

GZ. RV/0020-W/02, 0677-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand - und Beratungsgesellschaft m. b. H, diese vertreten durch Mag. Michaela Fuchs, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wiener Neustadt, vertreten durch Oberrätin Dr. Helga Kölndorfer, betreffend Umsatz -, Körperschaft -und Gewerbesteuer für die Jahre 1990, 1991 1992, Umsatzsteuer für das Jahr 1993 (vorläufig und endgültig erlassen), Körperschaft - und Gewerbesteuer für das Jahr 1993, Alkoholabgabe für die Jahre 1990, 1991 und 1992, Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. 1.1990 bis 31. 12. 1993 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden - ausgenommen die Berufung gegen den endgültigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993, da diesfalls ein ergänzender Schriftsatz zur Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 zu erblicken ist - als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw. wendet sich gegen Abgabenbescheide, die aufgrund von Feststellungen zweier Betriebsprüfungen erlassen wurden (Streitjahre 1990 bis 1992: ABp Nr. 2107/93; Streitjahr 1993: ABp Nr. 101081/97).

Vermerkt wird, dass Geldbeträge ohne Währungsangaben sich auf ATS beziehen.

1. ABp Nr. 2107/93

1. 1. Tz 14: Beweiskraft der Buchführung

Infolge formeller und materieller Mängel lägen nicht ordnungsgemäß geführte Bücher vor.

1. 2. Tz 16: Sonstige Feststellungen zur Führung der Bücher

a) Kassaführung:

--- Der Zigarettenverkaufserlös sei jeweils erst mit Jahresende auf Basis einer Jahresrechnung rechnerisch ermittelt und als Losung in das Kassabuch eingetragen worden. Eine ordnungsgemäße Kassaführung liege somit nicht vor.

--- Bis April 1990 seien von Gästen der Bw. auch Zahlungen per Kreditkarte getätigten worden. Eine Überprüfung habe ergeben, dass im Monat Februar bei den Losungen im Rahmen des Barbetriebes an zehn Tagen nur Einnahmen in Höhe der Kreditkartenzahlungen und keine Barzahlungen vorgelegen seien.

b) Wareneinkauf:

--- Zigaretteinkauf: Über den Zigaretteinkauf wurde zum Jahresende von Trafiken Sammelrechnungen über den gesamten Jahreseinkauf erstellt. Es wurde festgestellt, dass es sich dabei um Gefälligkeitsrechnungen handelte. Die tatsächliche Höhe des Wareneinkaufes sei nicht verbucht worden.

--- Sekteinkauf: Eine Mengenrechnung habe ergeben, dass nicht verbuchte Sekteinkäufe vorlagen.

c) Separee:

Separeeumsätze seien nicht erfasst worden

d) Sonstiges:

Die Tageslösungen im Kaffeehausbetrieb seien durch Aufschreiben jedes einzelnen Getränkess durch die Kellnerin ermittelt worden. Diese Aufzeichnungen seien vorhanden. Die Lösungen des Barbetriebes seien auf einer Liste, auf der die einzelnen Verkaufspreise angeführt sind, durch Eintragung der Anzahl der verkauften Getränke ermittelt worden. Es wurde festgestellt, dass die Grundaufzeichnungen hinsichtlich erzielter Lösungen im Barbetrieb nur zum Teil (für Cola, Orangensaft und Mineralwasser) aufbewahrt wurden. Hinsichtlich der sonstigen Getränke hätten diese Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden können.

### 1. 3. Tz.18 Ergebnis einer Umsatzsteuernachschaue

Unter Bezugnahme auf die für den Zeitraum 1990 bis 1992 festgestellten Umsatzverkürzungen (Näheres Tz. 20 bis 24; Punkt 1. 4. bis 1. 8.) und den Umstand, dass die Einnahmensaufzeichnungen für 1993 in gleicher Weise geführt wurden, sei schlüssig anzunehmen, dass auch für diesen Zeitraum Verkürzungen erfolgten. Den vorangemeldeten Umsätzen wurden daher folgende Sicherheitszuschläge zugerechnet:

20% Separee0	600.000,00
20% Sekt	400.000,00
20% sonstiger Umsatz	<u>200.000,00</u>
20% laut Bp.:	1.200.000,00
10% laut Bp.:	<u>100.000,00</u>
1 – 12/1993 laut Bp.:	<u>1.300.000,00</u>

	Gesamt	mit 20%	mit 10%
Umsatz 1 – 12/1993 laut UVA:	1.845.472,64	1.647.060,83	198.411,81
+ Erhöhung laut Bp.:	<u>1.300.000,00</u>	<u>1.200.000,00</u>	<u>100.000,00</u>
Stpl. Umsatz 1 – 12/1993 laut Bp.:	<u>3.145.472,64</u>	<u>2.847.060,83</u>	<u>298.411,81</u>

(Hinweis auf ABp. Nr. 101081/97, Tz. 16 der Folge - Bp; s. u., lit. b)

### 1. 4. Tz. 20 Schätzung der Separeeeinnahmen

Anteil Mädchen:

Im geprüften Zeitraum hielten sich laut Angaben des Geschäftsführers zwischen 2 und 8 Mädchen (Prostituierte), durchschnittlich 4, in der Bar auf. Ihnen werden Wohnmöglichkeiten (fünf Zimmer sind hiefür vorhanden) zur Verfügung gestellt. Neben diesen Zimmern gibt es zwei Separees, die von den Mädchen zum gemeinsamen Besuch mit Männern benutzt werden. Beim Separeebesuch ist im Gesamtpreis 1 Flasche für 1 Stunde bzw. 1/2 Flasche Sekt für eine halbe Stunde inkludiert. Der Gesamtbetrag ist bei der Barfrau zu bezahlen, wobei der auf die Mädchen entfallende Anteil erst bei Geschäftsschluss an diese ausbezahlt wird. Aufzeichnungen über die Anzahl der Separeebesuche bzw. über die ausbezahlten Beträge wurden nicht vorgelegt.

