



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 12

GZ. RV/0739-S/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der XXX, vertreten durch Dr. Peter Lechenauer/Dr. Margit Swozil, 5020 Salzburg, Hubert Sattlergasse 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch HR Dr. Susanne Fischer, betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Fa XXXX GmbH (Bw) betreibt ab Mai 2008 einen Nachtclub mit Separees („Bordell YY“) am Standort S. Gesellschafter der Bw sind AA (60% Anteil) und die Fa BB (40% Anteil). Handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw ist im Streitzeitraum 2008 CC. Bei der BB tritt DD als handelsrechtlicher Gesellschafter auf. Weiters ist ab 1. 8. 2008 EE (hauptberuflich Taxifahrer) bei der Bw geringfügig beschäftigt.

Die Bw reichte trotz Abberufung der Steuererklärungen für 2008 im März 2009 diese nicht bei der zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz ein.

Parallel dazu und zwar basierend auf von der Steuerfahndung für das Finanzamt Salzburg Stadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz vorgenommenen Sachverhaltserhebungen und den sich daraus ergebenden Daten, die ausgewertet und verprobt wurden, fanden über Anordnung der Staatsanwaltschaft Salzburg Hausdurchsuchungen bei der Bw, bei CC , AA , DD und EE statt, um bisher vorenthaltene Geschäftsunterlagen sowie beweisrelevante Gegenstände sicherzustellen und damit den Gesamtumfang der erzielten Betriebsergebnisse (Umsätze und Einkünfte) feststellen zu können.

Ab Oktober 2009 wurde bei der Bw eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO für Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 sowie ein Nachschauauftrag für Umsatzsteuer 2009 durchgeführt.

Im Zuge der Unterzeichnung des Prüfungsauftrages seitens des steuerlichen Vertreters der Bw wurden die vorhandenen Buchungsunterlagen sowie eine vorläufige Bilanz zum 31.12.2008 dem prüfenden Organ vorgelegt.

Der Prüfungsbericht der Abgabenbehörde erster Instanz enthält für den Streitzeitraum 2008 folgende Feststellungen:

Umsätze der Bw resultieren aus Zimmerumsätzen der Prostituierten und Getränkeumsätzen. Im Nachtclub stehen den Prostituierten 8 Zimmer, davon 2 Whirlpoolzimmer, für Dienstleistungen zur Verfügung. In den Zimmerumsätzen sind auch so genannte Auslösen, das sind Dienstleistungen der Prostituierten außer Haus (Hausbesuche) enthalten. Von den Zimmerumsätzen und von den Auslösen haben die Prostituierten 50% des Zimmerpreises bzw 50% des Auslöhpreises erhalten. Bei Getränken, soweit es sich um offenen Getränke handelte, haben die Prostituierten eine bestimmte Getränkeprovision ausbezahlt bekommen (z.B. € 10,- für einen Piccolo). Pro Tanz wurden € 14,- an die Mädchen ausbezahlt, wobei die Tanzgage zur Gänze die Bw übernommen hat (Tz1).

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen 2008 sind die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gem. § 184 BAO zu ermitteln (Tz2).

Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass vom Gesamtumsatz der Prostituierten buchhalterisch nur 50% erfasst wurden. Die Aufteilung der Zimmerumsätze erfolgte zwischen den Prostituierten und der Bw 50:50. Auf dem Buchhaltungskonto „4030 Erlöse Zimmer 20%“ wurde nur die Hälfte der Umsätze verbucht. Der Umsatz betreffend des Anteiles der Prostituierten iHv 50% wurde buchhalterisch überhaupt nicht erfasst.

Festgestellt wurde, dass ab 7/2008 händische monatliche Aufzeichnungen in den Buchhaltungsordnern vorhanden sind. Diese Aufzeichnungen beinhalten nur die Hälfte des Zimmerumsatzes brutto. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Betreiber wirtschaftlich der Erbringer sämtlicher im Nachtclub erbrachten Leistungen und hat auch das Entgelt für sämtliche im Nachtclub angebotenen Leistungen vereinnahmt.

Umsatzsteuerlich wurden die Zimmerumsätze um 50% verkürzt und sind daher im Zuge der Prüfung um 50% zu erhöhen.

