



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Marco Laudacher, Dr. Ernst Grafenhofer und Josef Pointinger über die Berufungen des ME, vom 2. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 2. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002, 2004 bis 2005 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für 2004 und Einkommensteuer 2004 nach der am 13. Juni 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

(a) Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002 sowie 2004 bis 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

(b) Der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für 2004 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

(c) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

#### **1. Vorgeschichte:**

(a) Im Februar 2002 wurde bei ME (Bw.) und CK (Lebensgefährtin) eine Hausdurchsuchung (HD) und eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt, da der Verdacht bestand, dass der Bw. ein Bordell betrieben und die entsprechenden Steuererklärungen nicht abgegeben habe.

(b) Im Juli 2002 wurden daraufhin von ME und CK Steuererklärungen für eine ME Mitbes., an der beide Personen beteiligt gewesen sein sollen, beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Die Zurechnungen bei der ME Mitbes. und im weiteren bei ME aufgrund der HD und BP (welche die Gesellschaft zunächst anerkannte) wurden mit Berufung bekämpft und diese wurde am 23. Juni 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

(c) Der Unabhängige Finanzsenat stellte mit Berufungsentscheidung (Sachbearbeiter HR Mag. L) vom 12. September 2006 für die Veranlagungsjahre 1998 bis 2002 fest, dass die behauptete Mitbes. nicht existiert hat und die entsprechenden Umsätze und Gewinne ME zuzurechnen waren, als demjenigen, der die Leistungen letztlich am Markt erbracht hat (UFS 12. September 2006, RV/0564-L/04). Die Berufungsbehörde stützte ihre Rechtsansicht – wonach eine Mitbes. nicht vorgelegen sei – darauf, dass ein mündlicher Gesellschaftsvertrag bis zum HD-Termin nach außen hin in keiner Weise zum Ausdruck gekommen und die Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen durch eine (behauptete) Mitbes. über fünf Jahre unerklärlich sei. Zudem weise der gesamte (bis zur HD) vorliegende Schriftverkehr darauf hin, dass der Betrieb ME zuzurechnen war. Hinzu komme, dass ein eindeutiger und klarer Inhalt des angeblichen mündlichen Vertrages den Aussagen von ME in der Erörterung vom 12. Juli 2006 nicht zu entnehmen gewesen sei.

## 2. Veranlagung der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer:

Aufgrund der von der BP und im vorangegangenen Berufungsverfahren getroffenen Feststellungen, rechnete die zuständige Finanzbehörde die ursprünglich bei der ME Mitbes. erklärten Umsätze und Vorsteuern dem Bw. in den Jahren 1998 bis 2002 und 2004 bis 2005 zu. Weiters wurde die Einkommensteuer für 2004 wiederaufgenommen und neu veranlagt. Die Zurechnungsbeträge ergaben sich wie folgt:

(a) Die Umsätze der Jahre 1998 bis 2002 wurden den Ausführungen der Berufungsentscheidung RV/0555-L/04 (betreffend Schätzung der Einkommensteuer ME 1996 bis 2002) entnommen:

		Einnahmen brutto	Einnahmen netto	Betriebsausgaben	Gewinn/S
1998	3Px9Mox30T	810.000,00	675.000,00	611.958,00	63.042,00 S

	x 1.000,00				
1999	4Px10Mox30T x 1.000,00	1.200.000,00	1.000.000,00	735.387,00	264.613,00 S
2000		1.200.000,00	1.000.000,00	734.077,00	265.923,00 S
2001		1.200.000,00	1.000.000,00	732.315,00	267.685,00 S
2002	4Px8Mox30T x 1.000,00	960.000,00	800.000,00	760.023,00	39.977,00 S (2.905,25 €)

(b) Die Umsätze des Jahres 2004 mit 67.325,00 € und des Jahres 2005 mit 82.208,33 € entstammen den Steuererklärungen der ME Mitbes. in den jeweiligen Jahren.

