen und Prostituierte tätig, (....)

Inserate zur Anwerbung von Mädchen werden vom Unternehmen in der Zeitschrift „Fundgrube“ (seit Betriebseröffnung durchgehend) und vereinzelt in der „Kronenzeitung“ eingeschaltet.

Die Damen wohnen unentgeltlich im Haus und werden bei der Gemeinde L entweder mit Hauptwohnsitz oder weiteren Wohnsitz angemeldet.

Es gäbe keine Arbeitsvereinbarungen mit den Mädchen. Einzige Vorschrift sei, dass die Mädchen die ärztlichen Untersuchungen wöchentlich absolvieren müssten.

Als Erlösbereiche hat der Geschäftsführer den Bereich „Getränke Barbetrieb“ und den Bereich „Erlöse Zimmervermietung“ bekannt gegeben.

Zum Bereich „Getränke Barbetrieb“ wurden folgende nähere Erläuterungen gegeben:

Sämtliche Einnahmen werden vom Geschäftsführer oder vom Kellner/in bar kassiert. Es wird zur jeweiligen täglichen Betriebsöffnung vom Geschäftsführer oder vom Kellner oder der Kellnerin ein Barbestand (Wechselgeld) von € 700,- übernommen,

Die Tageslosung wird nach Betriebsschluss oder am darauf folgenden Morgen ermittelt, wobei die Getränkeerlöse und Zimmererlöse wie folgt ermittelt werden (Niederschrift mit dem Geschäftsführer [Bw.] vom 23.3.2005):

Ermittlung Getränkeerlöse und Trinkprozente Bardamen:

(....)

Jede Animierdame, welche vom Gast auf ein Getränk eingeladen wird, darf nur Sekt trinken. Je nach Marke und Menge des Inhaltes der Sektflasche erhalten die Animierdamen verschiedene „Trinkprozente“.

(....)

Betreffend Kreditkartenverrechnung bzw. Bankomatabrechnungen gab der Geschäftsführer bekannt, dass die elektronische Bankomatkarre (für Bezahlungen mit Bankomat- und Kreditkarte) lediglich für die Zimmerabrechnungen der Mädchen existiere und nicht in der S-GmbH integriert ist. Grundsätzlich werde alles - außer Zimmer - bar bezahlt. Im Zuge einer Vorbesprechung wurde vom Geschäftsführer [Bw.] auch erklärt, dass das Bankkonto, über welches die Kreditkarten- und Bankomatkartenzahlungen laufen nicht auf die GmbH und auch nicht auf seinen Namen laute. Er verweigerte die Auskunft darüber, auf wen das Konto tatsächlich lautet sowie bei welcher Bank dieses Konto unterhalten wird und auf welche Kontonummer dieses Konto lautet.

Als Grund der gegenständlichen Auskunftsverweigerung nannte der Geschäftsführer den Schutz seiner Etablissementkunden. Der Geschäftsführer bestätigte und erklärte weiters, dass dieses Bankkonto nicht Bestandteil der GmbH-Buchhaltung sei.

Ermittlung Zimmererlöse - Abrechnung der Liebesdienste:

Lt. Angabe des Geschäftsführers wird der Preis für den Liebesdienst von der Animierdame selbst kassiert und von diesem kassierten Betrag der Anteil des Hauses („Zimmeranteil“) an den Kellner oder der Kellnerin übergeben. Das Mädchen kassiere € 110,- und liefere, bevor sie mit dem Kunden das Zimmer bzw. Separee aufsuche, die € 40,- pro halber Stunde an den Kellner ab. Die Einnahme aus dem Liebesdienst in Höhe von € 70,- pro halber Stunde verbleibe beim Mädchen.

Ab Geschäftseröffnung am 30.4.2003 betrug die Aufteilung der € 110,-: € 80,- für das Mädchen, € 30,- für das Zimmer. Irgendwann im Zeitraum Herbst/Winter 2004 sei nach Angabe des Geschäftsführers das Aufteilungsverhältnis geändert worden. Der Anteil des Hauses für die „Zimmervermietung“ erhöhte sich auf € 40,-. Der Anteil des Mädchens für den Liebeslohn wurde von € 80,- auf € 70,- vermindert.

In der Niederschrift vom 23.3.2005 hat der Geschäftsführer der S-GmbH weiters angegeben, dass ihm nicht bekannt sei, ob die Animierdamen bzw. Prostituierten die Einnahmen aus den Liebesdiensten sowie die erhaltenen Getränkeprovisionen („Trinkprozentteil“) einer Versteuerung zuführen.

