

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache VN NN, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Xa vom 10.6.2008, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 bis 2005, Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 bis 2005 und Anspruchszinsen 2002 bis 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Beim Bf. fand im Jahr 2008 (Niederschrift vom 2. Juni 2008 - ABNr. 123) eine Betriebsprüfung statt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung finden sich folgende Ausführungen:

Pkt 1: Allgemeines

Der Bf. sei Betreiber des Barbetriebes "Bar" in der Straße in Xa. Neben dem Barbetrieb würden die Räumlichkeiten zur Ausübung der Prostitution verwendet. Die letzte Betriebsprüfung habe die Jahre 1996 bis 1998 umfasst. Das darauffolgende Rechtsmittelverfahren sei durch Entscheidung des VwGH vom 22. September 2005 (Zl. 2003/14/0002) beendet worden.

Pkt 2: Umsatzsteuerliche Beurteilung

A) Getränkeumsätze: Nach den Aussagen des Unternehmers würden die Getränke unmittelbar nach dem Einkauf vom Bf. an die Damen verrechnet. Der Verkauf der Getränke an die Gäste sei laut Bf. Angelegenheit der Damen. Als Getränkeerlös würden nur jene Erlöse erfasst, die der Bf. von den Damen erhalte.

Auf einem Schild beim Eingang in den Gemeinschaftsraum sei folgendes angegeben: "Werte Gäste! In unserem Etablissement anwesende Mädchen bieten ihnen, soweit das erfolgt, ihre Dienstleistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an."

Der Inhaber der Geschäftsräume hat mit so zustandegekommenen Vereinbarungen nichts zu tun. Getränkekonsumationen werden gesondert abgerechnet und es werden diesbezügliche Leistungen im Namen und auf Rechnung des Inhabers der Geschäftsräume erbracht".

Nach Ansicht des Prüfers sei die Art der internen Verrechnung bzw Aufteilung der Getränkeerlöse zwischen dem Bf. und den Damen für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ohne Bedeutung. Tatsache sei, dass die Kunden, die in das Etablissement kämen und Getränke konsumierten, einen bestimmten Preis für die Getränke bezahlten. Dieses Entgelt sei dem Betreiber des Barbetriebes als Umsatz zuzurechnen.

B) Umsätze aus Prostitution und Zimmererlösen:

Unbestritten sei die Ausübung der Prostitution im Lokal. Nach den Angaben des Bf. arbeiteten die Prostituierten auf eigenen Namen und eigene Rechnung. Er selbst bekomme nur einen Anteil für die Zurverfügungstellung der Zimmer. Die Damen würden Bierzettel mit dem Betrag der vereinnahmten Miete schreiben und die Zettel und den Geldbetrag in einen Tresor werfen. Zu diesem Tresor habe nur der Bf. einen Schlüssel.

In den Jahren 2002 bis 2004 sei die Abwicklung wie folgt geschehen: Die Damen hätten ebenfalls Bierzettel ausgestellt und diese auf ein Brett im Lokal geheftet. In der Folge sei dann mit der Gattin des Bf., die in diesem Zeitraum als Angestellte im Haus gewesen sei, abgerechnet worden. Seit ca. Anfang 2005 sei die Gattin des Bf. überhaupt nicht mehr im Lokal anwesend gewesen.

Der Bf. habe nur die Erlöse für die Zurverfügungstellung der Zimmer (Clubmiete) als Umsätze erklärt.

Im Zuge der BP habe man vereinbart, dass vom steuerlichen Vertreter eine Gegenüberstellung des Betriebsablaufes der Jahre 1996 bis 1998 (Grundlage für die Entscheidung des VwGH vom 22.9.2005) und des Betriebsablaufes in den geprüften Jahren 2002 bis 2004 (erweitert auf das zwischenzeitig eingereichte und veranlagte Jahr 2005) dargestellt werde. Dem Prüfer sei daraufhin nach mehreren Urgenzen eine schriftliche Darstellung übermittelt worden.

In diesem Schriftsatz würde betreffend die Unterschiede des Betriebsablaufes in den angeführten Zeiträumen lediglich dargelegt, dass ein Hinweisschild beim Eingang in den Gemeinschaftsraum deutlich sichtbar darauf hinweise, dass die Damen ihre Leistungen auf eigene Rechnung und Verantwortung erbringen würden. Die weiteren Ausführungen würden Überlegungen zur "Rechtmäßigkeit" der Entscheidung des VwGH vom 22.9.2005 und die Problematik dieser Rspr betreffen.

Auf der "Homepage" des "Bar" (zB 3.5.2007, 4.7.2007) werde unter anderem angeführt, dass europäische Mädchen gesucht würden. Ein persönliches Vorstellungsgespräch erfolge nach telefonischer Terminvereinbarung. Weiters seien im Prüfungszeitraum mehrmals Inserate geschaltet worden (Beispiele Zeitung 6.2.2003, 13.2.2003), in denen vom "Bar" Mädchen für den Nachtclub gesucht würden.

Es sei dadurch klar erkennbar, dass die Damen vom Betreiber des "Bar" angeworben, ausgesucht und in der Folge im Nachtclub den Kunden offeriert würden. Dies widerspreche der Darstellung, dass die Damen ihre Leistungen auf eigene Rechnung und Verantwortung erbringen würden. Das oben angeführte Hinweisschild habe auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Erlöse aus der Prostitution keinen Einfluss, da die tatsächliche Abwicklung anders verlaufe. Die Art der Abrechnung zwischen dem Bf. und den Damen für die Zimmererlöse und die Erlöse für die Prostitution lege lediglich die Aufteilung der gesamten Erlöse zwischen dem Bf. und den Damen fest. Die Kunden, die das "Bar" besuchten und mit den Damen auf ein Zimmer gingen, bezahlten für eine bestimmte Leistung (Zurverfügungstellung des Zimmers plus Prostitution) einen bestimmten Preis, je nach vereinbarter Leistung. Dieses Entgelt sei dem Betreiber des "Bar" daher zur Gänze als Umsatz zuzurechnen.

Da zum Betriebsablauf in den Jahren 1996 bis 1998 im geprüften Zeitraum keine wesentlichen Änderungen festgestellt werden konnten, werde die Entscheidung des VwGH vom 22.9.2005, 2003/14/0002, auch den Jahren 2002 bis 2005 zugrundegelegt. Das bedeute, dass sowohl die Zimmererlöse als auch die Erlöse aus der Prostitution dem Bf. zu Gänze als Umsatz zugerechnet würden.