(c) Die von der Finanzverwaltung angesetzten Vorsteuern (für 1998 gesamt 120.707,00 S, für 1999 gesamt 145.240,00 S, für 2000 gesamt 144.44,00 S, für 2001 gesamt 145.655,00 S, für 2002 gesamt 10.933,96 €, für 2004 gesamt 10.528,30 € und für 2005 gesamt 13.697,29 €) wurden den jeweiligen Erklärungen der ME Mitbes. entnommen.

(d) Bei der Einkommensteuer 2004 wurde der Gesamtbetrag der ursprünglich von der ME Mitbes. erklärten Einkünfte in Höhe von 14.182,52 € angesetzt (bisher beim Bw. erklärt 7.091,26 €).

3. Mit Schreiben vom 2. November 2006 erhob der Bw. Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 1998 bis 2002: In den meisten Bescheiden werde angeführt, die Vorschreibung der Abgaben sei aufgrund der Berufungsentscheidung durch den Senat 1 des UFS Außenstelle Linz erfolgt. Dies sei nur teilweise richtig. Über Umsatzsteuern habe der Referent des UFS nicht entschieden. Die Umsatzsteuerbescheide seien auf der Grundlage der ESt-Bescheide des UFS erlassen worden.

Der Bw. und CK hätten gegen den Bescheid des UFS vom 12. September 2006, mit dem versucht worden sei, die ME Mitbes. "auszuradieren", fristgerecht Beschwerde an den VfGH erhoben.

Gegen den Bescheid vom 13. September 2006, mit dem man alle Einnahmen der ME Mitbes. dem Bw. als Einkommen zugerechnet habe, sei fristgerecht Beschwerde an den VfGH erhoben worden, verbunden mit einem Antrag auf aufschiebende Wirkung. Diesem Antrag werde vermutlich entsprochen, weil eine höhere Sicherstellung vorhanden sei. Der Bescheid der Berufungsbehörde vom 13. September 2006 sei daher vorläufig noch keine geeignete Grundlage, um Umsatzsteuerbescheide darauf zu stützen.

Sofern der Berufung nicht mit Berufungsvorentscheidung (BVE) Folge gegeben werde, beantrage man, dass der UFS Außenstelle Linz im Senat entscheide und lehne HR Mag. L. als Mitglied des Senates ab. Es sei wohl wenig sinnvoll und auch gesetzwidrig, wenn dieser Referent an einer Entscheidung über eine Berufung gegen seine eigene Entscheidung mitwirke.

4. Mit Schreiben vom 7. November 2006 erhob der Abgabepflichtige Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2004 und 2005 und den Einkommensteuerbescheid betreffend 2004 und die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2004.

(a) Alle Bescheide beträfen den Zeitraum ab dem Jahr 2003, also jenen Zeitraum, der nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem UFS Außenstelle Linz gewesen sei. Dennoch sei in den meisten Bescheiden angeführt, die Vorschreibung der Abgaben erfolge laut Berufungsentscheidung durch den UFS Linz vom 13. September 2006. Diese Begründung sei nicht richtig formuliert. Die genannte Berufungsentscheidung habe die Jahre 1997 bis 2002 betroffen und könne daher nicht Grundlage für Bescheide aus einem späteren Zeitraum sein.

(b) Aus den angefochtenen Bescheiden sei auch zu erkennen, dass den Abgabenbescheiden die Steuererklärungen der ME Mitbes. zugrundegelegt worden seien. Diese Steuererklärungen seien im Sinne der Berufungsentscheidungen des UFS Linz vom 12. und 13. September 2006 nicht mehr der ME Mitbes., sondern dem Bw. zugeschrieben worden, weil das Finanzamt offenbar der Ansicht sei, dass die ME Mitbes. von diesen Berufungsentscheidungen "ausradiert" worden sei und nicht mehr existiere.