Erlöse Zimmer 20% netto erklärt: € 101.576,76

Erhöhung Erlöse netto betreffend Zimmeranteil Prostituierte: € 101.576,67 (Tz3).

Zum 31.12.2008 wurde keine Inventur erstellt. Es wurden handschriftliche monatliche Inventurlisten geführt, in der die monatlichen Mengen (Anfang, Anlieferung, Verkauf, Verlust, Personal, bar/privat, Endstand) je Getränk festgehalten wurden. Eine Überprüfung ergab, dass die Endbestände rechnerisch nicht genau ermittelt wurden. Außerdem wurden aufgrund der ungenauen Aufzeichnungen Mengendifferenzen festgestellt. In der bei Prüfungsbeginn übergebenen vorläufigen Bilanz zum 31.12.2008 sind keine Vorräte betreffend Getränke enthalten (Tz 4 sowie detaillierte Aufstellung Tz 5p).

Aufgrund folgender Prüfungsfeststellungen liegen formelle und materielle Mängel vor, sodass die Bücher nicht als ordnungsgemäß iSd § 131 BAO anzuerkennen und die Besteuerungsgrundlagen gem. 184 BAO zu schätzen sind (Tz 5).

5a.) Kontrolle der Tageslösung anhand der vorhandenen Paragons:

Alle Paragons weisen kein Datum auf und sind nicht nummeriert, die Tageslösungssumme wurde händisch ermittelt, es gibt keine Kontrollmöglichkeit der Tageslösung anhand von Klopfstreifen oder ähnliches: Kontrolle wie sich die Tageslösung zusammensetzt, ist nicht möglich, da die einzelnen Beträge nicht aufgezeichnet wurden.

Ebenso wurde festgestellt, dass Kunden einen Teil der Summe lt Paragon mit Kreditkarten und den Rest bar bezahlt haben. Auf den Paragons wurde die Barzahlung nicht vermerkt, der Kreditkartenbeleg wurde an den Paragon geheftet. Es wurde auch festgestellt, dass auf Paragons Umsätze (sowohl Zimmer als auch Getränke) gestrichen wurden und dass auch Paragons fehlen. Ebenso wurde auch bei Kreditkartenzahlungen von Zimmern festgestellt, dass die Zeit der Zahlung nicht mit der Zeit auf der Zimmerbelegungsliste übereinstimmt.

Die Höhe der Umsätze und die Zahlungsart sind einzeln je Paragon festzuhalten und aufzuzeichnen.

5b.) Rechnerische Unrichtigkeiten bei der Ermittlung der täglichen Losung:

Die rechnerische Überprüfung der Tageslosungen anhand der vorhandenen Paragons hat rechnerische Unrichtigkeiten in den Monaten Juni/Juli sowie September bis Dezember 2008 ergeben.

5c.) Keine Tageslosungen bzw geringe Tageslosungen wurden am 15.5., 20.5., 25.5., 13.7., 12.10. und 2.11.2008 erklärt.

5d.) Umsatzdifferenzen 5/2008 und 6/2008 lt Umsatzsteuervoranmeldung und Buchhaltung.

Es wurde festgestellt, dass in den Umsatzsteuervoranmeldungen 5/2008 und 6/2008 zu wenig Umsätze 20% gemeldet wurden und zwar

lt UVA € 39.175,85 (netto), lt Buchhaltung € 65.713,33, Umsatzdifferenz daher € 26.537,48.

5e.)....

5f.) Nachträgliche Anfertigungen der händisch angefertigten täglichen Zimmerbelegungslisten und Abrechnungslisten (Tageslösung mit Auszahlungen und Ausgaben, Kreditkartenumsätze, Profit).