C) Zusammenfassende umsatzsteuerliche Beurteilung:

Bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Zimmern bestehe die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Zimmerbesuch. Vom Betreiber eines solchen Lokales werde allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck Mädchen offeriere, welche mit den Barbesuchern die Zimmer aufsuchten, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer solchen Fallkonstellation sei wirtschaftlich der Betreiber des Barbetriebes hinsichtlich sämtlicher erbrachter Leistungen Leistungserbringer und es seien ihm sämtliche erzielten Erlöse als Umsatz zuzurechnen. Es würden daher die gesamten Getränkeerlöse und die gesamten Zimmererlöse einschließlich der Erlöse aus der Prostitution dem Bf. als Barbetreiber umsatzsteuerrechtlich zugerechnet.

Pkt. 3: Ertragsteuerliche Beurteilung:

Die vom Nachtclubbetreiber (NN VN als Bf.) insgesamt erzielten Umsätze würden zwischen dem Bf. und den Damen aufgeteilt. Sowohl bei den Getränkeerlösen (einen Teil erhalte der Bf., einen Teil könnten sich die Damen behalten), als auch bei den Erlösen Prostitution (Zimmererlöse beim Bf., Erlöse für Prostitution bei den Damen). Ertragsteuerlich seien die Einnahmen zum Teil dem Bf. und zum Teil den Damen zuzurechnen. Diesbezüglich würde sich gegenüber den bisher vom Bf. erklärten Einnahmen - mit Ausnahme der (in Pkt 4 B) dargestellten Differenzen - keine Änderung ergeben.

Pkt. 4: Berechnung der Umsätze und der Gewinnänderungen

A) Getränkeumsätze:

Die Erlöse, welche der Bf. von den Damen erziele, würden als Getränkeumsatz erklärt. Nach Ansicht der BP seien die von den Kunden an die Damen bezahlten Beträge als Umsatz anzusetzen. Aufgrund vorgefundener Preislisten (laut Bf. handle es sich um Preislisten, die die Umsätze der Damen betreffen würden, dh. das seien jene Preise, die die Kunden an die Damen für die Getränke tatsächlich bezahlten) habe man festgestellt, dass die Verkaufspreise der Damen durchschnittlich um 22,73% über jenen Preisen liegen würden, die der Bf. von den Damen erhalte. Der erklärte Umsatz werde aufgrund der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsansicht um 22% erhöht. Die Berechnung sei in der Beilage 1 dargestellt.

Weiters habe man Ungereimtheiten und Mängel bei den Grundaufzeichnungen bzw bei den Lösungsaufzeichnungen der Getränke festgestellt. Folgende Mängel lägen vor:

Bei den Erlösaufzeichnungen Getränke würden unter der Bezeichnung Freikonsum Mengen aufscheinen, die nicht glaubwürdig seien (zB am 14.2.2003 8 mal 1 L Cola, 21 Flaschen Bier und 2 Liter Orangensaft für Sekt gratis). Laut Bf. werde der Freikonsum anhand von Aufzeichnungen bzw Erklärungen der Damen im Nachhinein dokumentiert.

Am 11. Mai 2004 seien mit der Maestro-Karte 600,00 € bezahlt worden. Auf dem Kassenbericht scheine keine Bankomatabrechnung auf.

Am Kassenbericht vom 14. Mai 2004 scheine ein Betrag von 353,00 € als Bankomaterlös auf, an diesem Tag seien keine Zimmererlöse erklärt worden.

Am 28. März 2003 betrage der erklärte Erlös Zimmermiete 37,00 €, gleichzeitig seien an diesem Tag Kreditkartenzahlungen in Höhe von 3.860,00 € erfolgt. Diese Erlösrelation sei unglaublich.

Am 21. März 2003 betrage der Zimmererlös 417,00 €, die Bankomatzahlung 815,00 € und die Kreditkartenzahlung 2.687,00 €.

Am 28. Januar 2003 seien Zimmererlöse von 100,00 € verzeichnet, aber Bankomatzahlungen von 687,00 € und Kreditkartenzahlungen von 1.362,00 €.

Am 8. Oktober 2002 habe der erklärte Zimmererlös 32,00 € betragen, gleichzeitig seien an diesem Tag zwei Bankomatzahlungen erfolgt.

Am 4. Juli 2004 gebe es keine Zimmererlöse, jedoch eine Bankomatzahlung in Höhe von 326,00 €.

Am 19. November 2004 gebe es ebenfalls keine Zimmererlöse, jedoch zwei Bankomatzahlungen in Höhe von 615,00 €.

Laut Auskunft des Bf. seien die angeführten Beträge nicht für Zimmerbesuche bezahlt worden.

B) Umsätze aus der Prostitution und Zimmererlöse:

Laut den Angaben des Bf. seien sämtliche erzielten Zimmererlöse der Besteuerung unterzogen worden. Weiters sei ein Teil der Damen unattraktiv gewesen und hätte das

Lokal mehr oder weniger tagsüber als Aufenthaltsstätte verwendet. Der Altersschnitt der Damen sei einiges über 30 Jahre gelegen.

Es habe auch Tage gegeben, an denen lediglich 3-4 fremde Personen das Haus betreten hätten. Eine tschechische Prostituierte habe aufgehört, da der Verdienst zu gering gewesen sei. Zwischenzeitig hätten auch alle Österreicherinnen aufgehört. Derzeit befänden sich vier Rumäninnen und eine gebürtige Dominikanerin im Haus.

Nach Ansicht des Prüfers seien die bisher erklärten Zimmererlöse in Relation zu der Anzahl der anwesenden Damen nicht glaubwürdig. Die bisher erklärten Umsätze (Erlöse) stellten lediglich den "Rohgewinn" aus der Prostitution dar. Genaue Aufzeichnungen über die Bordellumsätze der Damen existierten nicht. Es könne daher lediglich aus den erklärten Umsätzen (Zimmeranteil) unter Berücksichtigung von in Einvernahmen durch die Polizei festgestellten Preisen für die angebotenen Dienstleistungen ein Durchschnittspreis pro Zimmerbesuch ermittelt werden (Berechnung Beilage 2).

Laut den Angaben des Bf. (Niederschrift vom 21. August 2006) dürften im Prüfungszeitraum vier Österreicherinnen, eine Tschechin sowie Damen aus der Dominikanischen Republik tätig gewesen sein. Die vier Österreicherinnen seien nicht ständig im Lokal gewesen.