(c) Gegen den Bescheid des UFS Linz vom 12. September 2006, mit dem die Berufung der ME Mitbes. als unzulässig zurückgewiesen worden sei, habe man rechtzeitig an den VfGH Beschwerde erhoben. Ebenso sei gegen den Bescheid vom 13. September 2006, mit dem alle Einnahmen der ME Mitbes. dem Bw. zugerechnet worden seien, Beschwerde an den VfGH erhoben worden. Dem Antrag auf aufschiebende Wirkung werde vermutlich stattgegeben. Der Bescheid der Berufungsbehörde vom 13. September 2006 sei daher gar keine Grundlage, um darauf weitere Bescheide zu stützen, schon gar nicht für einen Zeitraum, der nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem UFS gewesen sei.

(d) Der Bw. habe seit 2002 regelmäßig Steuererklärungen abgegeben und er habe einen Rechtsanspruch darauf, dass nur seine Erklärungen zur Grundlage der Bescheide über ihn betreffende Abgaben gemacht würden.

(e) Im Grunde genommen müsse man nur eine Sprachregelung finden, wie man die Steuerschuld benenne und die Abgaben aufteile, bis VfGH und VfWGH über die Beschwerden entschieden hätten. Die in der Berufung angefochtenen Stammesbescheide über Einkommen

und Umsatz der Jahre 2003 (gemeint offenkundig 2004) und 2005 entsprächen im wesentlichen den Abgabenerklärungen der ME Mitbes. und gingen als solche der Höhe nach in Ordnung. Sie seien nur nach Ansicht des Bw. an den falschen Steuerschuldner gerichtet.

Verständlicherweise wolle sich das Finanzamt nicht in Widerspruch zu den Entscheidungen des UFS setzen, ebenso verständlich sei aber auch, dass der Bw. nicht einerseits um die Existenz der GesbR bei den Höchstgerichten kämpfe und sich gleichzeitig für die folgenden Jahre mit der Zurechnung an ihn abfinde.

(f) Der Bw. schlage daher vor, dass Frau CK und er vorläufig die Erklärungen und den Zahlungsverkehr weiterhin unter der bisherigen Steuernummer der ME Mitbes. abgeben und leisten würden. Beide würden zur Kenntnis nehmen, dass dieser Zustand von Seiten des Finanzamtes als vorläufige Regelung angesehen werde, bis VfGH und VwGH entschieden hätten.

(g) Sollte der Berufung nicht mit BVE Folge gegeben werden, beantrage man, dass der UFS Außenstelle Linz im Senat entscheide und lehne Herrn HR Mag. L. als Mitglied des Senates ab. Es sei wenig sinnvoll und auch gesetzwidrig, wenn der Referent an einer Entscheidung über eine Berufung gegen seine eigene Entscheidung mitwirke.

5. Am 19. Dezember 2006 wurden alle Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002, 2004 bis 2005 und Einkommensteuer 2004 inklusive Wiederaufnahme des Verfahrens dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

6. In den Berufungen vom 2. und 7. November 2006 wird angeführt, der Bw. lehne den Sachbearbeiter Mag. L. im Fall einer Senatsverhandlung ab, weil es wenig sinnvoll sei, dass dieser "an einer Entscheidung über eine Berufung gegen seine eigene Entscheidung" mitwirke. Mit Bescheid des UFS vom 30. Mai 2007 wurden die Anträge des Bw. auf Ablehnung des Referenten Mag. L. wegen Befangenheit abgewiesen. Die Abweisung wurde damit begründet, dass die vom Finanzamt erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002, 2004 bis 2005 und Einkommensteuer 2004 sowie Wiederaufnahme der Einkommensteuer für 2004 auf dessen eigener Willensbildung beruhe und nicht auf Einflussnahmen des Mag. L. zurückgeführt werden könnten. Es sei es im Sinne der Verwaltungsökonomie sogar zweckmäßig einen Referenten zu bestellen, der die vorangehenden Berufungsverfahren schon kenne (Nutzung erhöhter Sachkenntnis). Zudem habe der Bw. in einem Schriftsatz des vorangegangenen Berufungsverfahrens dem Referenten sogar attestiert, "es bestehe grundsätzlich kein Grund, den Sachbearbeiter abzulehnen, dieser habe sich sogar sehr bemüht, eine einvernehmliche Lösung zu finden und

sei als Mediator tätig geworden" (Berufungsentscheidung ME vom 13. September 2006, RV/0555-L/04 zum Schreiben des ME vom 10. August 2006).