Ermittlung der Separeeumsätze:

Der Separeepreis setzt sich aus dem Entgelt für die Mädchen sowie dem Sektpreis (Sekt sei bei einem Separeebesuch Pflicht) zusammen.

	Anteil für	
	Sektpreis	Mädchen
Sparee für 1 Stunde:	1.900,00	900,00
		1.000,00
Sparee für 1/2 Stunde:	1.100,00	500,00
		600,00

Im Zuge der Bp. wurden anhand der verkauften Sektflaschen folgende Separeebesuche ermittelt:

	1990	1991	1992
Sparee für 1 Stunde:	23	33	54
Sparee für 1/2 Stunde:	77	41	100
Gesamt	110	74	154

Umgerechnet auf Einnahmen:

Anteil Mädchen	69.200,00	57.600,00	114.000,00
Sekt:	<u>59.200,00</u>	<u>50.200,00</u>	<u>98.600,00</u>
Gesamt:	128.400,00	107.800,00	212.600,00
Anteil Mädchen	69.200,00	57.600,00	114.000,00
:12 Monate	5.766,67	4.800,00	9.500,00

:4 (durchschnittliche Anzahl anwesender Mädchen):

= Monatsumsatz/Mädchen

1.441,67	1.200,00	2.375,00
----------	----------	----------

Die sich aufgrund dieser Berechnungen ergebenden durchschnittlichen Monatseinnahmen der Prostituierten seien völlig unrealistisch und offensichtlich zu niedrig, sodass im Rahmen der Bp. eine Schätzung erfolgte.

Umsatzsteuer vom Separeeanteil der Mädchen:

Beim Separeepreis handle es sich um einen einheitlichen Preis, in dem sowohl die Kosten für den Sekt als auch die Aufwendungen für die Mädchen enthalten sind. Der Gesamtbetrag werde von der Barfrau kassiert. Der auf die Mädchen entfallende Anteil werde bei Sperrstunde ihnen ausbezahlt. Da eine einheitliche verrechnete Leistung gegeben sei, sei der gesamte Separeeumsatz der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Schätzung der Separeeeinnahmen:

	1990	1991	1992
Geschätzte Monatseinnahmen je Mädchen:	15.000,00	15.000,00	15.000,00
x 4 (durchschnittliche Anzahl von Mädchen):	60.000,00	60.000,00	60.000,00
x 12 Monate = Jahresumsatz:	720.000,00	720.000,00	720.000,00

#### 1. 5. Tz. 21 Ermittlung des Sektumsatzes

Konform zur Schätzung der Separeeumsätze erfolgte eine Schätzung der entsprechenden Sektumsätze. Als Berechnungsgrundlage wurden folgende durchschnittlichen Einnahmen je Separeebesuch angesetzt:

Anteil Mädchen durchschnittlich: 800,00

Anteil Sekt durchschnittlich 700,00

Geschätzter Umsatz je Mädchen	720.000,00	720.000,00	720.000,00
: durchschnittlicher Anteil/M.	800,00	800,00	800,00
= Anzahl der Separeebesuche:	900	900	900
x durchschnittlicher Sektpreis:	700	700	700
Anteiliger Sektumsatz hieraus:	630.000,00	630.000,00	630.000,00
abzüglich bisheriger Sektumsatz:	59.200,00	50.200,00	98.600,00
Umsatzerhöhung, brutto:	570.800,00	579.800,00	531.400,00

#### 1. 6. Tz. 22 Ermittlung des Gesamtsepareeumsatzes

	1990	1991	1992
Umsatzanteil Mädchen brutto:	720.000,00	720.000,00	720.000,00
Umsatzanteil Sekt brutto:	570.800,00	579.800,00	531.400,00
Separateumsatz brutto:	1.290.800,00	1.299.800,00	1.251.400,00
Umsatzerhöhung netto:	1.075.666,67	1.083.166,67	1.042.833,33

#### 1. 7. Tz. 23 Umsatzzuschätzung 1990 – 1992

Aufgrund der festgestellten Wareneinsatzverkürzung wurde im Rahmen der Bp. neben der Wareneinsatz – und Umsatzerhöhung bei Sekt eine Wareneinsatz – und Umsatzzuschätzung bei anderen Warenarten durchgeführt. Die sich ergebende Umsatzerhöhung wurde zur Gänze bei den Erlösen aus dem Barbetrieb zugerechnet, da hinsichtlich des Kaffeehausbetriebes genaue Aufzeichnungen vorgelegt werden konnten.