Betriebsprüfungsverfahren:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden umfangreiche Erhebungen und Befragungen durchgeführt. Aus den Aussagen geht eindeutig hervor, dass Getränke und Zimmererlöse stets gemeinsam kassiert worden sind. Damit ist klargestellt, dass es offenbar üblich gewesen ist, sämtliche Leistungen des Betriebes den Gästen einheitlich zu verrechnen.

Schon diese einheitlich durchgeführte Verrechnung widerspräche der Annahme zweier getrennt voneinander den Kunden gegenüber agierender Unternehmer (S-GmbH einerseits und Prostituierte andererseits). (....)

Weiters wurde von Herrn AC eine Visa-Monatsabrechnung für den Monat April 2004 vorgelegt, aus welcher ersichtlich ist, dass die Abrechnung sehr wohl zwischen Visa und der S-GmbH stattfindet. Auf genannter Abrechnung ist eine Kreditkartenzahlung - lt. Auskunft von AC sowohl Getränkekonsument als auch Liebeslohn - vom 18.4.2004 ersichtlich.

Die Offenlegung des Bankkontos, über welches die Bankomatzahlungen und die Kreditkartenabrechnungen erfolgen, wurde trotz Vorhaltung des Umstandes, dass das Konto auf die S-GmbH laute und trotz mehrmaliger Aufforderung (Vorhalte vom 23.5.2005, 18.11.2005, 14.3.2007 und 12.11.2007) vom Geschäftsführer verweigert. Er hatte stets betont, dass dieses Konto weder auf die GmbH noch auf seine Person laute.

Durch das Vorliegen der genannten Visa-Monatsabrechnung konnte die Aussage des Geschäftsführers widerlegt werden und sehr wohl nachgewiesen werden, dass das Konto auf die S-GmbH lautet. Der Geschäftsführer verweigerte trotzdem die Offenlegung dieses Kontos. Im Schriftsatz vom 15.5.2007 ergänzt der steuerliche Vertreter dass das Konto, auf welches die Bankomatkarten- und Kreditkartenzahlungen gelangen, kein Betriebsvermögen darstelle, da dieses Konto nur zur Abwicklung von Fremdgeldern Verwendung finde.

2) Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1972 bzw 1994 ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Nach Abs 3 leg. cit. gehören nicht zum Entgelt jene Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt (durchlaufende Posten). (....)

Bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees besteht die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird nach der Verkehrsauflassung angenommen, dass er zu diesem Zweck Mädchen „offeriert“, welche mit den Barbesuchern die Separees aufsuchen und die sexuellen Wünsche der Gäste erfüllen.

Nur durch das Angebot dieser persönlichen Dienstleistungen ist es dem Lokalbetreiber möglich, weit über dem Üblichen liegende Getränkepreise zu verlangen.

Auch im vorliegenden Fall kann wohl unbedenklich davon ausgegangen werden, dass die Mädchen der Unternehmerin verpflichtet waren, die Gäste sowohl zum Alkoholkonsum als auch zum Aufsuchen eines der angeschlossenen Separees zu animieren, und dafür von der S-GmbH auch zu entlohnen waren. (....)

3) Umsatzsteuerliche Behandlung des auf die Prostituierten entfallenden Entgeltanteiles

Bisher wurde das auf die Prostituierten entfallende Entgelt - Anteil für Liebeslohn (€ 80,- bis 31.12.2004, € 70,- ab 1.1.2005) als Durchlaufposten behandelt und lediglich ein so genannter Zimmererlös (€ 30,- bis 31.12.2004 und € 40,- ab 1.1.2005) in die USt-Bemessung 20% aufgenommen.

Wie bereits vorne (siehe rechtliche Würdigung) angeführt wurde, besteht bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen waren in den Prüfungsjahren bzw. im Nachschauzeitraum wie folgt zu erhöhen:

<i>Erlöse Zimmer (in Euro):</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>
<i>Differenz netto lt. Prüfung</i>	<i>58.600</i>	<i>72.600</i>	<i>93.187,50</i>	<i>68.425,00</i>
<i>Nachforderung USt</i>	<i>11.720</i>	<i>14.520</i>	<i>18.637,50</i>	<i>13.685,00</i>

(Anmerkung des UFS: Die Umsatzerhöhung wurde in der Weise ermittelt, dass aus den erklärten Zimmererlösen die Anzahl der „Zimmerbesuche“ pro Jahr errechnet und diese mit dem Preis für einen – einzelnen - „Liebeslohn“ multipliziert wurde).

(....)