Es könne von einer durchschnittlichen Anwesenheit von 4-6 Damen ausgegangen werden (durchschnittlich fünf). Aufgrund der bei der Schlussbesprechung vorgebrachten Argumente werde abweichend vom Schlussbesprechungsprogramm von durchschnittlich sechsmaligem Geschlechtsverkehr (GV) pro Tag ausgegangen (dabei handle es sich um eine Untergrenze, da der Bf. angegeben habe, dass er in insgesamt sechs Zimmern Prostituierte beherberge - siehe Niederschrift bei der Polizei am 4. Dezember 2006).

Seitens des Unternehmers werde darauf verwiesen, dass er sämtliche Zimmererlöse erklärt habe.

Die Hochrechnung (6 x Durchschnittspreis 300 Tage, obwohl alle Tage offen sei), ergebe die Umsätze aus der Prostitution inklusive Zimmererlöse. Dem so ermittelten Umsatz sei der erklärte Umsatz "Club Miete" gegenüberzustellen. Die Differenz erhöhe die bisher erklärten Umsätze. Die Berechnung sei aus der Beilage drei ersichtlich.

Mängel betreffend erklärter Mieterlöse seien in Pkt 4a dargestellt. Daraus ergebe sich, dass die erklärten Zimmererlöse keinesfalls der Anzahl der tatsächlichen Kunden entspreche.

Es würden daher - unter Zugrundelegung der angeführten Auslastung - die Zimmererlöse laut BP geschätzt. Die Differenz zu den erklärten Erlösen "Club Miete" sei gewinnerhöhend zuzurechnen. Die Berechnung sei aus der Beilage 3 ersichtlich.

Pkt 5: Prüfungsabschluss

Die Prüfungsfeststellungen seien eingehend besprochen worden. Es habe keine Einigung erzielt werden können. Der Unternehmer behalte sich daher das Rechtsmittel der Berufung vor.

Beilage 1: Getränkeumsätze

	2002	2003	2004	2005
Getränkeumsatz netto laut BP	72.647,25	63.348,92	63.990,64	73.671,41
Erhöhung laut BP 22%	15.982,40	13.936,76	14.077,94	16.207,71
Umsatz				
Umsatzsteuer	3.196,48	2.787,35	2.815,59	3.241,54
Getränkeumsatz nach BP in € netto	88.629,65	77.285,68	78.068,58	89.879,12

Beilage 2:

	Whirlpool/Sekt	25 min	30-40 min	45-50 min	WP/ohne Sekt	50-60 min	Summe
Erklärter Mieterlös	87	32	37	57	73	63	
9-12/02	43	102	91	29	6	60	331 Stk Verm.
1-4/03	7	89	75	17	2	29	219
5-8/04	9	104	47	6	1	19	186
Gesamtanzahl 12 Mo	59	295	213	52	9	108	736 gesamt
in %	8,02	40,08	28,94	7,07	1,22	14,67	100 %
Vermietung VK netto	5,81	10,69	8,92	3,36	0,74	7,70	37,23
Vermietung VK brutto	6,97	12,83	10,71	4,03	0,89	9,24	44,67
VKP brutto Kunden	248	80	120	150	208	190	996 Miet-erlös inkl Prostitution
Erlöse Miete							166
Durchschnittspreis	19,88	32,07	34,73	10,60	2,54	27,88	127,69 brutto
Durchschn. netto	16,56	26,72	28,94	8,83	2,12	23,23	106,41 netto
Differenz	161	48	83	93	135	127	Prostitutions-erlös

RAK		250	324	263		302	
RA %	185	150	224	163	185	202	739 RA gesamt
							184,75
							durchschn. RA
							in %

Beilage 3: Prostitution und Zimmererlöse:

		2002	2003	2004	2005
6 GV DP 300 Tage	Jahresumsatz netto	191.538,38	191.538,38	191.538,38	191.538,38
	Club Miete erklärt	-40.191,81	-26.600,02	-22.902,54	-24.172,71
	Differenz (Erhöhung Umsatz)	151.346,57	164.938,36	168.635,84	167.365,67
	Umsatzsteuer	30.269,31	32.987,67	33.727,17	33.473,13
6 erkl. DP	Zimmererlös	67.008,83	67.008,83	67.008,83	67.008,83
Zimmererlös 300 Tage					
	Club Miete	-40.191,81	26.600,02	22.902,54	24.172,71
	Gewinnerhöhung	26.817,02	40.408,81	44.106,29	42.836,12

Hinsichtlich der Wiederaufnahme wird im Bericht vom 9. Juni 2008 auf die Feststellungen zwei bis vier der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. Juni 2008 verwiesen (bezüglich USt und ESt).

Mit Bescheiden vom 10. Juni 2008 wurden die verfahrensgegenständlichen Bescheide erlassen, die den Ergebnissen der BP folgten.

Die Nachforderungen wurden verzinst, was zur Festsetzung von Anspruchszinsen führte.

Mit Schreiben vom 22. August 2008 wurde gegen die genannten Bescheide Berufung erhoben und ausgeführt:

Es wurde die gänzliche Aufhebung der Bescheide und eine mündlichen Verhandlung vor der Berufungsbehörde beantragt.

Begründend wurde ausgeführt:

Einleitend werde festgehalten, dass der Bf. nicht der Betreiber des Barbetriebes sei. Ein dort früher vorhandenes Gewerbe sei mit 30. Juni 1994 abgemeldet worden. Wie auch der BP bereits eingehend dargelegt worden sei, habe der Bf. am dortigen Standort

ausschließlich Einnahmen aus der Zimmervermietung erzielt und dem Getränkeverkauf an die Damen, welchen er mittels Miete Räumlichkeiten zur Ausübung ihrer Tätigkeiten zur Verfügung stelle. Insbesondere habe er keinerlei Weisungsrecht und er treffe auch keinerlei Anordnungen, wie die Damen diese Räumlichkeiten nutzen sollen.

Der Wortlaut in der Niederschrift ("nach Aussagen des Unternehmers werden die Getränke unmittelbar nach dem Einkauf vom Bf. an die Damen verrechnet"), ließe vermuten, dass der Bf. irgend so etwas gesagt habe. Tatsächlich sei den Buchhaltungsunterlagen zu entnehmen, wann Getränke eingekauft und an die Damen weiterverkauft würden. Insofern lägen schriftliche Beweise vor und es bedürfe gar keiner "Aussagen" mehr. Gemäß § 163 BAO hätten Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen würden, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und seien der Erhebung der Abgabe zugrunde zu legen.

Die Behörde führe an, dass bestimmte Mengen an Freikonsum bei Getränken nicht glaubwürdig seien (zB 14.2.2003). Die Behörde begründe nicht, warum diese Mengen nicht glaubwürdig seien. Worauf stütze sie sich bei ihrer Überlegung, welche Lebenserfahrung lege sie dieser Feststellung zugrunde?