Im Prüfungszeitraum wurde handschriftlich täglich eine Zimmerbelegungsliste und eine Abrechnungsliste erstellt. Auf der Zimmerbelegungsliste wurde der Name der Prostituierten, die Zeit bis zu der das Zimmer belegt ist, die Zimmernummer, der Preis, Anteil Haus, Anteil Mädchen und die Zahlungsart (CC bei Kreditkarte, Strich bei Barzahlung) vermerkt. An Tagen, an denen kein Zimmerumsatz erklärt wurde, war keine Zimmerbelegungsliste vorhanden. Auf den handschriftlich täglichen Abrechnungslisten wurde der Name des Mädchens, der Zimmeranteil, Stricherl oder Betrag für Getränkeprovision, Summe Getränkeprozente, Gage für Tanz und die Auszahlungssumme je Mädchen aufgezeichnet. Weiters gab es Raster für den Umsatz, Abzüge Mädchen (Auszahlungssumme aller Mädchen), Taxiausgaben, Tip, Abzüge für CC (Kreditkarte) Ü CC (Überziehung Kreditkarte wegen Auszahlung an Mädchen), Cash und Profit (Tageslösung brutto abzüglich Ausgaben).

Der GFCC, der täglich am Abend von Geschäftsbeginn an bis Geschäftsschluss in der Früh anwesend war und persönlich die täglichen Auszahlungen an die Prostituierten bei Geschäftsschluss vornahm, führte lt Einvernahme immer die Zimmerbelegungslisten und auch die Abrechnungslisten. Der offiziell ab 2008 geringfügig beschäftigte EE (hauptberuflich Taxifahrer), war dem GFCC seit Ende Mai 2008 bei der Abrechnung, vor allem beim Zusammenrechnen, behilflich. Lt Einvernahme war EE nur max 20 Minuten in der Früh zur Abrechnung im Nachtclub anwesend. Ebenso fertigte lt Einvernahme EE

Zimmerbelegungslisten und Abrechnungslisten nur dann neu an, falls diese verschmutzt oder teilweise unleserlich waren. Dabei wurden die Originalaufzeichnungen von GFCC nicht aufbewahrt. Die Originalaufzeichnungen stellen aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen dar.

Eine Auswertung der Listen ergab, dass im Streitzeitraum mehr als die Hälfte der von GFCC geschriebenen Listen, von EE umgeschrieben wurden und Originalaufzeichnungen fehlen.

5g.) 5h.) 5i.)

5j.) Auszahlungsdifferenzen 2008 betreffend die Prostituierte FF

Im Zuge der Durchsuchung des Nachtclubs wurde ein Notizblock der Prostituierten FF welche lt Polizeiliste seit 19.5.2008 im Nachtclub tätig ist, sichergestellt. Im Notizblock hat sie ihre täglichen Einnahmen über einen bestimmten Zeitraum festgehalten. Die aufgezeichneten täglichen Einnahmen wurden mit den Auszahlungen lt Abrechnungsliste (Buchhaltungsordner Steuerberater) verglichen und es wurden dabei erhebliche Differenzen (z.B. 24. 6. 2008: € 100,- lt Buchhaltung, € 275,- lt Aufzeichnung) festgestellt. Die Aufzeichnungen im Notizblock beginnen mit 23. 6. 2008.

5k.), 5l)

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (Tz 6)

Umsatzsteuer 2008

Auf Basis der iZm den Hausdurchsuchungen gefundenen Aufzeichnungen betreffend Zimmerlisten 1-5/2009 (Nachschauzeitraum) wird die Schätzung erstellt.

Die daraus resultierende monatliche durchschnittliche Differenz von 142,85 % (Durchschnittssatz Zimmer monatlich) wird den bisher monatlich erklärten Zimmerumsätzen 2008 hinzugerechnet.

Aufgrund der Tatsache, dass nur 50% der Zimmererlöse in der Buchhaltung erfasst wurden, ergibt sich bei den Getränken eine durchschnittliche Differenz von 42,85 %, welche den bisher monatlich erklärten Getränkeumsätzen im Streitzeitraum hinzugerechnet werden.