Tz 18) Unsicherheitszuschlag 20% USt:

Buchführungsmängel:

a) Kreditkarten- und Bankomatkartenabrechnungen:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der Geschäftsführer [Bw.] wiederholt aufgefordert, jene Bankkonten vorzulegen, auf denen die Kreditkarten- und Bankomatkartenzahlungen eingehen. Dies wurde vom Geschäftsführer ursprünglich mit der Aussage verwehrt, dass es sich bei diesen Konten um keine Betriebskonten handle und diese Konten auch nicht auf die S-GmbH lauten.

Die Verweigerung der Vorlage dieser Konten wurde auch damit begründet, dass auf diesen Konten auch Zahlungen für Sonderwünsche der Kunden aufscheinen (über die üblichen € 110,- hinausgehende Zahlungen für sex. Sonderleistungen) und die GmbH nicht bereit sei, diese zu versteuern.

Diese Versteuerung würde sich unter Zugrundelegung der tatsächlichen Zahlungseingänge ergeben, wohingegen dies über die rechnerische Losungsermittlung bisher kein Thema sei.

Bei der rechnerischen Losungsermittlung wird als Ertrag und Umsatz nur der Zimmeranteil (€ 30,- bis 31.12.2004, € 40,- ab 1.1.2005) erfasst. Der auf den Liebeslohn entfallende Anteil werde deswegen nicht erfasst, weil er von der Prostituierten vereinnahmt werde.

Nachdem auf den strittigen Konten sowohl Getränkeerlöse als auch Zahlungen für geleistete Liebesdienste gutgeschrieben werden, wurde auf die Vorlage der Kontoauszüge der betroffenen Konten beharrt. Im Zuge von Zeugeneinvernahmen wurde schließlich von einem Kunden eine Kreditkartenabrechnung vorgelegt, aus der ersichtlich war, dass das betroffene Konto sehr wohl auf die S-GmbH lautet.

Trotz abermaliger Aufforderung wurde weiterhin die Offenlegung und Vorlage der Kontoauszüge verwehrt. Erst durch Einschaltung der Steuerfahndung wurden "Umsatzaufstellungen" zu den jeweiligen Konten vorgelegt.

Aus diesen Aufstellungen ist jedoch wiederum nicht ersichtlich, wann und in welcher Höhe ein Einzelumsatz erzielt wurde. Bei der betreffenden Verrechnungsstelle werden die einzelnen Leistungsbelege in Einreichungsbelege zusammengefasst und von der Verrechnungsstelle in Summe angewiesen. Nachdem trotz Aufforderung die einzelnen Leistungsbelege (vom Kunden unterfertigte Originalzahlungsbelege) nicht vorgelegt wurden, konnte wiederum nicht überprüft werden, inwieweit die rechnerische Losungsermittlung vollständig war.

Das Bankkonto bzw. die Sparbücher, über welche die Kreditkarten- und Bankomatkartenzahlungen mit der Fa. Paylife abgerechnet wurden, wurde nie in die Buchhaltung aufgenommen. Als Betriebskonto sind die betreffenden Konten u. Sparbücher selbstverständlich in die Buchhaltung bzw. Bilanz aufzunehmen.

b) Grundaufzeichnungen:

Im Zuge der im Betrieb Ende Juli 2008 durchgeföhrten Hausdurchsuchung wurden von der Steuerfahndung auch die Grundaufzeichnungen für den Monat Juli 2008 beschlagnahmt. Es wurden nur Grundaufzeichnungen für diesen Monat gefunden, für die Vormonate und Vorjahre wurden diese Grundaufzeichnungen nicht vorgefunden.

Aus den beschlagnahmten Tagesberichten ist ersichtlich, dass auf diesen auch die Kreditkarten- und Bankomatkassenzahlungen angeführt sind.

Verglichen mit den für die Prüfungsjahre vorgelegten Tagesberichten ist anzunehmen, dass die vorgelegten Tagesberichte nachträglich neu geschrieben worden sein müssen, da auf diesen Tagesberichten zur Ermittlung der Tageslosungen nie die Kreditkarten- und Bankomatkassenzahlungen angeführt bzw. berücksichtigt worden sind.

Zu den beschlagnahmten Grundaufzeichnungen für den Monat Juli 2008 gehören auch so genannte "Bierzettel", auf welchen exakt jeder Getränkeumsatz und jeder Zimmerbesuch aufgezeichnet wurde. Auch diese "Bierzettel", welche als Grundlage für die Ermittlung der Tageslosung dienen, wurden trotz mehrmaliger Aufforderung für den gesamten Prüfungszeitraum nicht vorgelegt. Vermutlich wurden auch diese Grundaufzeichnungen nach Erstellung der Tagesberichte vernichtet.