Tatsächlich habe es sich hier um den "Valentinstag" gehandelt, einen Tag, an welchem lebenserfahrungsgemäß Blumen gespendet würden. Der Bf. habe an diesem Tag anwesenden Damen Blumen gekauft (Werbung), sowie eine kleine Feier veranstaltet. Darüberhinaus habe sich folgendes Procedere ergeben: Wenn die Damen selbst konsumierten bzw ihrerseits Freigetränke an die Kunden abgaben, habe der Bf. einen Teil dieser Getränke in Natura ersetzt; dh die Damen hätten hierfür keinen Kaufpreis zu entrichten gehabt.

Insofern bestehe keinerlei Veranlassung zur Feststellung der Behörde, dies sei "nicht glaubwürdig". Es lägen deshalb auch keine "Ungereimtheiten und Mängel bei den Grundaufzeichnungen und Lösungsaufzeichnungen" vor.

Zur Mastercardzahlung 600,00 € vom 11. Mai 2004:

Auf den jeweiligen Kassenberichten sei eine Zeile vorgesehen, welche laute "Bankomat" und worin üblicherweise jene Summe eingetragen werde, welche sich aufgrund verschiedener Einzelbelege ergebe (belegend eine Auszahlung an verschiedene Karteninhaber). Diese Summe habe nur darstellenden Charakter und finde keinen Eingang in die Finanzbuchhaltung (Aufzeichnungen bzw G+V). Für den Betrag von 600,00 € liege jedoch der entsprechende Auszahlungsbeleg anbei, es sei nur auf dem Kassenbericht die Summe (an diesem Tag eben 600,00 €) nicht eingetragen. Mangels gesetzlicher Notwendigkeit könne hierin kein begründeter Anlass gegeben sein, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Zum Kassenbericht 14. Mai 2004 mit einem Bankomaterlös von 353,00 € und fehlenden Zimmererlösen: An dieser Stelle sei noch einmal festgehalten, dass ein sogenannter Bankomaterlös (in Wirklichkeit kein Erlös, sondern bloß eine Auszahlung an einen Karteninhaber, damit er mit diesem Geld seine Konsumation an die Damen zahlen kann)

selbstverständlich auch für einen getätigten Getränkekonsum anfallen kann. Es bestehe überhaupt kein zwingend notwendiger Zusammenhang zwischen einem "Bankomaterlös" und einer "Zimmerbelegung". Insofern liege auch keine Ungereimtheit bzw ein Mangel bei den Grundaufzeichnungen bzw bei den Lösungsaufzeichnungen vor.

Zum Erlös 37,00 € vom 28. März 2003, mit gleichzeitiger Kreditkartenzahlung von 3.860,00 € (und unglaublicher Erlösrelation): Warum sei diese Erlösrelation für die Behörde unglaublich? Worauf stütze sie ihre Überlegung, welche Lebenserfahrung habe sie ihrer Feststellung zugrundegelegt? Sie lasse jeden Beweis für ihre Meinung vermissen. Folgende Belege (die auch der BP schon vorgelegen seien) lägen diesem Kassenbericht vom 28. März 2003 mit einer Kreditkartensumme von 3.860,00 € zugrunde

- Zahlungsbeleg 29. März 2003, 00:40, Maestro mit 860,00 €, Zi 04xxx
- Eurocard 29. März 2003, 01:02, mit 800,00 €, Nr 52xxx
- Eurocard 29. März 2003, 01:04, mit 600,00 €, Nr. 52xxx
- Eurocard 29. März 2003, 01:37, mit 1.600,00 €, Nr. 52xxx.

Daraus würden sich zwei Feststellungen treffen lassen: Einerseits sei die Summe des Kassenberichtes mit 3.860,00 € ausgewiesen; andererseits seien drei Abhebungen für dieselbe Karte vorgenommen worden, nämlich um 1:02, um 1:04 und um 1:37 Uhr. Die Behörde bemängle die Relation zu den Zimmermieten. Wenn nun der Kartenbenützer innerhalb jener Zeitspanne, wo die Abhebungen erfolgt seien, tatsächlich die Zimmer (jeweils mit Dame) benützt haben sollte, wäre er wohl ein kleiner Weltmeister und viele Männer würden ihn fragen, wie er das wohl zustande brächte. Diese Scherzbemerkung drücke wohl am besten aus, dass hier gar keine unglaubliche Erlösrelation vorliegen könne. Es gebe nämlich keine zwingende Erlösrelation zwischen der Zahl bzw der Höhe der Kartenabhebungen und den Zimmermieten. Vielmehr sei immer wieder zu beobachten (das sei die Lebenserfahrung), dass zB einige Männer gemeinsam solche Räumlichkeiten aufsuchten, dort Getränke konsumierten und dabei die "Puppen tanzen lassen" würden. Das koste halt. Wie diese Männer dies zahlen würden, sei deren Sache. Keinesfalls müsse damit eine Zimmerbenützung verbunden sein, gerade auch die Lebenserfahrung zeige, dass dann, wenn eine solche Männergruppe aus Geschäftsfreunden bestehe, deren Mitglieder sich zierten, vor den Augen der Anderen mit einer Dame ein Zimmer aufzusuchen. Insofern könne keine unglaubliche Erlösrelation vorliegen, es lägen auch keine Mängel bei den Grundaufzeichnungen vor.

Zum Zimmererlös 417,00 € am 21. März 2003 und einer Bankomatzahlung von 815,00 € bzw einer Kreditkartenzahlung von 2.687,00 €. Dem Kassenbericht lägen folgende Belege zugrunde

- Drei Zahlungsbelege vom 21. und 22. März 2003 mit 215,00 €, 485,00 € und 115,00 €, die (von der Uhrzeit - 18:14, 00:32 und 00:44) eher auf Getränkekonsum hindeuteten, als auf Zimmerbenützung sowie

- neun Visaabhebungen von derselben Karte; Beträge 220,00 €, 680,00 €, 620,00 €, 405,00 €, 235,00 €, 247,00 €, 140,00 €, 70,00 € und 70,00 €; Uhrzeiten (am 21. März 2003) 04:33, 05:24, 14:00, 16:23, 18:55, 19:18, 21:16 und (am 22. März 2003) 00:33 bzw 00:34.