7. Die in den Berufungsentscheidungen RV/0564-L/04 vom 12. September 2006 (ME Mitbes.) und RV/0555-L/04 vom 13. September 2006 (ME) angeführten Sachverhalte und Ermittlungsergebnisse sind bei der rechtlichen Würdigung miteinzubeziehen, ebenso die Beschwerde gegen den Bescheid der Berufungsbehörde vom 12. September 2006, RV/0564-L/04, mit der die "Vorstellung" der GesbR am 10. Juli 2002 beim Finanzamt behauptet und die Nichtanerkennung der ME Mitbes. bekämpft wird. Heranzuziehen sind weiters die im vorangegangenen Berufungsverfahren bekanntgewordenen Unterlagen, so die Niederschrift mit ME und CK vom 23. Januar 2002, die Beschwerde gegen den Bescheid über die Anwendung geringerer Mittel vom 23. Januar 2002 und die Rohkalkulation vom 14. März 2002.

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

1. Die in der obigen Sachverhaltsdarstellung angeführten Umstände und Ermittlungsergebnisse sind der rechtlichen Beurteilung zugrunde zu legen, soweit sie nicht ausdrücklich in den nachfolgenden Punkten als strittig angeführt und gewürdigt werden.
2. Seitens des zuständigen Finanzamtes wurden dem Bw. folgende Umsätze und Vorsteuern sowie im Jahr 2004 folgendes Einkommen zugerechnet:

#### **(a) Umsatzsteuer 1998 bis 2005**

	Umsatz	Umsatzsteuer	Vorsteuer	Zahllast
1998	675.000,00 S	135.000,00 S	-120.707,00 S	14.293,00 S
1999	1.000.000,00 S	200.000,00 S	-145.240,00 S	54.760,00 S
2000	1.000.000,00 S	200.000,00 S	-144.442,67 S	55.557,00 S
2001	1.000.000,00 S	200.000,00 S	-145.655,00 S	54.345,00 S
2002	58.138,27 €	11.627,65 €	-10.933,96 €	6.798,69 €
2004	67.325,00 €	13.465,00 €	-10.528,30 €	2.396,70 €
2005	82.208,33 €	16.441,67 €	-13.697,29 €	2.744,38 €

- (b) Die zugerechneten Einkünfte aus dem Betrieb des Bordells betrugen im Jahr 2004 gesamt 14.182,52 €.

### 3. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004:

(a) Gem. § 303(4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zb. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise

- mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung
- nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH vom 8.3.1994, 90/14/0192).

Es genügen außerdem für eine amtswegige Wiederaufnahme schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Selbst die Tatsache einer dreissigjährigen Gebäudenutzung mit Verlusten hindert eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen (VwGH vom 24.9.1986, Zl. 84/13/0039).

(b) Die Sachlage betreffend den Wiederaufnahmegrund des "Nichtvorliegens einer Mitbes." stellt sich im gegenständlichen Zusammenhang wie folgt dar:

- Im Jahr 2002 wurde beim Bw. eine HD durchgeführt. Aufgrund der BP wurden im Jahr 2003 Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der ME Mitbes. für die Jahre 1998 bis 2002 erlassen.
- Die Steuererklärung des Bw. hinsichtlich Einkommensteuer 2004 wurde am 2. Mai 2005 beim zuständigen Finanzamt eingereicht.
- Der Einkommensteuerbescheid des Bw. für 2004 wurde am 13. Mai 2005 erlassen.

- Am 12. September 2006 erging die Berufungsentscheidung des UFS betreffend ME Mitbes, RV/0564-L/04, mit der das Bestehen der Mitbes. – gestützt auf die Ermittlungen der BP aus dem Jahr 2003 – verneint wurde.
- Am 13. September 2006 erging die Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer des Bw., RV/0555-L/04.
- Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides für 2004 – gestützt auf die rechtliche Würdigung der Berufungsbehörde (nämlich den Entscheidungen zu den Zahlen RV/0564-L/04 und RV/0555-L/04), erfolgte durch das zuständige Finanzamt am 5. Oktober 2006.