	1990	1991	1992
Erhöhung Wareneinkauf 20%:	18.600,00	18.600,00	18.600,00
Erhöhung Wareneinkauf 10%:	1.400,00	1.400,00	1.400,00
Wareneinsatzerhöhung netto:	20.000,00	20.000,00	20.000,00
+durchschn. RA Bar 1465%:	293.000,00	293.000,00	293.000,00
<i>Umsatzzuschätzung netto:</i>	313.000,00	313.000,00	313.000,00
Zu versteuern mit 20% USt:	215.000,00	215.000,00	215.000,00
und mit 10% USt (Kaffee):	98.000,00	98.000,00	98.000,00
<i>Umsatzzuschätzung brutto:</i>	365.800,00	365.800,00	365.800,00

#### 1. 8. Tz. 24 Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage

	1990	1991	1992
Umsatz laut Erklärung	1.043.463,27	1.133.345,37	1.664.245,58
+Separateumsatz	1.075.666,67	1.083.166,67	1.042.833,33
+Umsatzzuschätzung	313.000,00	313.000,00	313.000,00
Steuerpflichtiger Umsatz:	2.432.129,94	2.529.512,04	3.020.078,91
Umsatz zu 20% USt:	2.190.010,84	2.277.337,50	2.764.488,92
Umsatz zu 10% USt:	242.119,10	252.174,54	255.589,99

#### 1. 9. Tz. 28 Ermittlung der Abgabe von alkoholischen Getränken

Aufgrund der durchgeführten Umsatzerhöhungen wurden nachfolgende Zurechnungen durchgeführt:

	1990	1991	1992
Sekt	395.000,00	395.000,00	
Bier	69.000,00	69.000,00	
Spirituosen	34.000,00	34.000,00	
Erhöhung 10% Alkoholabgabe	498.000,00	498.000,00	
Wein (5% Alkoholabgabe)	13.000,00	13.000,00	13.000,00
Erhöhung der Bem.Grdl.	511.000,00	511.000,00	13.000,00

#### 1. 10. Zur Gewinnermittlung für die Jahre 1990 bis 1992

##### 1. 10. 1. Tz. 30 Nicht verbuchter Wareneinkauf

Der nicht gebuchte Wareneinkauf für die Jahre 1990 bis 1992 wird inklusive Umsatzsteuer ausgewiesen, da mangels vorhandener Belege der Vorsteuerabzug entfällt und wie folgt als Betriebsausgabe berücksichtigt:

1990	1991	1992
55.660,00	56.140,00	53.480,80

##### 1. 10. 2. Tz. 31 Aufwendungen an Honoraren zugunsten der Prostituierten

Die Honoraraufwendungen werden mit je 720.000,00 (Bruttobetrag) als Betriebsausgabe erfasst.

##### 1. 10. 3. Tz. 32 Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen

Diese verdeckten Gewinnausschüttungen werden wie folgt ausgewiesen:

	1990	1991	1992
Erhöhung Separreeumsatz	1.290.800,00	1.299.800,00	1.251.400,00
Umsatzzuschätzung	365.800,00	365.800,00	365.800,00
abzüglich nicht geb. Wareneinkauf und Aufwendungen für Mädchen	-775.660,00	-776.140,00	-773.480,00
Summe:	880.940,00	889.460,00	843.720,00

Diese verdeckten Gewinnausschüttungen wurden den Gesellschaftern der Bw. nach ihrem Beteiligungsverhältnis zugeordnet. Unter der Annahme, dass Nettoerträge vorliegen (der

Schuldner der Kapitalerträge, die Bw., somit die Kapitalertragsteuer übernimmt), wurde gem. § 94 Abs. 3 EStG 1988 (idF vor der grundlegenden Änderung gem. BGBl 1993/12) die Kapitalertragsteuer als zusätzlicher Vorteil erfasst (mit 33,33% des Nettoertrages).

## 2. ABp Nr. 101081/97

### 2. 1. Tz. 14: Beweiskraft der Buchführung:

Entspricht Punkt 1. 1.

### 2. 2. Tz 16: Sonstige Feststellungen zur Führung der Bücher

Im Rahmen der Vor – Bp. erfolgte für den Zeitraum 1 – 12/1993 im Zuge einer Umsatzsteuernachschauberechnung eine Zuschätzung (s. o., Punkt 1. 3.). Diese wurde übernommen.

### 2. 3. Tz 18: Umsatzzuschätzung für 1993

Es wurden die Schätzungsdaten von Punkt 1. 3. übernommen.

### 2. 4. Darstellung der verdeckten Gewinnausschüttung für 1993

Zuschätzungen netto:	1,300.000,00
- Honorare an Mädchen:	-720.000,00
-geschätzter Wareneinkauf:	-50.000,00
Zwischensumme:	530.000,00
+ USt.(20% und 10% laut Tz.19):	250.000,00
zuzüglich KEST (33,33%)	259.974,00
Summe:	1,039.974,00

### 3. Detaillierung der erlassenen angefochtenen Bescheide

Das Finanzamt übernahm die Prüfungsfeststellungen zu ABpNr. 2107/93, indem nach erfolgter Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO neue Umsatzsteuer -, Alkoholabgabe -, Körperschaftsteuer - und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1992 sowie ein Haftungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. 1. 1990 bis 31. 12. 1992 erlassen wurden. Es erging auch ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993, der aufgrund der nachfolgenden Prüfungsfeststellungen zu ABpNr. 101081/97 durch einen endgültigen Bescheid (mit unveränderten Steuerbemessungsgrundlagen) ersetzt wurde. Weiters wurden aufgrund dieser Prüfungsfeststellungen endgültige Körperschaft - und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1993 sowie ein durch zwischenzeitige Berufungszu-

rücknahme auf den Zeitraum 1. 1. bis 31. 12. 1993 reduzierter Haftungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer erlassen.