Zahlenmäßige Darstellung:

	Lt Erklärung	Lt Bp		Bemessungsgrundlage Umsatzsteuernachforderung:
Zimmer netto	€ 101.576,67	€ 246.682,50	(142,85%)	

Getränke netto	€ 169.315,83	€ 241.867,67	(42,85%)	
	€ 270.892,50	€ 488.550,17		€ 217.600,- (gerundet)

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ ua unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung einen Umsatzsteuerbescheid 2008, der von der Bw mit folgender Begründung angefochten wurde:

Der angefochtene Bescheid werde wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens, unrichtiger Grundlagenfeststellung und unrichtiger steuerlicher Zuordnung und Beurteilung vollinhaltlich angefochten. Das Außenprüfungsverfahren entspräche nicht den Gegebenheiten, denn sämtliche angeführten Schätzungsbeträge seien Annahmen und habe die Gesellschaft während des gesamten Prüfungszeitraumes keine derartigen Umsätze erzielt. Die tatsächlichen, für die steuerlichen Abgaben maßgeblichen Abrechnungsunterlagen habe man einer Steuerberatungskanzlei zur Buchung und steuerlichen Verwertung ausgefolgt, sodass eine ordnungsgemäße Buchhaltung mit Belegsammlung erfolgt sei, welche ausschließlich zur steuerlichen Bewertung heranzuziehen wäre.

Die im Bescheid ausgewiesenen Umsätze entsprächen nicht den Tatsachen und seien in keinem der Steuermonate erzielt worden.

Die Bw sei nicht einmal in der Lage gewesen, ihren monatlichen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen.

Weder die Zimmerauswertungen noch die Tageslosungen entsprächen den nachweislichen und überprüfbaren Gegebenheiten.

Aufgrund des Umfangs und Inhaltes sei es erforderlich ein weiteres betragsbezogenes Berufungsvorbringen zu erstatten.

Insgesamt sei berufungsinhaltlich auszuführen und festzustellen, dass die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich überzogen und nicht den tatsächlichen heranzuziehenden Besteuerungsgrundlagen entspräche.

Die weiteren Berufungsausführungen werde man in Abstimmung mit der Steuerberatungskanzlei erarbeiten und mit gesondertem Berufungsschriftsatz einbringen.

Da nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid Mängel aufwies, erließ diese einen Bescheid Mängelbehebungsauftrag, der wie folgt beantwortet wurde:

Die Mangelhaftigkeit und unrichtige Tatsachenfeststellung sei darin begründet, dass dem Finanzamt die entsprechenden Unterlagen und Belege zur Vorlage gebracht worden seien. Ein Schätzungsverfahren sei somit ausgeschlossen. Da die Bw die der Bemessung zugrunde gelegten Einkünfte zu keinem Zeitpunkt vereinnahmt habe, könne man diese Schätzbeträge auch nicht der Steuerbemessung anlasten.

Die erstinstanzliche Entscheidungsbehörde hätte in entsprechender Zuordnung und ordnungsgemäßer Verfahrensführung die mit der Bearbeitung der Steuerunterlagen beauftragten Mitarbeiter der Bw zu vernehmen sowie gleichfalls die Steuerunterlagen der Steuerberatungskanzlei in die Tatsachenfeststellung wertend zugrunde zu legen gehabt.

Die Bw habe zu keinem Zeitpunkt derartige Einkünfte vereinnahmt, welche ihr ermöglicht hätten, den Zahlungsverpflichtungen gegenüber forderungsberechtigten Gläubigern und Lieferanten fristgerecht nachzukommen, vielmehr sei es infolge des schleppenden Geschäftsganges zu Zahlungsstockungen und daraus resultierenden Erfordernissen von Zahlungsaufschüben gekommen. Dies sei Beweis, dass die von der Steuerprüfungsbehörde der Besteuerung zugrunde gelegten Umsätze nicht erzielt worden seien.

Auch aus der laufenden ordnungsgemäßen Buchführung und den der Finanzbehörde zur Steuerbemessung vorgelegten Unterlagen könne die Erzielung von Einkünften, die von der Finanzbehörde zur Bemessung in Ansatz gebracht worden seien, nicht einmal annähernd, abgeleitet werden.

Bei richtiger Beweiswürdigung und Tatsachenfeststellung hätte die erstinstanzliche Behörde von einer Steueranlastung für den angefochtenen Zeitraum Abstand zu nehmen gehabt.

Es werde daher beantragt, die Betriebsveranlagung ohne weitere Steuerbelastung zu schließen.

Die Stellungnahmen der Außenprüfung zu den oben angeführten Schriftstücken der Bw geben zusammengefasst das Prüfungsergebnis wieder.

Im Rahmen des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde der Bw nachweislich folgender Vorhalt zur Stellungnahme übermittelt.