Weiters wurde im Zuge der Hausdurchsuchung bekannt, dass die im Haus untergebrachten Prostituierten € 2,- pro Nacht für die private Nächtigung zu bezahlen haben. Auch diese Einnahmen wurden bisher nicht erfasst.

Die Barentnahmen vom Kreditkartenkonto fehlen ebenso in der Buchhaltung, was eine Minderung des Vermögens der GmbH darstellt.

Aufgrund der festgestellten Mängel waren dem Umsatz und Gewinn folgende Beträge hinzuzurechnen:

Unsicherheitszuschläge:	2003	2004	2005	2006
Erlöse Zimmer 20% netto	21.975,00	27.225,00	53.250,00	39.100,00

<i>Erlöse Liebeslohn</i>	58.600,00	72.600,00	93.187,00	68.425,00
<i>Erlöse Bier</i>	13.010,00	14.237,00	15.223,00	10.610,00
<i>Erlöse Wein</i>	1.160,00	1.355,00	1.990,00	1.375,00
<i>Erlöse Sekt</i>	76.628,00	91.355,00	135.675,00	125.945,00
<i>Erlöse Spirituosen</i>	1.910,00	3.610,00	1.715,00	1.560,00
<i>Erlöse Alkfrei</i>	4.640,00	5.185,00	6.105,00	5.240,00
<i>Erlöse Kaffee</i>	2.265,00	2.480,00	3.295,00	2.630,00
<i>Erlöse Rauchwaren</i>	1.183,00	1.938,00	2.866,00	2.733,00
<i>Gesamterlöse</i>	181.371,00	219.985,00	313.306,00	257.618,00
<i>5 % Sicherheitszuschlag</i>	9.068,55	10.999,25	15.665,30	12.880,90
<i>davon 20% Umsatzsteuer</i>	1.813,71	2.199,85	3.133,06	2.576,18

Zurechnung als verdeckte Ausschüttung – Gewinnerhöhung (Bruttobetrag) außerbilanzmäßig; Umsatzsteuer aus der verdeckten Ausschüttung = Gewinnminderung (Bilanzbuchung); Kapitalertragsteuer wird vom Gesellschafter getragen und dem Gesellschafter vorgeschrieben.

Kapitalertragsteuer verdeckte Ausschüttung:

<i>Verdeckte Ausschüttung</i>	10.882,-	13.199,-	18.798,-	15.457,-
<i>Davon 25% KEST</i>	2.720,57	3.299,78	4.699,59	3.864,27"

Auf Basis dieser Feststellungen erließ das Finanzamt - neben entsprechenden Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheiden an die S-GmbH – auch den hier berufungsgegenständlichen Kapitalertragsteuerbescheid. Die Kapitalertragsteuer aus der verdeckten Ausschüttung werde gemäß § 95 EStG dem Bw. als Alleingesellschafter der S-GmbH vorgeschrieben. Begründend wird auf den (oben großteils wörtlich wieder gegebenen) Prüfungsbericht vom 19. November 2008 verwiesen.

Die Begründung der gegen den Kapitalertragsteuerbescheid erhobenen Berufung erschöpft sich in dem Verweis auf die von der S-GmbH gegen die im Gefolge der oa. Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide eingebrachte Berufung (Berufungseingabe vom 18. Februar 2009 sowie nachgereichte Begründung vom 9. März 2009; das bezügliche Berufungsverfahren wird vom UFS zur GZ RV/0459-G/09 geführt). Dort wird im Wesentlichen – auszugsweise wörtlich – vorgebracht:

„1. Es hat die Behörde I. Instanz wesentliche Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens nicht beachtet, obwohl deren Beachtung dazu geführt hätte, dass die Behörde I. Instanz erkannt hätte, dass ihre Annahme einer Einheitlichkeit der Leistung im Zusammenhang mit dem „Schandlohn“ unrichtig ist. So hat sich die Behörde I. Instanz mit der Hausordnung des gegenständlichen Bordellbetriebes nicht befasst.“

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung wurde der Behörde I. Instanz nämlich die Hausordnung, welche seit Beginn der Betriebstätigkeit der S-GmbH ausgehängt ist, übermittelt. Diese

Hausordnung ist für die Erwirkung der Bordellgenehmigung zwingend erforderlich, sie ist die grundlegende Regelung für den Betriebsablauf im gegenständlichen Bordellbetrieb. In dieser Hausordnung wird ua. festgelegt, dass der Gast den für die Liebesleistungen aufzubringenden Preis im Vorhinein an die Prostituierte zu entrichten hat und dass die Prostituierten selbstständig tätig sind und für die steuerlichen Abgaben von Einkommen und Umsatz selbst aufkommen müssen.