(c) Der Berufung über die Wiederaufnahme ist aus folgenden Gründen stattzugeben: Wiederaufnahmegründe die zu einer Wiederaufnahme berechtigen sind Tatsachen, dh. Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten (Ritz, BAO, § 303, Rz 7).

Das Finanzamt stützt sich darauf, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Sie bezieht sich dabei offenkundig, da neue Ermittlungen seit der HD nicht erfolgten, auf die rechtliche Würdigung bzw Feststellung der Berufungsbehörde in der Berufungsentscheidung zur ME Mitbes. vom 12. September 2006 (RV/0564-L/04), wonach ein GesbR-Vertrag nicht zustandegekommen sei und eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts niemals vorgelegen habe (Seite 22 der Entscheidung). Diese rechtliche Würdigung der Sachverhalte ergab sich für die Berufungsbehörde aus den Ermittlungen der HD. Damit liegen aber neue Tatsachen für das Jahr 2004 nicht vor. Neue rechtliche Beurteilungen von feststehenden Sachverhalten bzw. Entscheidungen (inklusive rechtlicher Würdigung) von Gerichten (wozu auch der UFS zu rechnen ist) stellen für sich keine neuen Tatsachen und damit keine Wiederaufnahmegründe dar (Ritz, BAO, § 303, Rz 9). Vielmehr hätte bereits die BP im Jahr 2003 den Schluss des Nichtvorliegens einer GesbR ziehen müssen. Da dies nicht erfolgte, liegt für die Zurechnung des gesamten GesbR-Ergebnisses an ME im Jahr 2004 – obwohl dies inhaltlich richtig wäre – nachträglich kein Verfahrenstitel mehr vor.

(d) Aufgrund der Stattgabe der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid verliert der Einkommensteuerbescheid 2004 seine verfahrensrechtliche Grundlage und scheidet ex lege aus dem Rechtsbestand aus (Ritz, BAO, § 307, Rz 8). Die Berufung ist daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.



#### 4. Zurechnung der Umsatzsteuer und Vorsteuer für die Jahre 1998 bis 2002:

Die Berufungsbehörde schließt sich der gem. § 184 BAO vorgenommenen Zuschätzung bzw. Zurechnung vom Umsätzen und Vorsteuern der ME Mitbes. betreffend die Jahre 1998 bis 2002 an ME aus den folgenden Gründen an:

(a) Zur Umsatzsteuer: Der Unabhängige Finanzsenat hat in den vorangegangenen Verfahren (RV/0564-L/04 zur ME Mitbes.) und (RV/0555-L/04 zu ME) festgestellt, dass die Voraussetzungen für eine Anerkennung der ME Mitbes. in den Jahren 1998 bis 2002 nicht vorgelegen seien. Dies sei darauf zurückzuführen, dass

- ein mündlicher Gesellschaftsvertrag bis zum HD-Termin nach außen hin in keiner Weise zum Ausdruck gekommen sei (Seite 19 der Entscheidung RV/0564-L/04 vom 12. September 2006),
- die Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen durch eine (behauptete) Mitbes. über fünf Jahre unerklärlich sei, wenn nach der Darstellung des Bw. jedes Jahr Gutschriften angefallen sind
- der gesamte (bis zur HD) vorliegende Schriftverkehr darauf hinweise, dass der Betrieb ME zuzurechnen gewesen sei (Niederschrift mit ME und CK vom 23. Januar 2002, Beschwerde gegen den Bescheid über die Anwendung geringerer Mittel vom 23. Januar 2002, Rohkalkulation vom 14. März 2002). Erstmals im Schriftsatz vom 15. Juli 2002 werde das Vorliegen einer GesbR behauptet.
- Ein eindeutiger und klarer Inhalt des angeblichen mündlichen Vertrages den Aussagen von ME in der Erörterung vom 12. Juli 2006 im Rahmen des vorangegangenen Berufungsverfahrens mit ME nicht zu entnehmen gewesen sei (keine Vereinbarung über die Aufteilung verbleibenden Vermögens nach Beendigung der Tätigkeit, keine Vereinbarung über die Abwicklung nach dem Tod eines "Gesellschafters").