#### 4. Berufungsausführungen

4. 1. Berufungsschreiben vom 11. Mai 1994 und 31. Mai 1994 (betrifft die ad Punkt 1. beseidigmäßig ausgewiesenen Feststellungen jener Bp.)

Vorweg wurde auf zwei Hausdurchsuchungen in den Räumlichkeiten der Bw. und in denen des Geschäftsführers hingewiesen und auf eine - nach Ansicht der Bw. - damit in Zusammenhang stehende überlange Betriebsprüfung von etwa 3 1/2 Monaten. Als Begründung seines Berufungsbegehrens, erklärungsgemäße Veranlagungen durchzuführen, somit von jedweden Zurechnungen abzusehen, führt die Bw. aus:

Es seien im Kassabuch der Bw. kein echter Kassenmangel wie Kassafehlbetrag, Schwarzeinkauf oder nicht eingetragene Einnahmen festgestellt worden. Die gesamten Hinzurechnungen des Prüfers basierten auf Annahmen, Vermutungen und einer einzigen Niederschrift mit einer Frau L. Da nach Ansicht des Geschäftsführers der Bw. deren niederschriftlichen Angaben unrichtig seien, sei anzunehmen, dass sie befangen gewesen sei, zumal ihr Lebensgefährte zum Zeitpunkt ihrer Aussage sich in Polizeigewahrsam befunden habe.

Zur Kassenführung:

Die Tabakwarenerlöse werden laufend in der richtigen Höhe in einer eigenen Zigarettenkassa erfasst und von der Kellnerin verwaltet. Aufgrund der relativ geringen Tabakwarenerlöse seien diese nur einmal jährlich in die Hauptkassa übernommen und auch der richtige Betrag des Wareneinkaufes verbucht worden. Dem Betriebsprüfer gegenüber sei diese Abrechnungsart erläutert worden, was er jedoch ignorierte. Es sei zutreffend, dass auch bei kleineren Beträgen von den wenigen Kunden (durchwegs Stammkunden) zuletzt tagelang (eben bis 10 Tage) nur mehr Zahlungen mit Kreditkarten getätigt wurden, weshalb auch wegen der zu hohen Kreditkartengebühren anschließend nur mehr sofortige Barzahlungen verlangt wurden. Ein Kassamangel könne dadurch nicht abgeleitet werden.

Zum Sekteneinkauf, Separee und Separeeumsatz:

In den Räumlichkeiten der Bw. werden 5 kleinere Zimmer für notwendige Wohnmöglichkeiten für Prostituierte unentgeltlich zur Verfügung gestellt, damit durch die Anwesenheit von 2 bis 3 Mädchen Kunden überhaupt ins Lokal kämen. Da die Mädchen vollkommene persönliche Handlungsfreiheit genießen, sind die 5 Zimmer meistens nur teilweise belegt. Die anwesenden Mädchen wurden manchmal auch zu kleineren Getränken eingeladen, wobei es sich jedoch

keineswegs ergeben habe, dass sie ständig Separeebesucher hatten, da hiezu einfach die kapitalkräftigen Besucher fehlten. Es sei häufig vorgekommen, dass Mädchen mit Kunden verschwunden seien und erst später, sogar auch erst nach Tagen, auftauchten.

Von der Finanzbehörde sei davon ausgegangen worden, dass sich durchschnittlich vier Mädchen im Lokal aufgehalten hätten und sie mindestens 15.000 monatlich hätten verdienen müssen. Diese "theoretische Milchmädchenrechnung" des Prüfers sei noch mit der Feststellung ergänzt worden, dass der Gesamtbetrag bei einem Separeebesuch unbedingt bei der Barfrau habe bezahlt werden müssen. Dies trafe nicht zu, da die Mädchen den Separeepreis ohne weiteres auch selbst verlangen konnten, jedoch aufgrund verschiedener Vorkommnisse wie Gelddiebstahl, Nichtzahlung des Separeepreises etc. selbst verlangten, dass das Geld an der Theke deponiert werde. Von einer einheitlichen Leistung (Sekt und Mädchen) könne überhaupt nicht gesprochen werden. Wenn an einzelnen Tagen ein Separeebesuch war, wollten die Mädchen lediglich aus Sicherheitsgründen erst zu Geschäftsschluss das Separeegeld übernehmen. Sekt sei bei einem Separeebesuch niemals eine Pflichtkonsumation gewesen, sondern es konnten auch andere Getränke wie Cocktails, Cola - Rot, Bier, Stifterl Wein, Piccolo - Flaschen etc. konsumiert werden. Wenn aber ein Separeegast weder Ersatzgetränke noch eine Flasche Sekt wollte, weil er etwa schon zu betrunken war, sei dennoch der Sekterlös eingetragen worden, da ja der entsprechende Geldbetrag vereinnahmt wurde. Die Mengenrechnung des Betriebsprüfers beim Sekt habe lediglich ergeben, dass der Sekt, den Separeebesucher nicht konsumierten, jedoch bezahlten, als Sekterlös aufscheine. Da die Bp. offensichtlich in einer "Hinzurechnungsstimmung" agierte, das Parteiengehör wesentlich vernachlässigt bzw. nicht zur Kenntnis genommen worden sei, seien für das Verfahren ausschlaggebende Beweisaufnahmen vernachlässigt worden.