Diese Hausordnung wurde nicht bloß deutlich sichtbar in der Betriebsstätte ausgehängt und nicht bloß einem jeden Gast bei Betreten der Betriebsstätte erklärt, sondern auch von den einzelnen Prostituierten zur Kenntnis genommen und zum Zeichen dafür eigenhändig von Ihnen unterfertigt. Solche unterfertigten Exemplare wurden auch an die Abgabenbehörde übermittelt.

Schon daraus hätte die Behörde I. Instanz erkennen müssen, dass gegenständlich die Prostituierten selbstständig tätig sind und von einer arbeitnehmerähnlichen Einordnung in den Betrieb der Berufungsweberin ebenso wenig gesprochen werden kann, wie davon, dass eine Einheitlichkeit der Leistung vorliegt. (....)

3. (....) Im Zuge der Ersuchen um Ergänzung wurden dem Finanzamt auch zahlreiche Bestätigungen von Kunden übermittelt, worin diese erklären, dass das Inkasso des Liebeslohnes immer von den Mädchen selbst vorgenommen worden ist. Die Abgabenbehörde geht in ihren Prüfungsfeststellungen darauf überhaupt nicht ein.

Die Abgabenbehörde weist in ihrer Begründung auf Niederschriften mit Herrn NK und Herrn AK hin. Diese erklären jeweils, dass das Inkasso für die Getränke als auch die Liebesleistungen jedes Mal in bar vom Kellner vorgenommen wurde. Demgegenüber stehen jedoch auch Aussagen bzw. Bestätigungen seitens anderer Gäste, worin diese erklären, dass den Liebeslohn die Prostituierten jeweils selbst kassiert haben. Diese Bestätigungen wurden der Abgabenbehörde im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung auch übermittelt. Die rechtliche Würdigung dieser Bestätigungen in der BP und in der Bescheidbegründung wurde außer Acht gelassen. (....)

4. Aus den im Akt erliegenden Aussagen lassen sich - wenn überhaupt - nur ein paar wenige "Ausreißerfälle", in denen die Prostituierte ihren Liebeslohn nicht unmittelbar von ihrem Kunden ausbezahlt erhalten hat, ableiten. Auf dieser Basis kann nicht rechtens darauf geschlossen werden, dass über Jahre hinweg in allen Fällen nicht unmittelbar direkt von den Prostituierten deren Liebeslohn inkassiert wurde, dies umso weniger, als die dazu in den Aussagen aufscheinenden Zeitpunkte eben so deutlich auseinander liegen, dass es auf der Hand liegt, dass es sich hier um Ausreißerfälle handelt.

5. Entgegen der Mutmaßung der Behörde I. Instanz kann auch aus dem Bereich Bankomatkassenabrechnung eine Einheitlichkeit der Leistung nicht abgeleitet werden:

Die Zurverfügungstellung einer Bankomatkassa war lediglich als Serviceleistung für die Prostituierten gedacht, da diese nicht mit jeder einzelnen Kreditkartenfirma Verträge abschließen können, aber Kunden oft nicht genug Bargeld bei sich hatten und daher der Liebeslohn mittels Kreditkarte bezahlen wollten. Über die Bankomatkassa wurden daher im Umfang des Liebeslohnes Fremdgelder eingehoben, nicht aber ein Inkasso dieses Liebeslohnes zu Gunsten der Berufungsweberin durchgeführt.

Die Abgabenbehörde weist in Ihrem Bericht auch auf eine Visa-Monatsabrechnung für den Monat April 2004 von Herrn AC hin. Diese Monatsabrechnung weist eine Abrechnung zwischen Herrn AC und der S-GmbH aus. Dieser Umstand veranlasst das Finanzamt zur Annahme, dass das Konto auf die GmbH laute. Es ist jedoch so, dass es zwar einen Vertrag zwischen der Visa und der S-GmbH gibt, jedoch aufgrund dieser Tatsache noch nicht darauf geschlossen werden kann, auf welches Bankkonto die Abrechnungen überwiesen werden. Daraus kann auch kein Rückschluss auf den Kontoinhaber gezogen werden. (....)

9. Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wäre es von Nöten, an fixe Dienstzeiten und Dienstorte gebunden zu sein. Auch das liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, denn die

Prostituierten waren weder an einen fixen Dienstplan, noch an einen fixen Dienstort gebunden. Auch gibt es kein einziges Verfahrensergebnis, dass eine Bindung an Dienstzeit und/oder Dienstort und/oder Dienstplan ableiten ließe. Dies ebenso wenig, wie ein Verfahrensergebnis des Inhaltes, dass die Prostituierten Vorgaben hinsichtlich der konkreten inhaltlichen Verrichtung ihrer (Liebes)dienste erhalten hätten.