Es falle auf, dass sämtliche Abhebungen von derselben Karte vorgenommen würden und zwar im Zeitraum 04:33 morgens bis 00:34 abends. Es handle sich um neun Abhebungen. Wohl niemand werde ernstlich vermuten, dass der Karteninhaber in dieser Zeit neunmal am Zimmer Geschlechtsverkehr ausgeübt habe und somit Zimmermieten hätten anfallen müssen.

Vielmehr gebe es immer wieder Leute, welche bloß Getränke konsumierten (und dabei vielleicht andere Personen einladen würden) und auch die Mädchen tanzen lassen wollten.

Insofern bestehe auch hier keinerlei Veranlassung, die Grundaufzeichnungen für mangelhaft zu halten.

Zum Zimmererlös 100,00 € vom 28. Januar 2003 mit einer Bankomatzahlung von 687,00 € und einer Kreditkartenzahlung von 1.362,00 €:

Folgende Belege lägen dem zugrunde

- Drei Zahlungsbelege vom 28.1.2003 (15:12, 18:13 und 19:05 Uhr) mit 555,30 €, mit 66,00 € und mit 66,00 €. Zwei Zahlungsbelege würden idente Kartennummern aufweisen (identer Kunde). Auch hier könne von der zeitlichen Abfolge her eher davon ausgegangen werden, dass es sich ausschließlich um Getränkekonsumation handle sowie

- drei Eurocard/Mastercard-Abbuchungen vom 28.1.2003 (15:39, 16:00 und 21:23 Uhr) mit 569,90 €, mit 420,00 € und mit 373,00 € (wobei die ersten beiden Abhebungen die gleiche Kartenummer aufweisen würden; im Übrigen ident mit jenen vom 28. März 2003).

Aufgrund der geringen Zahl an Behebungen mittels Bankomat und Kreditkarten wäre es für die BP leicht gewesen, etwa die Karteninhaber als Zeugen zu vernehmen, ob sie nun mit den Damen am Zimmer gewesen seien oder nicht. Diesbezügliche Ermittlungen seien jedoch völlig unterlassen worden, was einen beachtlichen Verfahrensmangel darstelle. Denn es sei dem Abgabepflichtigen die Chance genommen worden, nicht nur die Ansicht der BP in den Bescheid einfließen zu lassen, sondern auch durch mögliche Entlastungsbeweise den Standpunkt zu belegen. Es könne auch keinesfalls automatisch davon gesprochen werden, dass Bankomat- und Kreditkartenbehebungen unbedingt Zimmer indizieren müssten, noch dazu, wo die BP jegliche (leicht mögliche) Ermittlungstätigkeit dahingehend unterlassen habe.

Zum Erlös von 32,00 € vom 8. Oktober 2002: An diesem Tag seien nicht Bankomatzahlungen erfolgt, sondern zwei Kreditkartenzahlungen. Diese Zahlungen Eurocard/Mastercard beträfen zweimal dieselbe Kartenummer (20:33 und 20:49 Uhr). Auch hier sei ersichtlich, dass es ein und derselbe Karteninhaber gewesen sei, welcher bezahlt habe. Wiederum sei es nach allgemeiner Lebenserfahrung ausgeschlossen, dass

es sich bei dieser Zahlung in der zeitlichen Abfolge um Zimmerbesuche handeln solle. In Wirklichkeit handle es sich um die Zahlung für konsumierte Getränke. Der von der BP angedachte Mangel liege auch hier nicht vor.

Zur Bankomatzahlung von 326,00 € am 24. Juli 2004: Die zugrundeliegenden Bankomatzahlungen lauteten wie folgt, Zahlungen am 24. Juli 2004 (11:51, 12:24 und 23:54 Uhr) mit 146,00 €, 70,00 € und 110,00 €. Sofort falle wieder auf, dass die ersten beiden Belege mit der gleichen Kartennummer erzeugt worden seien und zwar in einem engen zeitlichen Zusammenhang. Dies weise eindeutig auf einen "Nur-Getränkekonsum" hin. Eine Mangelhaftigkeit der Grundaufzeichnungen und der Lösungsermittlung sei darin nicht zu ersehen.

Zu Bankomatzahlungen von 615,00 € vom 19. November 2004: Diese seien vom 19. und 20. November (23:56 und 00:13 Uhr) mit 479,00 € und 156,00 €. Aufgrund der identen Kartennummern und der zeitlichen Abfolge sei auch hier davon auszugehen, dass dies eine Getränkekonsumation und keine Zimmermiete gewesen sei. Auch hier wäre der Beweis möglich gewesen, jedoch habe die BP diesbezüglich jegliche Ermittlungstätigkeit unterlassen.

Die Feststellungen im Punkt "Umsätze aus der Prostitution und Zimmererlöse" (die erklärten Zimmererlöse seien in Relation zu der Anzahl der anwesenden Damen nicht glaubwürdig) würden in keiner Weise begründet. Jede Zimmerbenützung führe zu einem Beleg, welcher von der benützenden Dame dem Bf. übergeben werde. Ebenso werde gleichzeitig das Zimmerbenützungsentgelt (Miete) übergeben. Es lasse sich also genau nachvollziehen, wieviele Zimmerbenützungen vorhanden gewesen seien. Der Prüfer vermeine von sechs GV pro Tag ausgehen zu können.

Tatsächlich habe der Bf. bei der Schlussbesprechung stets darauf hingewiesen, dass er sämtliche von ihm vereinnahmten Zimmererlöse erklärt habe. Die vorgenannte Formulierung des SB-Protokolls stehe in krassem Widerspruch zur wiederholten - und protokollierten - Aussage des Bf.

Die vom Prüfer vorgenommene Annahme von sechs GV pro Tag sei völlig aus der Luft gegriffen, sie habe keinerlei beweisbare Grundlage.

Zur Aussage der BP, woraus sich Mängel daraus ergeben würden, dass die erklärten Zimmererlöse nicht der tatsächlichen Anzahl der Kunden entspreche: Die angesprochenen Mängel lägen nicht vor. Es gebe keine Ungereimtheiten bei Grundaufzeichnungen und Lösungsaufzeichnungen.

Zu den Getränkeumsätzen: Eine Schätzungsbefugnis der Behörde lasse sich nicht ableiten. So sei auch § 163 BAO zu verstehen (Vermutung ordnungsgemäßer Führung der Bücher). Auch bei den Getränkeumsätzen lägen keine Mängel vor.