Der Bw. – der auch alleiniger Inhaber der Mietrechte bezüglich des Bordellbetriebes war – konnte diese im Zuge der HD und BP festgestellten Umstände nicht entkräften. Auch die Ausführungen in der gegen den Bescheid vom 12. September 2006 (RV/0564-L/04) eingebrachten Beschwerde (deren Ausführungen inklusive Gegenschrift zum Bestandteil der rechtlichen Würdigung erklärt werden), wonach sich die GesbR "am 10. Juli 2002 dem Finanzamt aus Anlass der ersten Steuererklärungen vorgestellt habe, verdeutlichte nochmals, dass die angebliche Gesellschaft nach außen hin im strittigen Zeitraum nicht bekannt sein konnte. Unbeantwortet blieb auch, warum für die GesbR – bei deren tatsächlichem Bestand – über fünf Jahre keine Umsatzsteuererklärung abgegeben worden sein soll, wo doch jedes Jahr Gutschriften angefallen wären. Bei tatsächlichem Bestand der Gesellschaft wäre wohl auch

von einer Einnahmen-Ausgabenrechnung und der Berechnung der jährlichen Umsatzsteuerzahllast- bzw Gutschrift auszugehen gewesen, die ein vernünftiger Kaufmann dann auch geltend gemacht hätte.

In der Berufung vom 7. November 2006 führt der Bw. lediglich an, er habe Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung für 1998 bis 2002 bei der ME Mitbes. eingelegt. Auch diese Beschwerde enthält – wie vorangehend bereits geschildert – keine Ausführungen, die die Schlussfolgerung einer nicht bestehenden Mitbes. entkräften könnten. Sie stellt daher als solches kein Hindernis für die Zurechnung der bei der Mitbes. wiederum unberücksichtigt gelassenen Umsätze an ME dar. Da die bei der HD aufgefundenen Unterlagen darauf hindeuteten, dass in Wirklichkeit ME diese Umsätze erzielt hat, waren sie ihm auch zuzurechnen.

Die betragliche Höhe der Zurechnungen, die sich im Zuge der Schätzung der Jahre 1998 bis 2002 im Berufungsverfahren RV/0555-L/04 bei ME ergaben, wurde nicht beeinsprucht. Die Höhe der Zuschätzungen war dem Bw. auch aus diesem Verfahren bekannt, sodass eine weitere Erörterung der Höhe der Beträge entbehrlich erscheint.

(b) Die Höhe der vom Finanzamt für 1998 bis 2002 angesetzten Vorsteuern ergab sich aus den Erklärungen der ME Mitbes. und ist nicht strittig.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

## 5. Zurechnung der Umsatzsteuer und Vorsteuer für die Jahre 2004 bis 2005:

### A. Zur Umsatzsteuer:

(a) Der Bw. führt in der Berufung vom 7. November 2006 aus, für die angefochtenen Abgabenbescheide (Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2005 und Einkommensteuerbescheid 2004) könnte die Berufungsentscheidung, welche die Jahre 1997 bis 2002 betroffen habe, keine Grundlage bilden. Es sei ersichtlich, dass man die Steuererklärungen der ME Mitbes. zugrundegelegt habe, die dort enthaltenen Umsätze habe man dem Bw. zur Last gelegt. Gegen den verfassungsgesetzlich nicht gedeckten Eingriff, womit die Berufung der ME Mitbes. als unzulässig zurückgewiesen und dem Bw. deren Einnahmen persönlich zugerechnet worden seien, habe man Beschwerde erhoben, der vermutlich entsprochen werde. Diese Berufungsentscheidungen könnten daher keine Grundlage für weitere Bescheide bilden. Die angefochtenen Bescheide gingen der Höhe nach in Ordnung, nur seien sie an den falschen Steuerpflichtigen gerichtet.