#### 4. 2. Berufungsergänzung vom 14. Juli 1994

Hierin erfolgte vorerst einer Darstellung der Einkommens - und Vermögensverhältnisse des Geschäftsführers der Bw. Zu den Prostituierten führte die Bw. aus, dass - entgegen üblicher Gepflogenheiten im Rahmen dieser Prüfung - das Vorliegen durchlaufender Posten hinsichtlich deren Umsätze nicht angenommen wurde. Weiters wurde eine niederschriftliche Erklärung eingereicht, die von fünf Prostituierten unterfertigt wurden. Deren Unterschriften wurden notariell beglaubigt.

Hierin wurde ausgeführt:

*"Mit meiner Unterschrift bestätige ich hiemit, daß ich im Zeitraum 01. 02. 1990 - 31. 12. 1993 einige Zeit in der Bar der ... (Bw.) tätig war, daher auch die Verhältnisse des Betriebes genau kenne."*

*In den Räumlichkeiten der Bar (Obergeschoß) wurden 5 kleinere Zimmer für notdürftige Wohnmöglichkeiten für Mädchen (Prostituierte) kostenlos zur Verfügung gestellt.*

*Die Mädchen konnten kommen und gehen, ihren Bekannten - und Freundeskreis selbst aussuchen, wobei es häufig vorkam, daß diese mit Barbesuchern und auch anderen Freunden tage - und wochenlang unterwegs waren und dann wiederum erschienen. Die 5 Zimmer waren daher normalerweise nur teilweise belegt. Meistens waren dann nur 2 - 3 Mädchen im Lokal anwesend. Da auch zahlungskräftige Besucher fehlten, waren die Verdienstmöglichkeiten der Mädchen sehr eingeschränkt und ein ständiger Mädchenwechsel die Folge.*

*Jeder Gast im Lokal wußte, daß bei einem Separeebesuch der Betrag für das Mädchen extra an das Mädchen bezahlt werden mußte und keineswegs eine einheitliche Leistung der ... (Bw.) für das Getränk + Separee vorlag. Der Zahlende wußte immer, daß der Separeepreis für die ... (Bw.) immer ein durchlaufender Posten war, und sowohl die Vereinnahmung als auch die Verausgabung immer im fremden Namen und für fremde Rechnung erfolgte.*

*Es wurde mir erzählt, daß vor einiger Zeit die Mädchen den Separeepreis selbst kassierten, dann jedoch auf Grund verschiedener Vorkommnisse wie Gelddiebstahl, Nichtzahlung des Separeebetrages, etc., ausdrücklich selbst verlangten, daß der Separeebesucher den Separeepreis bei der Kellnerin an der Theke deponieren mußte. Wenn an einem Tag ein Separeebesuch stattfand, dann wollten die Mädchen aus Sicherheitsgründen erst zum Geschäftsschluß das Separeegeld übernehmen.*

*Sekt war bei einem Separeebesuch zwar erwünscht, jedoch niemals eine Pflichtkonsumation. Es konnten auch andere Getränke wie z. B. Cocktails, Cola - Rot (Cola mit Wein), Bier, Stifterl Wein, Piccolo - Flaschen, etc., konsumiert werden.*

*Manchmal waren neue Barbesucher schon so betrunken, daß sie bei einem Separeebesuch überhaupt kein Getränk mehr wollten. Wurde in der Bar kein entsprechendes Getränk konsumiert, dann ist der Sektpreis verrechnet worden.*

*Weiters ist mir bekannt, daß Mädchen, die in der Bar tätig waren, vom Finanzamt immer wieder als Gewerbebetrieb eingestuft wurden und Umsatz -, Gewerbe - -, und Einkommensteuer einhab."*

#### 4. 3. Berufungsschreiben vom 26. September und 15. Oktober 1997

In diesen Berufungsschreiben, die sich - nach Zurücknahme der die Jahre 1994 und 1995 betreffenden Begehren - gegen die ad Punkt 2. bescheidmäßig ausgewiesenen Feststellungen jener Bp richten, wird auf die unter Punkt 4. 1. und 4. 2. dargelegten Ausführungen verwiesen.

#### 5. Stellungnahme des Prüfers zur Berufungsergänzung (Punkt 4. 2.)

##### 5. 1. Zu den Separeeumsätzen

Es wurde darauf hingewiesen, dass die Schätzung infolge des im Jahresdurchschnitt offensichtlich zu niedrig erklärten Separeeumsatzes erfolgte. Er wies weiters darauf hin, dass z. B. der Separeeumsatz (Anteil der Mädchen) für die Monate Mai bis November 1990 nur durchschnittlich monatlich 2.257,14 betrug.