Auch bei den anderen Beweisen erfolge eine fehlerhafte Beweiswürdigung, wenn behauptet werde, dass das Getränkeentgelt dem Betreiber des Barbetriebes zugerechnet werde. Die Buchhaltungsunterlagen zeigten, dass WP die Getränke einkaufe und - mit

entsprechenden Rohaufschlägen - an die Damen weiterverkaufe. Was diese dann weiter machten und zu welchen Preisen sie weiterverkaufen würden, sei deren Sache. Selbst wenn auf dem Hinweisschild bezüglich Getränkekonsumation noch anderes vermerkt sei, schade dies nicht, denn die Wirklichkeit (anhand der Buchhaltung nachweisbar) sehe anders aus. Der Bf. erhalte das Geld für die Getränke anlässlich des Verkaufes an die Damen, danach erhalte er keine Vergütung mehr dafür. "Inhaber der Geschäftsräume" seien zivilrechtlich auch die Damen.

Die Ansicht des Prüfers, dass eine Art "interne Verrechnung bzw Aufteilung des Getränkeerlöses" vorliege, entspreche in keiner Weise der festzustellenden und anhand der Belege nachweisbaren Wirklichkeit. Der Bf. erhalte die Entgelte anlässlich des Verkaufes an die Damen und danach nichts mehr. Es gebe keinerlei interne Verrechnung bzw "Aufteilung von Getränkeerlösen". Jeder Geschäftsvorfall habe eine zeitliche Komponente, sobald der Bf. an die Damen liefere und Entgelt bekomme, sei für ihn der Geschäftsvorfall abgeschlossen. Ein späterer Weiterverkauf seitens der Damen an die Kunden tangiere ihn weder zeitlich noch zahlungsmäßig. Er habe sein Geld schon früher bekommen, er fordere diesbezüglich nichts mehr, es gebe keine Aufteilung.

Umsätze aus Prostitution und Zimmererlösen:

(1) Die Feststellung der BP, dass die Ausübung der Prostitution im "Bar" unbestritten sei, sei absolut falsch. Niemals, auch nicht widerlegt durch Anzeigen anderer Behörden, sei festgestellt worden, dass im "Bar" (Räumlichkeiten im Kellergeschoß des Gebäudes) Prostitution ausgeübt worden sei. Das Geschäft des Bf. sei es, Zimmer an Damen zu vermieten und hierfür Miete zu vereinnahmen. Was diese Damen in den gemieteten Räumlichkeiten machen würden, lasse sich von außen nicht kontrollieren, da sie erwachsen seien, sei es deren Sache.

(2) Die weitere Feststellung, dass der Bf. einen Anteil für die Zurverfügungstellung der Zimmer bekomme, stimme ebenfalls nicht. Der Bf. vermiete diese Zimmer für bestimmte Zeiteinheiten und bekomme hierfür nicht einen Anteil, sondern die gesamte Miete, welche die Damen für diese Zeiteinheit zu leisten hätten. Die Damen würden zwar "Bierzettel" mit einem Betrag schreiben, dies sei aber nicht der Betrag der vereinnahmten Miete, sondern jener Betrag, der aufgrund der verstrichenen Zeit von den Damen an den Bf. als Miete zu entrichten sei. Diese Miete hätten nicht die "Damen" vereinnahmt, sondern diese Miete müssten sie entrichten.

(3) Die BP vermeine weiters, dass aufgrund von Inseraten bzw der Homepage-Gestaltung klar erkennbar sei, dass die Damen vom Betreiber des "Bar" angeworben und ausgesucht und in der Folge im Nachtclub den Kunden offeriert worden seien. Dies widerspreche der Darstellung, dass die Damen ihre Leistungen auf eigene Rechnung und Verantwortung erbringen würden. Das angeführte Hinweisschild habe nach Ansicht der BP auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Erlöse aus der Prostitution keinen Einfluss, da die tatsächliche Abwicklung anders verlaufe. Das Entgelt für den Zimmerbesuch sei dem Betreiber zuzurechnen.

Tatsächlich verfolge der Bf. mit den erwähnten Inseraten keinen anderen Zweck, als jenen nach der Suche nach geeigneten Mietern für seine Räumlichkeiten, ein Vorgang übrigens, welcher tagtäglich vielen Zeitungen zu entnehmen sei (siehe jeweils Inserate "zu vermieten"). Der Bf. "offeriere" überhaupt keine Mädchen an Kunden, er sei sogar oft abwesend. Es gebe überhaupt keine Aufteilung von Erlösen, der Bf. verlange und bekomme die vereinbarte, zeitabhängige Zimmermiete von den Damen.

(4) Die BP habe auch am 21. August 2006 um 11-14 Uhr eine Betriebsbesichtigung vorgenommen, im Zuge derer Fragen zum genauen Betriebsablauf gestellt worden seien. Sie habe sich also ein eigenes Bild hierzu machen können. In der darüber angefertigten Niederschrift laute die erste Frage: "Hat sich im Prüfungszeitraum die Geschäftsgebarung seit der letzten BP geändert, gibt es andere Aufzeichnungen usw."? Als zweite Frage: "Ist Ihnen das VwGH-Urteil bekannt"? Die Behörde führe an, dass bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Zimmern die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern auch in der Gelegenheit zum Zimmerbesuch bestehe. Vom Betreiber eines solchen Lokales werde allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck Mädchen offeriere ...

Abgesehen davon, dass es genug Kunden gebe, welche nur Getränke in einer "prickelnden Atmosphäre" genießen wollten, sei fraglich, wer die Kundenerwartung und in welchem Umfang feststelle. Nach der Lebenserfahrung werde es einem Kunden wohl ziemlich egal sein, wer denn nun der Barbetreiber sei. Wenn jemand GV mit einer dortigen Dame haben wolle, werde er kaum Überlegungen treffen, wer der Betreiber der Bar sei: Eine natürliche Person, eine juristische Person, eine Gesellschaft des Handelsrechts oder sonst wer.

(5) Da alleine dem Grunde nach eine Zurechnung (Berechnung der Zuschätzung) nicht in Frage komme, könne die Berechnung der Höhe nach unterbleiben.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2008 reichte der Bf. die Begründung für die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme in Erfüllung eines Mängelbehebungsauftrages nach und führte wie folgt aus:

Das Erkenntnis des VwGH vom 22.9.2005, 2003/14/0002 habe die Beschwerde des WP gegen die Ergebnisse der BP für die Jahre 1996 bis 1998 betroffen. Der Bf. habe gesetzeskonform für die gesamten Zeiträume (2002 bis 2005) entsprechende Erklärungen samt Beilagen (Einnahmen-Ausgabenrechnungen) eingereicht. Aus diesen seien seine sämtlichen Umsätze ersichtlich gewesen. Diese Verfahren seien jeweils rechtskräftig erledigt worden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge nun von Amts wegen nach § 303 Abs 4 BAO. Zur Begründung habe man auf die Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, welche auf der aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht basiere.