(b) Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund der vorliegenden – und auch für den gegenständlichen Fall relevanten – Unterlagen davon aus, dass die ME Mitges. nicht anzuerkennen ist:

Zum Einen entspricht die geschilderte Vorgangsweise an sich schon in keiner Weise den im Prostitutionsbereich üblichen Gegebenheiten. ME war Mieter des Gebäudes, in dem der Prostitution nachgegangen wurde. CK konnte in dem Haus nicht nur gratis wohnen, sondern dort auch der Prostitution nachgehen und ihren Lebensunterhalt – der ihr offenbar (im Gegensatz zu anderen Prostituierten) zur Gänze verblieben ist – selbst verdienen und musste nichts an den Bw. abführen. Sie erhielt damit eine mehr als ausreichende Gegenleistung für die nach ihrer Darstellung in der Erörterung wahrgenommenen Aufsichtsagenden im Betrieb. Für den Bw. gab es damit keinen sachlichen Grund die Lebensgefährtin auch an den Einkünften der Prostituierten zu beteiligen, geringfügige Aufsichtstätigkeiten führen in der Regel nicht zu einer 50%-Beteiligung.

Zum Anderen ist der vom Bw. geschilderte mündliche "Vertrag" nach der ständigen Angehörigenjudikatur nicht anzuerkennen: Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und einem Fremdvergleich standhalten. Zu den nahen Angehörigen sind auch sonstige zueinander in einem Naheverhältnis stehende Personen wie Verlobte oder Lebensgefährten zu rechnen (s zB VwGH 16.11.1993, 90/14/0179; VwGH 29.7.1997, 93/14/0056). Selbst wenn ab dem Jahr 2002 eine ausreichende Außendarstellung aufgrund der nachträglich abgegebenen Steuererklärungen der ME Mitbes. angenommen werden könnte, würden die beiden weiteren Voraussetzungen nicht vorliegen.

Ein **klarer, eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Inhalt** bedeutet, dass die wesentlichen Vertragsbestandteile deutlich fixiert sein müssen (VwGH 4.10.1983, 83/14/0034; VwGH 22.9.1992, 88/14/0074) und eine klare Abgrenzung wirtschaftlicher Beziehungen von "familienhaften" Beziehungen gegeben sein muss. Die Beweislast dafür liegt beim (oder bei den) Abgabepflichtigen. Beim **Fremdvergleich** wird geprüft, ob das Vertragskonstrukt in der bestehenden Form auch mit Fremden zustandegekommen wäre. Beide Voraussetzungen sind zu verneinen. Das Vertragselement "wenn **ich** Geld erwirtschaftete **mit Hilfe von CK**, gehört es nicht nur mir, sondern auch CK und der S-Gasse", ist wohl nicht als eine jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung über Ergebnisaufteilungen und Gesellschafterverpflichtungen anzusehen. Dazu gehört die genaue Regelung, wie Ergebnisse der Gesellschaft zu verteilen sind (und zwar Gewinne **und** Verluste, während die ggst. Formulierung nur Gewinne erfasst). Ein klarer Vertragsinhalt würde auch die klare Regelung von Gesellschafterverpflichtungen bedingen, die Aufnahme von Vereinbarungen bei Beendigung der Gesellschaft oder Tod eines

Gesellschafter und sonstige wichtige Regelungen eines GesbR-Vertrages. Warum der Gesellschafter ME, der sowohl das Mieterrisiko trägt, als auch nach seinen Angaben Hausmeisterarbeiten durchführt, nur 50% des jeweiligen Gewinnes erhalten soll, ergibt sich aus dem (angeblichen) Vertrag ebenfalls nicht. Personen die einander fremd sind, hätten – zur Vermeidung unnötiger Streitigkeiten – derart wichtige Gegebenheiten förmlich geregelt.