10. Die Annahme eines Unsicherheitszuschlages ist nicht nur wegen des bereits oben (vgl. vorige Punkte 3. und 4.) Dargestellten, sondern auch im Zusammenhang mit der Bankomatkassenabrechnung unbegründet:

Wenn die Betriebsprüfung zum Schluss kommt, dass aufgrund einer Kreditkartenabrechnung, welche auf die S-GmbH lautet, auch ein Rückschluss auf das betroffene Konto gezogen werden kann, so irrt sie: Es wurde nie bestritten, dass die Verträge mit den Kreditkartenfirmen mit der GmbH abgeschlossen wurden. Dies aber nur deshalb, da die jeweiligen Prostituierten mit den Kreditkartenfirmen keine Einzelverträge abschließen hätten können. Die S-GmbH hat die Bankomatkassa als reine Serviceleistung zur Verfügung gestellt.

Die Behauptung, dass erst durch Einschaltung der Steuerfahndung „Umsatzaufstellungen“, zu den jeweiligen Konten vorgelegt wurden, ist nicht richtig. Richtig ist vielmehr, dass die Umsatzaufstellungen nicht schneller von den Kreditkartenfirmen zu bekommen waren, da die betreffenden Zeiträume sehr lang zurück lagen. Dass aus diesen Aufstellungen jedoch nicht ersichtlich ist, wann und in welcher Höhe ein Einzelumsatz erzielt wurde, kann nicht der GmbH angelastet werden. Der Aufforderung seitens des Finanzamtes, die einzelnen Leistungsbelege (vom Kunden unterfertige Originalzahlungsbelege) vorzulegen, konnte von der GmbH nicht Folge geleistet werden, da diese Abrechnungsbelege als Teil des Fremdgeldinkassos an die jeweiligen Prostituierten ausgehändigt worden sind.

Dass auf den strittigen Kreditkartenabrechnungen auch Getränkeerlöse erhalten sind, kann als Ausnahmefall bezeichnet werden. Tatsache ist jedoch, dass alle Getränkeerlöse in den Losungsaufzeichnungen enthalten sind.

Im Übrigen halten wir unsere Behauptung aufrecht, dass die Konten, über welche die Kreditkarten- und Bankomatkartenzahlungen abgerechnet wurden, nicht in die Buchhaltung aufzunehmen sind, da es sich um Fremdgelder handelt.

Im Rahmen einer durchgeföhrten Hausdurchsuchung Ende Juli 2008 wurden von der Steuerfahndung die Grundaufzeichnungen für den Monat Juli 2008 beschlagnahmt. Auf diesen Tagesberichten ist ersichtlich, dass auf diesen auch die Kreditkarten- und Bankomatkassenzahlungen angeführt sind. Das veranlasst die Abgabenbehörde jedoch zu der Annahme, dass die ihr vorgelegten Tagesberichte nachträglich neu geschrieben worden sein müssen, da auf diesen Tagesberichten zur Ermittlung der Tageslosungen nie die Kreditkarten- und Bankomatkassenzahlungen angeführt bzw. berücksichtigt worden sind. Diese Annahme ist nicht richtig.

Tatsache ist vielmehr, dass der Geschäftsführer der S-GmbH sich nicht wieder dem unberechtigten und völlig haltlosen Vorwurf der Abgabenverkürzung seitens des Finanzamtes aussetzen wollte. Aus diesem Grund hat er die Losungsaufzeichnungen dahingehend erweitert, dass nunmehr auch auf den Tagesberichten sämtliche Kreditkarten- und Bankomatkassenzahlungen angeführt werden. Weiters werden auch die Originalbelege über die Kreditkartenabrechnungen und Bankomatkassenzahlungen bei der jeweiligen Tageslosungsaufzeichnung aufbewahrt. Auch die erwähnten Bierzettel werden ebenfalls als Teil der Grundaufzeichnungen aufbewahrt.

Der Vorhalt, dass die Prostituierten € 2,- für die private Nächtigung zu zahlen haben, ist unvollständig, da aus diesem Bericht nicht hervorgeht, an wen die Prostituierten die Zahlung leisteten.