Im Zuge der Betriebsprüfung bei der oben angeführten Firma wurde auf Basis von im Zuge einer Hausdurchsuchung gefundenen handschriftlichen monatlichen Aufzeichnungen den Zeitraum 1-5/2009 betreffend ein Hinzurechnungssatz von 42,85% ermittelt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz stützte sich auf diesen Umstand auch hinsichtlich des Streitjahres 2008 und erhöhte im Schätzungswege sowohl die erklärten Zimmererlöse als auch die erklärten Getränkeerlöse 2008 um 42,85%.

Dem der Steuerberatungskanzlei der Bw nachweislich mit 9. 7. 2010 zugestellten Bericht vom 30. Juni 2010 sind Buchführungsmängel zu entnehmen, die berechtigte Zweifel an der vollständigen Erfassung der Erlöse 2008 aufkommen lassen.

Bei der Art der festgestellten Mängel kommt für die Abgabenbehörde zweiter Instanz die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht und zwar von mindestens 10% der erzielten Umsätze 2008.

Eine Beantwortung dieses Vorhaltes blieb aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw ist Betreiberin eines Nachtclubs mit Separees. Die Abgabenbehörde erster Instanz hatte für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen einerseits Buchungsunterlagen sowie eine vorläufige Bilanz (Entwurf), die ihr anlässlich einer Außenprüfung vom steuerlichen Vertreter der Bw erstmals ausgehändigt wurden, zur Verfügung, andererseits Auswertungen anlässlich von Hausdurchsuchungen beschlagnahmter Unterlagen sowie Zeugen- und Beschuldigteneinvernahmen. Die im Zuge der Betriebsprüfung ausgehändigte Gewinn- und Verlustrechnung enthält Umsatzerlöse in Höhe von € 271.509,17, wobei € 101.576,67 auf Zimmer-, € 169.315,83 auf Getränke- und € 616,67 auf Tabakerlöse entfallen.

Strittig, wie der Sachverhaltsdarstellung zu entnehmen, sind:

- 1.) Umsatzdifferenzen zwischen Umsatzsteuervoranmeldungen des Zeitraumes Mai bis Juni 2008 und der Buchhaltung
- 2.) eine Verkürzung der Zimmereinnahmen um 50%
- 3.) ein Hinzurechnungssatz von 42,85% bzgl der erklärten Zimmererlöse (somit 142,85%) sowie der erklärten Getränkeumsätze.

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

Weiters ist gem. Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag

oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Zu schätzen ist gem. § 184 Abs. 3 ferner auch, wenn die Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Es ist Ziel einer Schätzung die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen der Bw und deren Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, der muss eben die mit der Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Eine Fehlertoleranz im Ergebnis – nicht im Verfahren und Denkvorgang – muss als der Schätzung immanent angenommen werden. Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (VwGH vom 18. 12. 1973, 887/72).

Eine Schätzungsberichtigung kann auch dann bestehen, wenn die Abgabepflichtige ihrer Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt (siehe dazu Kommentar Ritz § 184 BAO Tz 8 und die dort zitierte Judikatur).

Auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. 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 (siehe dazu Kommentar Ritz § 184 BAO Tz18).

Im vorliegenden Fall beruht die Schätzungsberichtigung in der Nichtabgabe der von der Abgabenbehörde erster Instanz abberufenen Steuererklärungen 2008 sowie der Auswertung beschlagnahmter Unterlagen, durch die die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung formell und materiell in Zweifel zu ziehen ist.

1.) Umsatzsteuerdifferenzen Umsatzsteuervoranmeldung und Buchungsunterlagen:

Aus den vorliegenden Sachverhaltsgrundlagen geht klar hervor, dass in den Umsatzsteuervoranmeldungen 5/2008 (Eröffnung des Nachtclubs) und 6/2008 nach Abgleichung mit der EDV Buchhaltung, die von der Steuerkanzlei zur Verfügung gestellt

wurde, zu wenig Umsätze gemeldet wurden. Berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen wurden nicht eingereicht, eine Korrektur im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung 2008 wurde nicht wahrgenommen.