Die Prüfungsjahre seien rechtskräftig veranlagt. Die rechnerischen Grundlagen seien mit der Einnahmen-Ausgabenrechnung offengelegt worden. Es sei auch keine

vorläufige Veranlagung erfolgt (zB im Hinblick auf die anhängige Beschwerde im Vorprüfungszeitraum).

Strittig sei, wieweit die Umsätze der Damen dem Bw. zugerechnet werden könnten. Im Prüfungsverfahren seien diesbezüglich keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, da WP stets die Grundlagen seiner Steuererklärungen (Sachverhalt) offen gelegt und im Verfahren geltend gemacht habe. Er sei auch so veranlagt worden.

Es mangle daher insgesamt an Gründen für die Wiederaufnahme.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2008 nahm die BP zur Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 bis 2005 wie folgt Stellung:

Die Stellungnahme werde analog zur Niederschrift über die Schlussbesprechung abgefasst, mit folgender Reihenfolge

- Allgemeines
- Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung
- Getränkeumsätze
- Umsätze aus Prostitution und Zimmererlöse
- Zusammenfassende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung
- Ertragsteuerrechtliche Beurteilung
- Berechnung der Umsätze und Gewinnänderungen
- Getränkeumsätze
- Umsätze aus Prostitution und Zimmererlösen

Dieses Konzept werde gewählt, weil in der Berufungsschrift sprunghaft zwischen den einzelnen Bereichen gewechselt werde und man zu einzelnen Punkten überhaupt keine Aussage getroffen habe.

1. Allgemeines: Auf dem Gebäude befinde sich ein Schild mit der Aufschrift "Bar". Der Besucher des Gebäudes könne in einem Lokal (oder in den Zimmern) Getränke konsumieren, dort anwesende Damen treffen und im Gebäude für die Prostitution vorgesehene Zimmer benützen. Darauf werde auf einem Schild beim Eingang in den Gemeinschaftsraum hingewiesen. Mieter aller dieser Räumlichkeiten sei der Bf. Dass im Prüfungszeitraum an diesem Standort kein Gewerbe angemeldet gewesen sei, sei für die steuerrechtliche Beurteilung nicht von Bedeutung.

2. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung

A) Getränkeumsätze:

Die in der Niederschrift angeführte Aussage des Bf. stamme aus der im Zuge der Betriebsbesichtigung aufgenommenen Niederschrift vom 21. August 2006. Strittig sei im Zusammenhang mit den Getränkeumsätzen lediglich die umsatzsteuerliche Zurechnung der vom Kunden bezahlten Entgelte für die Getränke. Diese seien laut BP mit den von den

Kunden tatsächlich bezahlten Beträgen dem Bf. als Unternehmer zugerechnet worden. Die Berechnung sei in Pkt 4 A bzw in der Beilage 1 zur Niederschrift dargestellt worden. Aus den angeführten Mängeln sei weder eine Zuschätzung bei den Getränkeumsätzen erfolgt, noch habe man einen Sicherheitszuschlag angesetzt. In der Berufungsschrift werde dazu nichts Neues vorgebracht.

B) Umsätze aus der Prostitution und Zimmererlöse:

Die Kunden, die das "Bar" besuchten und mit den Damen auf das Zimmer gingen, bezahlten für eine bestimmte Leistung (Zurverfügungstellung des Zimmers plus Prostitution) einen bestimmten Preis, je nach vereinbarter Leistung. Der Kunde bezahle für eine einheitliche Leistung. Die Damen bezahlten von diesem Entgelt je Zeiteinheit Miete.

Aus mehreren im Prüfungszeitraum geschalteten Inseraten sei ersichtlich, dass das "Bar" Mädchen für einen Nachtclub suche. Daraus sei keinesfalls ersichtlich - wie in der Berufungsschrift angeführt - dass Mieter für Räumlichkeiten gesucht würden. Gesucht würden Mädchen für einen Nachtclub. Da diese Inserate vom Bf. aufgegeben worden seien, sei auch ersichtlich, dass der Nachtclub vom Bf. als Unternehmer betrieben werde.

Die von den Kunden bezahlten Entgelte seien daher umsatzsteuerrechtlich dem Bf. zur Gänze zuzurechnen.

C) Zusammenfassende umsatzsteuerliche Beurteilung

Zu diesem Punkt wird in der Berufungsschrift nichts Neues vorgebracht.

3. Ertragsteuerliche Beurteilung:

Aufgrund der BP seien ertragsteuerlich die gesamten Einnahmen (Getränkeerlöse, Erlöse Prostitution) auf den Bf. und die Damen aufgeteilt worden. Zu diesem Punkt werde in der Berufung nichts Neues ausgeführt. Die Berechnung sei in Pkt 4 dargestellt.

4. Berechnung der Umsätze und Gewinnänderungen:

A) Getränkeumsätze

Bei den Getränkeumsätzen sei weder eine Zuschätzung erfolgt, noch habe man einen Sicherheitszuschlag angesetzt. Es sei eine Hochrechnung der vom Bf. erklärten Getränkeumsätze auf die Verkaufspreise an die Kunden erfolgt. Die so berechneten Umsätze seien als Entgelte Getränkeumsatz angesetzt worden. Eine Gewinnänderung resultiere daraus nicht.

Zur Berechnung werde in der Berufungsschrift nichts vorgebracht.

Die in der Niederschrift unter Pkt 4a angeführten Mängel hätten aufgrund der Schlussbesprechung zu keiner Zuschätzung bzw zu keinem Sicherheitszuschlag bei den Getränkeerlösen geführt. Diese Mängel seien unter Pkt 4b (Berechnung der Umsätze aus Prostitution und Zimmererlöse) von der BP berücksichtigt worden und hätten in der Niederschrift besser unter Pkt 4b angeführt werden sollen.

B) Umsätze aus Prostitution und Zimmererlöse:

Eine Aufstellung der erklärten Clubmieten (Zimmererlöse) für 12 Monate (Beilage 2 zur Niederschrift) habe 736 erklärte Zimmerabrechnungen ergeben. Dies entspreche bei 365 Öffnungstagen 2 Zimmerbenutzungen pro Tag. Dem stehe die durchschnittliche Anwesenheit von 4-6 Damen gegenüber. Diese Anzahl resultiere aus der niederschriftlichen Aussage des Bf. vom 21. August 2006 (Seite 47 des Arbeitsbogens) und aus verschiedenen behördlichen Überprüfungen und den dazu aufgenommenen Niederschriften und Protokollen (Arbeitsbogen Seite 57/4 Damen; Seite 132, 133 iVm Seite 129/5 Damen; Seite 199/5 Damen; Seite 250 Aussage des Bf. dzt. 4 Damen, 6 Zimmer).