Hinzu kommt, dass ME laut Erörterungsniederschrift angeblich keinerlei Kontrollfunktionen im Haus wahrnehmen konnte und er nach seiner Aussage weder über die Kundenfrequenz (also die Einnahmen) Bescheid wusste, noch die Preise auf den Zimmern kannte. CK hätte sich demgemäß im Bordell betätigen können, ohne einer Kontrolle von ME zu unterliegen, dieser hätte mangels entsprechender Kenntnisse den ihm zustehenden Gewinn nicht einmal errechnen können. Dass diese Darstellung nicht der Realität entsprechen kann, ist für den Senat evident, sie widerspricht jeglichen Gepflogenheiten, welche diese Branche kennzeichnen. In der Bordellbranche erhalten die den Betrieb allenfalls überwachenden Frauen bestenfalls eine entgeltliche Vergütung, sie sind jedoch idR nicht Gesellschafterinnen. Die Führung von Prostitutionsbetrieben ist dadurch gekennzeichnet, dass sehr hohe Leistungsentgelte erzielbar sind. Das führt idR zu einer sehr genauen Kontrolle aller Personen, die in die Organisation des Betriebes eingegliedert sind. Die Einkünfte des Bw. hängen direkt von den Prostitutionseinnahmen ab. Könnten die Prostituierten tatsächlich Preise verlangen, wie sie wollten und CK schalten und walten, wie es ihr in den Sinn kommt, wäre der eigentliche Geschäftsinhaber ME ein bloßer Spielball aller Beteiligten. Aufgrund dieser Überlegungen gelangt der Senat zum Ergebnis, dass die gesamte Darstellung des Bw. unrichtig ist und auch die Gesellschafterstellung von CK nur vorgetäuscht wird, um die Einkünfte zu splitten und so die Steuerprogression zu mildern.

Bezüglich des angeblichen Gesellschaftsvertrages für die Jahre 2004 und 2005 ist von einer Scheinhandlung nach § 23 BAO auszugehen. Scheinhandlungen sind Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (Ritz, BAO, § 23, Rz 6). Die im gegenständlichen Fall gesetzte Scheinhandlung der Abgabe von GesbR-Steuererklärungen hat lediglich den Zweck, einen Gesellschaftsvertrag und ein Gesellschaftsverhältnis vorzutäuschen. Der Niederschrift zur Erörterung mit dem Bw. im vorangehenden Berufungsverfahren (UFS 13. September 2006, zu RV/0555-L/04, Seite 23 ff) ist zusammengefasst zu entnehmen, dass ein fremdüblicher Gesellschaftsvertrag zwischen seiner Person und CK nicht abgeschlossen wurde. Dem Bw. ist weder der Zeitpunkt des Vertrages bewusst ("ich habe den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht im Kopf"), noch kann er wesentliche Punkte dieses angeblichen mündlichen Vertrages nennen. Einziger Inhalt sei gewesen, dass erwirtschaftetes Geld geteilt werde ("wenn ich Geld erwirtschaftete mit Hilfe von Frau CK und meinerseits, dann ist es nicht nur mein Geld und auch nicht das von CK

alleine, sondern auch für die S-Gasse und daher ziehen alle an einem Strang"). Den Vertrag könne man auf einen Bierdeckel schreiben. Die Aufteilung verbleibenden Vermögens sei nicht vereinbart worden. Es gebe auch keine Vereinbarung darüber, was beim Tod des Partners geschehe. Das "Gesellschaftsverhältnis" sei (für die Jahre 1998 bis 2002) nicht angezeigt worden, weil man es "nicht habe anzeigen müssen". Mit diesen Aussagen kann der Bw. einen klaren Vertrag und eine fremdübliche Gestaltung nicht dartun.

B. Zur Vorsteuer: Die angesetzten Vorsteuern 2004 und 2005 wurden den Steuererklärungen der ME Mitbes. entnommen und sind daher auch in betragsmäßiger Hinsicht nicht strittig.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen auch in diesem Punkt abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 13. Juni 2007