Die Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage im Ausmaß von € 26.737,49 entspricht somit exakt jenen Abrechnungsgrundlagen, die - wie lt Berufungsschrift - der Steuerberatungskanzlei zur Buchung und steuerlichen Verwertung ausgefolgt wurden und ist bei der Umsatzsteuerveranlagung 2008 unzweifelhaft in Ansatz zu bringen

2.) Verkürzung der Zimmereinnahmen um 50%

Ein erheblicher Teil der Abgabennachforderung resultiert aus der Tatsache, dass auf dem Buchhaltungskonto „4030 Erlöse Zimmer 20%“ nur die Hälfte dieser Umsätze nämlich € 101.576,67 netto verbucht wurden, da der an die Prostituierten weitergegebene Anteil unberücksichtigt blieb.

Der Abgabenbehörde erster Instanz lagen diesbezüglich Tagesabrechnungen ab Juli 2008 vor, die anlässlich einer Hausdurchsuchung bei der Bw in einem Rollschränk gefunden wurden. Dabei handelt es sich einerseits um händisch angefertigte täglich erstellte Zimmerbelegungslisten, auf denen neben dem Namen der Prostituierten, die Zeit der Zimmerbelegung, die Zimmernummer, der Preis, der Anteil Haus, der Anteil Mädchen sowie die Zahlungsart vermerkt wurden, andererseits um händisch angefertigte täglich erstellte Abrechnungslisten auf denen der Name der Prostituierten, der Zimmeranteil, Getränkeprovision sowie die Auszahlungssumme je Prostituierte aufgezeichnet wurden. Weiters gab es Raster für Umsatz, Abzüge, Taxiausgaben, CC (Kreditkarte), ÜCC (Überziehung Kreditkarte wegen Auszahlung an Mädchen), Cash und Profit (Tageslosung).

Ein Abgleichen der korrespondierenden Listen ergab, dass immer nur der Hausanteil in die Buchhaltung einfloss.

So ist z.B. der Zimmerbelegungsliste für den 9. Juli. 2008 zu entnehmen, dass die Prostituierte SS bis 23 Uhr das Zimmer 2 belegte, zum Preis von € 180,- , der Hausanteil € 90,- und der Mädchenanteil € 90,- betrug. Die Prostituierte MM das Zimmer 3 bis 1:30 Uhr belegte, zum Preis von € 240,- , der Hausanteil € 120,- und der Mädchenanteil € 120,- betrug. In der entsprechenden Abrechnungsliste findet sich nur mehr der Hausanteil in Höhe von € 210,- .

Weitere Abgleichungen im Berufungszeitraum führten zum selben Ergebnis, sodass von der Bw erwiesenermaßen Zimmererlöse umsatzsteuerlich verkürzt wurden..

Wie der Verwaltungsgerichtshof in diversen Erkenntnissen so auch im Erkenntnis vom 19. 04. 2007. ZI 2004/15/0037 zum Ausdruck brachte, *besteht bei einer Bar oder einem Nachtclub mit*

angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck „Mädchen offeriert“, welche mit den Nachtclubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer solchen Fallkonstellation durfte die belangte Behörde daher unbedenklich davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich sämtlicher in ihrem Nachtclub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist und dass sie das Entgelt für sämtliche im Nachtclub angebotenen Leistungen vereinnahmt hat.

In Anlehnung an das oben zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, das zu einer am gleichen Standort befindlichen Vorgängerfirma erging, hat die Bw auch im streitgegenständlichen Fall das Entgelt für sämtliche im Nachtclub angebotenen Leistungen vereinnahmt und zwar zumindest in der von der Abgabenbehörde erster Instanz ermittelten Höhe von € 203.153,52 (entspricht der Verdoppelung der Zimmererlöse laut vorläufiger Bilanz).

Die Berufungseinwendungen der unrichtigen Grundlagenfeststellung sowie der unrichtigen steuerliche Zuordnung und Beurteilung von Seiten der Abgabenbehörde erster Instanz können in diesem Zusammenhang nur als Schutzbehauptungen gewertet werden.