Mai – November 1990

Kleines Separee

Großes Separee

	(Anteil Mädchen 600,00)	(Anteil Mädchen 1.000,00)
Anzahl Separees	18	5
X Anteil Mädchen	X 600,00	X 1.000,00
Umsatz	10.800,00	5.000,00
Gesamtanzahl Separees	23	
: 7 Monate = durchschn. Anzahl Separees/Monat	3,29	
Gesamteinnahmenanteil für Mädchen	15.800,00	
: 7 Monate = durchschn. Separeeumsatz/Monat (Anteil Mädchen)	2.257,14	
: 4 Monate = durchschn. monatl. Einnahmen eines Mädchens	564,00	

Hieraus sei abzuleiten, dass die Separeeumsätze keinesfalls in richtiger Höhe erfasst seien.

#### 5. 2. Zu den Erlösen der Prostituierten

Ein Separeebesuch mit Damen sei nur möglich, wenn eine entsprechende Getränkekonsumentation erfolgt. Dem Kunden werde der Separee Preis in Rechnung gestellt. Wie sich dieser Preis zusammensetzt, sei für den Kunden belanglos. Hieraus sei ersichtlich, dass es sich um eine einheitliche Leistung handle.

#### 5. 3. Zur Niederschrift vom 14. Juli 1994

Im Gegensatz zur niederschriftlichen Erklärung seien anstatt nur zwei bis drei Mädchen laut Erklärung des Geschäftsführers zwischen zwei bis acht anwesend gewesen. Anlässlich einer polizeilichen Prostituiertenkontrolle am 21. Juni 1994 seien 6 Prostituierte angetroffen worden, von denen zwei wegen fehlender Aufenthaltsgenehmigungen festgenommen und abgeschoben wurden. Hieraus sei erkennbar, dass die von der Bp. angenommene durchschnittliche Anzahl von vier Mädchen zutreffe. Der Prüfer wies weiters darauf hin, es sei in dieser Branche üblich, dass grundsätzlich der gesamte Preis als Einheit zu bezahlen sei und die Auszahlung an die Mädchen erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolge. Für die Einheitlichkeit der Leistung spreche auch, dass den Kunden auf jeden Fall der entsprechende Preis verrechnet werde, ob nun beim Separeebesuch konsumiert werde oder nicht.

#### 6. Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes

Das Finanzamt wies die Berufung zu Punkt 4. 1 und Punkt 4. 2. mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 1995 ab, wobei Nachfolgendes begründend dargelegt wurde:

Zu Kassenführung und Wareneinkauf:

Die Zigaretten werden laut niederschriftlicher Aussage des Trafikanten monatlich eingekauft und sofort bezahlt. Im Kassabuch fehlten dazu zeitnahe Eintragungen. Die Grundaufzeichnungen betreffend Getränkekonsumentation seien mangelhaft und unvollständig geführt, wobei eine Mengenverrechnung hinsichtlich Sekteneinkäufe nicht verbuchte Einkäufe aufgezeigt habe. Die vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen seien daher sachlich unrichtig.

Zur Umsatzermittlung:

Hiebei wurde auf die entsprechenden Prüfungsfeststellungen und auf Ausführungen des Geschäftsführers der Bw. sowie zweier namentlich genannter Prostituierten Bezug genommen, woraus sich die durchschnittliche Anzahl der im Lokal aufhältigen Prostituierten mit 4 ableiten ließ. Betont wurde weiters, dass dem Kunden gegenüber für den Separeebesuch ein einheitlicher Preis verrechnet wurde.

## 7. Weiteres Verwaltungsgeschehen

Der Bw. wurde mit Schreiben vom 17. September 2001 die niederschriftliche Erklärung der Zeugin R. vom 28. August 2001 und die mit Frau S. als Abgabepflichtige aufgenommene Niederschrift vom 17. Jänner 1994 zur Kenntnis gebracht. Diese Personen waren als Prostituierte im Betrieb der Bw. tätig gewesen.

### 7. 1. Darstellung des Aussageinhaltes

Mit ho. Schreiben vom 17. September 2001 wurde der Bw. Nachfolgendes zur Kenntnis gebracht:

Die Zeugin R. habe - dies in Widerspruch zum Aussageinhalt der in der Berufungsergänzung (Punkt 4. 2. ) vom Geschäftsführer der Bw. sichtlich initiierten Erklärung vom 14. Juli 1994, die sie mitunterfertigte - ausgesagt, dass durchschnittlich wesentlich mehr Mädchen in der Bar anwesend waren (5 - 6 anstatt 2 - 3), dass die Kundenfrequenz - insbesondere an den Wochenenden - mit mehreren Separeebesuchen pro Mädchen hoch war, weiters in klarem Gegensatz zur Erklärung vom 14. Juli 1994 eine einheitliche Leistung der Bw. vorlag, da die Barfrau den gesamten Separeepreis kassierte, wobei sie die Hälfte hievon zugunsten der Bw. einbehielt. Weiters sagte sie aus, dass eine kostenlose Wohnmöglichkeit nicht vorlag, vielmehr 1000 S monatlich an Miete zu entrichten waren und dass sie an der animierten Getränkekonsumentation beteiligt war.

Diese Aussage deckt sich im Wesentlichen mit der bereits bekannten von L., da diese ebenfalls etwa die Hälfte des "Schandlohnes" erhielt und am animierten Getränkekonsumentation beteiligt war sowie mit der Aussage der S., die ebenfalls zur Kenntnis gebracht wurde.

Zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen wurde mitgeteilt, dass für die Jahre 1990 bis 1992 die von der Betriebsprüfung mit 900 Separeebesuchen pro Jahr getroffene Schätzungsannahme sichtlich den Erfordernissen des § 184 BAO entspräche. Das Schätzungsmaß dürfte überdies an der Untergrenze liegen, da bereits nur *ein* (somit ohne Berücksichtigung höherer Frequenzen an den Wochenenden) Separeebesuch pro Tag bei im Durchschnitt fünf anwesenden Mädchen rechnerisch mehr als 900 Separeebesuche ergibt (52 Wochen X 5 X 7 = 1.820). Auch bei Annahme von 4 Separeebesuchen am Wochenende (Samstag, Sonntag) pro Mädchen ergeben sich hieraus bereits weit höhere Frequenzen (4 X 5 = 20 X 2 Tage X 52 Wochen = 2.080).

Hinsichtlich der sonstigen Umsatzzuschätzungen ergäbe sich daher aus diesem Grunde kein Korrekturerfordernis, was somit auch für die Schätzung der Alkoholabgabebemessungsgrundlage gilt. Weiters ergibt sich aus dem Aussageergebnis, dass hinsichtlich des "Schandlohnes" keine durchlaufende Posten vorlagen.

#### 7. 2. Stellungnahme der Bw. hiezu

Die gegenständlichen Ausführungen seien nichts anderes als Wiederholungen der Anschuldigungen des seinerzeitigen Betriebsprüfers, die ausführlichst in den ho. Berufungen und weiteren Schreiben behandelt wurden. Neue Unterlagen oder Tatsachen seien offensichtlich auch in der Zwischenzeit nicht hervorgekommen, weshalb sich die Wiederholung der Beantwortung der Anfragen erübrige.

Es sei jedoch "gar nicht lustig", darüber informiert zu werden, dass auch die Finanzlandesdirektion so wie das Finanzamt äußerst fragwürdige Zeuginnen, die wegen Befangenheit als brauchbare Zeugen ausscheiden (einsitzender Lebensgefährte, von den Behörden unter Druck gesetzt) mehr geglaubt werde als jenen Zeuginnen, die frei und unabhängig in einer notariell beglaubigten Niederschrift vom 14. Juli 1994 völlig andere Angaben machten.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist,

- ob eine Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde aufgrund zutage getretener Aufzeichnungsmängel berechtigt war oder nicht;
- ob im Falle des Zutreffens einer Schätzungsberechtigung das Schätzungsausmaß den Intentionen des § 184 BAO entspricht und
- ob im Falle einer Zuschätzung die neu ermittelten Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen den an die Prostituierten entrichteten "Schandlohn" als Teil des umsatzsteuerpflichtigen Entgeltes inkludieren oder ob diesfalls ein durchlaufender Posten vorliegt.

Angemerkt wird, dass die Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 gemäß § 274 BAO auch gegen den endgültigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 wirkt. Die separat eingereichte Berufung gegen den endgültigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 wird - konform zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z. B. Erk. vom 27. 3. 1996, 95/13/0264) - als "ergänzender Schriftsatz" zur Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 gewertet.

Ausführungen zu den Berufungspunkten:

#### 1. Ob eine Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde vorliegt

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

Die Schätzungsberechtigung besteht:

Die Bw. vermochte die unter Tz. 16 (SV. Punkt 1. 2.) getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung nicht zu widerlegen. Unbestritten waren nur für einen Teil der in der Bar erzielten Erlöse Grundaufzeichnungen vorgelegt. Für die "sensiblen" Erlösbereiche an alkoholischen Getränken wie Sekt jedoch nicht. Auch ist die Verantwortung der Bw. hinsichtlich einer durch die Kellnerin separat geführten Zigarettenkasse und deren jährlichem Übertrag in die Hauptkassa nicht glaubhaft. Denn die vom Trafikanten erstellte Jahresrechnung über Zigarettenlieferungen stellte erwiesenermaßen eine Gefälligkeitsrechnung dar. Nur bei Zutreffen einer Jahresrechnung hätte eine separat geführte Kasse möglicherweise Sinn ergeben, wobei separate Grundaufzeichnungen über Zigarettenverkäufe zwecks rechnerischer Trennung von

---

den anderen Lösungen erforderlich gewesen wären. Allerdings wurden die Zigaretten etwa monatlich geliefert, jedoch nicht als Wareneingang im Kassabuch erfasst. Vermerkt wird hierzu, dass die etwa monatliche Zigarettenlieferung gegen Barzahlung der Verpflichtung des Trafikanten gemäß § 16 TabMonG 1968 i. V. m. Punkt 11 der in der Wiener Zeitung vom 1. Februar 1968 veröffentlichten Allgemeinen Vertragsbedingungen für Tabaktrafikanten entsprach.

Weiters ist es vollkommen unglaublich, dass an zehn Geschäftstagen im Februar 1990 nur Lösungen im Ausmaß der erfolgten Kreditkartenzahlungen erzielt worden seien. Gerade wegen der damit verbundenen mangelnden Anonymität des Zahlenden ist anzunehmen, dass Zahlungen mit Kreditkarte eher die Ausnahme sind, sodass das Gros der Zahlungen bar an der Theke erfolgt sein sollte.