Dass die Barentnahmen vom Kartenkonto für die Zahlungen der Liebeslöhne in der Buchhaltung fehlen ist klar, da das Kreditkartenkonto nicht Teil des Betriebsvermögens ist. Zusammenfassend kann also festgehalten werden, dass die Anwendung von Unsicherheits-

zuschlägen im gegenständlichen Fall nicht angemessen und angebracht ist. Vielmehr führen die festgesetzten Unsicherheitszuschläge zu einer Art „Strafsteuer“, welche aber nach den Grundsätzen der Bundesabgabenordnung nicht erlaubt ist. Als Folge davon kann naturgemäß keine verdeckte Gewinnausschüttung hinzugerechnet werden, womit auch die Kapitalertragsteuer auf die verdeckte Ausschüttung nicht anfallen kann (....)“

Das Finanzamt legte die Berufung – ohne vorherige Erlassung einer Berufungs-vorentscheidung - dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. verweist in seinem Rechtsmittel ausschließlich auf jenes Vorbringen, welches von Seiten seiner steuerlichen Vertretung im die Umsatz- sowie die Körperschaftsteuer betreffenden Rechtsmittelverfahren „seiner GmbH“, der S-GmbH, erstattet wurde (ha. GZ dieses Verfahrens: RV/0459-G/09). Dieses enthält hinsichtlich der Kapitalertragsteuervorschreibung per se keine substantiierten Ausführungen. Daher kann in der vorliegenden Berufungsent-scheidung weitgehend (bzw. ergänzend) auf die bezüglichen Ausführungen in der im ha. („Parallel“-)Verfahren RV/0459-G/09 ergangenen Berufungserledigung vom heutigen Tage verwiesen werden.

Das im Berufungsverfahren der GmbH erstattete Vorbringen ist für das hier gegenständliche Verfahren insoweit von Relevanz, als damit die Schätzungsberechtigung des Finanzamtes dem Grunde nach in Frage gestellt wird. Die „*Annahme eines Unsicherheitszuschlages*“ – so der Bw. – sei unbegründet und nicht angebracht, daher seien auch keine verdeckten Gewinn-ausschüttungen hinzuzurechnen, womit auch eine Kapitalertragsteuer nicht anfallen könne.

Verdeckte Gewinnausschüttungen können sich auch auf Grund von Gewinnzuschätzungen – im Wege von Sicherheitszuschlägen – im Gefolge abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapi-talgesellschaften ergeben. Derartige Mehrgewinne sind den Gesellschaftern nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen (zB VwGH vom 10. Dezember 1985, 85/14/0080).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO hat der Abgabepflichtige alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht (oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen) bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

§ 184 BAO normiert:

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

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

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

Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus (*Ritz, BAO*³, § 184 Tz 6, mwH).

Das Finanzamt stützt seine Schätzungsberechtigung im Wesentlichen darauf, dass die S-GmbH jenes Bankkonto, auf das die Bankomatkarten- und die Kreditkartenzahlungen eingegangen sind, im Prüfungsverfahren nicht offen gelegt habe. Ebenso wenig seien die einzelnen von den Kunden unterfertigten Originalzahlungsbelege vorgelegt worden. Weiters seien die „Bierzettel“, mit denen „exakt jeder Getränkeumsatz und jeder Zimmerbesuch aufgezeichnet wurde“ und die als Grundlage für die Tagesberichte dienten, nicht vorgelegt worden.

Von Seiten des Bw. (bzw. der GmbH) wird zwischenzeitig nicht mehr bestritten, dass die S-GmbH die entsprechenden Verträge mit den Kreditkartenfirmen bzw. dem Bankomatkassenunternehmen abgeschlossen hat. Dies sei jedoch als „reine Serviceleistung“ für die Prostituierten erfolgt, da diese mit den Kreditkartenunternehmen keine Einzelverträge abschließen hätten können. Da es sich sohin bei den über die entsprechenden Konten abgerechneten Gelder um Fremdgelder gehandelt habe, seien diese auch nicht in die Buchhaltung der GmbH aufzunehmen gewesen.

Die für die „Liebesdienste“ der Prostituierten vereinnahmten Gelder sind jedoch entgegen der vom Bw. vertretenen Ansicht keine „Durchläufer“, sondern wirtschaftlich der S-GmbH zuzurechnen (s. dazu die näheren Ausführungen in der – die GmbH betreffenden – Berufungsentscheidung des UFS vom 18. Jänner 2010, RV/0459-G/09). Dazu kommt – wie selbst in der Berufung zugestanden wird –, dass zumindest vereinzelt auch Getränkeerlöse, die unbestritten der GmbH zuzurechnen sind, in den Kreditkartenabrechnungen enthalten sind (S. 9 der Berufungsschrift der GmbH vom 18. Februar 2009).

Damit wäre die GmbH in jedem Fall gehalten gewesen, sämtliche mit den Bankomat- bzw. Kreditkartenzahlungen zusammenhängenden Unterlagen aufzubewahren und vorzulegen.