3.) Hinzurechnungssatz von 42,85% bzgl der erklärten Zimmer- und Getränkeerlöse

Wie dem Betriebsprüfungsbericht Tz 6 zu entnehmen ist, erfolgte die Schätzung auf Basis von im Zuge der Hausdurchsuchung gefundenen handschriftlichen monatlichen Aufzeichnungen betreffend Zimmerlisten des Zeitraumes 1-5/ 2009. Das Ergebnis dieser Auswertung, wurde sowohl auf die erklärten Zimmerumsätze als auch auf die erklärten Getränkeumsätze 2008 umgelegt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz übersieht dabei, dass sich auf diesen Umstand nur eine Schätzung hinsichtlich des Streitjahres 2009 aber nicht hinsichtlich des Streitjahres 2008 stützen kann.

Allerdings hat die Abgabenbehörde erster Instanz im Zuge ihrer Ermittlungen eine Reihe weiterer Buchführungsmängel im Berufungszeitraum 2008 aufdecken können, die für die Abgabenbehörde zweiter Instanz doch berechtigte Zweifel an der vollständigen Erfassung der Erlöse aufkommen lassen.

Diese Mängel stellen sich wie folgt dar:

- a.) Fehlende Inventur im Berufungszeitraum (Tz4 und Tz5p)

- b.) Paragons enthalten weder Datum noch Nummerierung (Tz5a)
- c.) Händische Ermittlung der Tageslösungssumme (Tz5a)
- d.) keine Kontrollmöglichkeit der sie zusammensetzenen einzelnen Beträge infolge fehlender Grundaufzeichnungen (Tz5a)
- e.) auf den Paragons finden sich bei Bezahlung mit Kreditkarte die Abrechnungsbelege angeheftet, bei Barzahlung fehlt jeglicher Vermerk (Tz5a)
- f.) auf den Paragons wurden Zimmer- und Getränkeumsätze gestrichen (Tz5a)
- g.) rechnerische Unrichtigkeiten der Tageslösungen bei Abgleichung mit den vorhandenen Paragons (Tz5b)
- h.) fehlende bzw zu geringe Tageslösungen (Tz5c)
- i.) Umsatzdifferenzen lt Umsatzsteuervoranmeldung und Buchhaltung (Tz5d)
- j.) nachträgliche Anfertigung von Zimmerbelegungslisten und Abrechnungslisten, wobei die Originalaufzeichnungen nicht aufbewahrt wurden (Tz5f)
- k.) Auszahlungsdifferenzen zwischen den Abrechnungslisten und den von der Prostituierten FF geführten persönlichen Aufzeichnungen ihres Notizblockes (Tzj)
- l.) Erhebliche Differenzen zwischen den lt Finanzamtslisten und Polizeilisten gemeldeten Prostituierten (122 zu Lasten der Finanz lt BP-Akt)

Eine Unterlassung der vollständigen Erfassung der Einnahmen, die aufgrund der oben dargestellten Ausführungen für die Abgabenbehörde zweiter Instanz unzweifelhaft ist, verpflichtet als materieller Mangel der Bücher, die Besteuerungsgrundlagen durch entsprechende Schätzungen zu ermitteln. Bei der Art des vorliegenden Unternehmens und der festgestellten Mängel der Bücher ist nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen gerechtfertigt (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164, VwGH 20.12.2000, 98/13/0047).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz sind für den streitgegenständlichen Fall als korrigierende Ergänzung der zu niedrig ausgewiesenen Besteuerungsgrundlage 10 % aller Getränke- und Zimmererlöse (diese zu 100 %) sowie der oben dargestellten Umsatzdifferenzen zwischen Umsatzsteuervoranmeldungen und Buchhaltung (in Summe € 39.920,68) in Ansatz zu bringen.

Zu dieser Vorgangsweise wurde der Bw Gehör eingeräumt. Sie blieb eine Stellungnahme schuldig.

Die Umsätze im Streitjahr 2008 stellen sich daher wie folgt dar:

Umsatzdifferenzen Pkt 1 BE		€ 26.737,49
Zimmererlöse Pkt 2 BE		€ 203.153,52
Erklärte Getränkeerlöse		€ 169.315,83
Summe		€ 399.206,84
Sicherheitszuschlag Pkt 3 BE		€ 39.920,68
Summe		€ 439.127,52
Erklärte Tabakerlöse		€ 616,17
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen		€ 439.743,69

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 17. Mai 2011