Dass dem Kassabuch keine formalen Mängel anhaften, ist daher unzutreffend. Da diese Mängel überdies nicht geringfügig waren, wurde durch die Mengenrechnung hinsichtlich möglichen Sektverkauf (Tz. 21 Bp - Bericht; SV., Punkt 1. 5.) klargestellt. Es trifft daher die Schätzungsberichtigung zu.

## 2. Zum Schätzungsmaß

Der mit 15.000 angenommene monatliche Durchschnittsverdienst pro Prostituierter ist als ein vertretbarer Schätzungsmaßstab zu erachten, da ein wesentlich geringerer Monatsverdienst für eine derartige exponierte Betätigung unglaublich ist. Denn das durchschnittliche Nettoeinkommen eines Arbeitnehmers im Zeitraum 1990 bis 1993 lag mit etwa 17.600 bis 20.100 bereits darüber (Quelle: Statistik Austria bzw. WKO). Dass das Schätzungsmaß nicht als überhöht zu erachten ist, ergibt sich weiters auch daraus, dass die Mindestanzahl der Prostituierten über 4 liegen dürfte, wie sich dies aus einigen gewichtigen Indizien ableiten lässt (Erklärung des Geschäftsführers der Bw.: 2 bis 8 Prostituierte seien anwesend gewesen; Aussage von L.: 6 Mädchen waren anwesend -, polizeiliche Prostituiertenkontrolle vom 21. Juni 1994: 6 Prostituierte; Aussage von R., vgl. Punkt 7.1. 5 bis 6 Mädchen).

Unter diesem Aspekt ist eine Änderung der Höhe der erfolgten Zuschätzungen nicht vertretbar. Dies gilt auch - aufgrund der zutage gekommenen Buchführungsmängel - für die weiteren Zuschätzungen laut Tz. 23 Bp - Bericht (SV., Punkt 1. 7.). Denn dass - trotz gegenständiger Behauptungen - der Sekt - und sonstige Wareneinkauf an Alkoholika unvollständig erfasst wurde, ist durch die durchgeführte Berechnung (Tz. 21 bzw. SV., Punkt 1. 5.) erwiesen. Selbstverständlich ist ein Schätzungsresultat nicht eine exakt feststehende Größe. Vielmehr haben es die Bw. bzw. ihre Organe zu vertreten, dass die jedem Schätzungsresultat immanenten Ungenauigkeit ihnen allenfalls zu Last fällt. Dass dies in diesem Falle zutraf, ist jedoch

aufgrund der klaren zutage gekommenen Verkürzungsfaktoren wohl auszuschließen. Das Schätzungsergebnis dürfte sich vielmehr an der möglichen Untergrenze des Vertretbaren bewegen.

### 3. Ob der "Schandlohn" Teil des umsatzsteuerpflichtigen Entgeltes war oder einen durchlaufenden Posten darstellte

Die Bemessungsgrundlage für die Lieferungen und sonstigen Leistungen eines Unternehmers (Umsatz) wird gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1972 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. Zum Entgelt gehören hingegen nach § 4 Abs. 3 leg. cit. die Beträge nicht, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen ver- einnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Durchlaufenden Posten liegen nur dann vor, wenn sowohl die Vereinnahmung als auch die Verausgabung im fremden Namen und für fremde Rechnung erfolgt. Es müssen unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahler und dem Empfänger (Anspruchsberechtigten) bestehen.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt geht klar hervor, dass die Bw. selbst in den Leistungsaustausch eingeschaltet war, indem - wie auch im Berufungsvorbrigen bestätigt wurde - sie gegen einheitliches Entgelt ihre Leistung (Zurverfügungstellung von Räumen zur gewerblichen Unzucht nebst Getränkebeistellung) erbrachte. Es erfolgte die Vereinnahmung zweifelsfrei in eigenem Namen, da an der Theke "Schandlohn" und Entgelt für die Getränkeliereitung (in der Regel Sekt, nach Angaben der Bw. auch andere Getränkealternativen, gegebenenfalls, wenn der "Freier" schon zu betrunken war, ohne Derartigem) mit einem einheitlichen Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird. Auf die Berufungsausführungen (SV. Punkt 4. 1. bzw. die Berufungsergänzung vom 14. Juli 1994 (SV. Punkt 4. 2. ) wird verwiesen, wo von der Bw. bzw. von der durch ihren Geschäftsführer intimierten, von fünf Prostituierten unterfertigten protokollarischen Erklärung klargestellt wurde, dass ohne Rücksicht auf den Wert der Getränkekonsumention ein fixer Preis je nach "Großem oder kleinem Separee" zu entrichten war. Es lag somit eine einheitliche Leistung vor, der "Schandlohn" stellte keinen durchlaufenden Posten dar (vgl. Erk. des VwGH vom 20. 12. 2000, 98/13/0047, 0048).

### 4. Resümee

Dem Berufungsbegehren auf erklärungsgemäße Veranlagung war aufgrund der obangeführten Erwägungen nicht zu folgen. Eine Änderung des Ausmaßes der vom Finanzamt ermittelten Steuerbemessungsgrundlagen hat daher nicht Platz zu greifen.

Wien, 19. November 2003