Letztlich würde jedoch auch der Umstand, dass ein Abgabepflichtiger über ein Konto, dessen Inhaber er unstrittig ist (die GmbH hat ihren eigenen Angaben zufolge die zugrunde liegenden

Verträge abgeschlossen), ausschließlich „Fremdgelder“ laufen lässt, nichts an der Verpflichtung ändern, diese Konten sowie die damit zusammenhängenden Unterlagen gegenüber der Abgabenbehörde uneingeschränkt offen zu legen. Andernfalls könnten Abgabepflichtige ihre Bankkonten mit der bloßen Behauptung des Vorliegens durchlaufender Posten der Prüfung der Besteuerungsgrundlagen entziehen. Dass das „Nichtführen“ von Fremdgelder betreffenden Aufzeichnungen bzw. die Nichtoffenlegung bezüglicher Unterlagen einen schweren Buchführungsmangel bedeutet, hat der UFS zB in seiner Entscheidung vom 9. Mai 2006, RV/0076-W/02 zum Ausdruck gebracht.

Wenn der Bw. vermeint, es sei nicht der GmbH anzulasten, dass aus den von den Kreditkartenunternehmen beigestellten Umsatzaufstellungen weder Zeitpunkt noch Höhe der Einzelumsätze ersichtlich sind, so ist er darauf zu verweisen, dass es Sache des jeweiligen Abgabepflichtigen ist, die ihm zuzurechnenden Erlöse in nachvollziehbarer Weise aufzuzeichnen und im Bedarfsfalle der Abgabenbehörde gegenüber auch offen zu legen, und diese Verpflichtung nicht an einen anderen, wenngleich auch in Geschäftsbeziehung mit dem Pflichtigen stehenden Unternehmer „ausgelagert“ werden kann.

Da die mit den Bankomat- und Kreditkartenzahlungen zusammenhängenden Unterlagen nicht vollständig vorgelegt bzw. die für Liebesdienste vereinnahmten Beträge nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden, war das Finanzamt auf Grund der oa. Norm des § 184 BAO jedenfalls berechtigt, eine Schätzung der von der GmbH erzielten Umsätze vorzunehmen. Dies gilt nicht nur für die auf die Liebesdienste entfallenden Erlöse, sondern auch für die übrigen (insbesondere die Getränke-)Umsätze, da es außer Streit steht, dass auch – zumindest vereinzelt – Getränkeerlöse mittels Kreditkarte abgerechnet wurden.

Wie oben dargelegt setzt die Schätzungsberichtigung ein Verschulden der Partei nicht voraus. Führt der Steuerpflichtige etwa keine Aufzeichnungen, weil er – wie sich letztlich herausstellt zu Unrecht - gemeint hat, bestimmte Erlöse seien ihm nicht zuzurechnen, dann ist der Gewinn nach § 184 BAO zu schätzen (vgl. dazu zB VwGH vom 16. Dezember 1999, 95/15/0011; im do. Erkenntnisfalle wurde vom Bf. irrtümlich eine Pauschalierungsberechtigung angenommen). Ausschlaggebend ist daher allein die objektive Tatsache, dass Umsatzaufzeichnungen und Bezug habende Unterlagen – ganz oder teilweise – fehlen (bzw. nicht offen gelegt werden oder allenfalls nicht mehr offen gelegt werden können).

Aber auch die so genannten „Bierzettel“ zählen zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (vgl. *Ritz*, aaO, § 132 Tz 5). Auf diesen wurde jeder Getränkeerlös und jeder Zimmerbesuch exakt aufgezeichnet (s. Tz 18 lit. b des Prüfungsberichtes). Von Seiten des Bw. wird nicht bestritten, dass diese Grundaufzeichnungen in allen Streitzeiträumen (und nicht nur im Juli 2008) angefertigt wurden. Gerade diese „Bierzettel“ hätten möglicherweise darüber Auskunft

geben können, ob die dem Prüfer vorgelegten Tagesberichte „neu geschrieben“ wurden. Da diese „Bierzettel“ nicht vorgelegt wurden, war das Finanzamt schließlich auch aus diesem Grunde zur Schätzung der Umsätze der GmbH berechtigt.

Der Rüge, wonach der Ansatz der Zuschläge im Berufungsfall zu einer Art „Strafsteuer“ führe, kann im Hinblick auf die aufgezeigte Schätzungsberechtigung nicht gefolgt werden (vgl. zB VwGH vom 27. November 2001, 97/14/0110).

Aus den dargestellten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 18. Jänner 2010