Aufgrund der Anzahl der anwesenden Damen werde laut BP von durchschnittlich 6 GV (bzw Zimmerbesuchen) pro Tag ausgegangen. Im SB-Programm sei man noch von 7,5 GV pro Tag ausgegangen. Bei der Schlussbesprechung habe man Argumente des Unternehmers (zum Teil unattraktive Damen, Altersschnitt 30 Jahre etc.) gewürdigt und die Anzahl der durchschnittlichen GV pro Tag vermindert. Die Hochrechnung sei mit 300 Tagen pro Jahr erfolgt, obwohl das "Bar" alle Tage offen sei. Damit seien einzelne Tage berücksichtigt worden, an denen eventuell kein oder nur ein ganz geringer Besuch gewesen sei.

Untersucht habe man auch einzelne Tage, an denen ungeklärte Differenzen vorgelegen seien.

Die Auszahlung von Geldbeträgen an Kunden (Maestro Card, Bankomat, Kreditkarten) erfolge nach Ansicht der BP, damit der Kunde Bargeld zur Bezahlung der Getränke und/oder Zimmerbenützung inklusive Prostitution zur Verfügung habe. Die anfallenden Spesen für diese "Bargeldzurverfügungstellung" trage der Bf. Nach Ansicht der BP würden diese Geldbeträge von den Kunden auch im "Bar" ausgegeben. In der Niederschrift vom 21. August 2006 habe der Bf. zur Abrechnung der Kredit- und Scheckkarten und Bankomatkarten angegeben, dass die Damen mit den Kunden zum Terminal gegangen seien, der Kunde dort bezahlt habe und nach Vorlage der Abrechnung die Damen den abgebuchten Betrag abzüglich der Spesen erhalten hätten. Sofern diese Beträge tatsächlich lediglich für Getränkekonsumentation ausgegeben worden seien, müssten diese Umsätze dem Bf. zugerechnet werden.

Am 28. März 2003 sei ein Zimmererlös für 30-40 Minuten (37 €) erklärt worden. Die an diesem Tag vorgenommenen Kreditkartenzahlungen mittels Maestro und Eurocard/Mastercard ließen aufgrund ihrer Höhe den Schluss zu, dass zumindest mehr als ein Zimmerbesuch stattgefunden habe. Ebenso seien die übrigen Mängel in der Niederschrift zu beurteilen. Es sei unglaublich, dass die in der Niederschrift angeführten Geldbeträge ausschließlich (wie in der Berufung angeführt) für Getränkekonsumentation verwendet worden seien.

Befragungen von Kunden, die "Behebungen" mittels Bankomat oder Kreditkarten vorgenommen hätten, ob sie mit Damen am Zimmer gewesen seien oder nicht, seien für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen aus Prostitutions- und Zimmererlösen

nicht von entscheidender Bedeutung, da diese Besteuerungsgrundlagen anhand einer Kalkulation ermittelt worden seien (Hochrechnung der durchschnittlichen täglichen GV bzw. Zimmerbesuche aufgrund der Anzahl der anwesenden Damen).

Die angeführten Mängel seien nur ein weiteres Indiz dafür, dass nicht alle Erlöse aus Zimmerbesuchen erklärt worden seien. Die Abweichungen zu den erklärten Erlösen führten zur Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO. Daneben lägen noch weitere Mängel vor, die erklärte Umsätze und Erlöse in Zweifel ziehen würden.

Die Abweichungen zu den erklärten Erlösen (durchschnittliche GV pro Tag) habe man gewinnerhöhend zugerechnet (Anteil Bf.). Die aufgrund der Kalkulation berechneten Prostitutions- und Zimmererlöse (Gesamtumsatz - Anteil Bf. + Anteil Prostituierte) seien den erklärten Umsätzen (Zimmererlöse) gegenübergestellt und die Differenzen den erklärten Umsätzen zugerechnet worden (Zurechnung an den Bf. als Unternehmer, keine Gewinnänderung).

Die Stellungnahme der BP wurde mit Schreiben vom 4. November 2008 dem Bf. zur Gegenäußerung übermittelt. Trotz mehrerer Fristverlängerungen (zuletzt nach Ersuchen vom 12. Dezember 2008) erfolgte keine Gegenäußerung.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 26. März 2010 zur Entscheidung vorgelegt und LD zur Erledigung zugeteilt.

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2012 machte der Steuerberater die Befangenheit des Referenten geltend.

Am 18. Dezember 2012 führte der Referent eine mündliche Verhandlung durch und wies den Befangenheitsantrag ab.

Im Zuge dieser Verhandlung wurden zwei Zeugeneinvernahmen durchgeführt.

Zeugeneinvernahme Zeugin GLS

Es wird folgende Niederschrift aufgenommen, wobei die Fragen teilweise vom Stb und teilweise von der BP gestellt werden:

Frage 1: Der Kontakt mit Gästen, mit denen man auf das Zimmer geht, hat der immer im Lokal unten im Keller stattgefunden oder gibt es auch andere Möglichkeiten der Kontaktaufnahme zB über das Telefon?

Zeugin: Der Kunde ruft an, macht einen Termin aus, die Werbung ist im Internet.

Frage BP: Ab wann, ab welchem Zeitraum? Seit wann sind die Anzeigen im Internet?

Zeugin: 2006 oder 2007.

Frage BP: Haben sie diese Anzeigen gemacht? Wer macht diese Anzeigen?

Zeugin: Ich habe eine Nummer von einem Mann. Der macht das. Ich rufe ihn an.

Frage BP: Was steht in der Anzeige?

Zeugin: Das Foto und was ich mache.

Frage 2: Wenn so ein Mann kommt und man geht aufs Zimmer, gibt es irgendeine Kontrolle, wenn er kommt oder man wartet auf ihn vor der Tür oder im Hof und geht in das Zimmer? Wird vereinbart, wieviel der Mann zahlen muss? Weiß der Bw. davon, wieviel er zahlen muss oder nicht und wieviel er davon bekommt?

Zeugin: Er weiß nicht, wieviel wir vom Kunden bekommen. Wir schreiben nur die Zeit auf, die wir im Zimmer sind, zB eine halbe Stunde. In ein Kuvert.

Frage 3: Was ist in dem Kuvert?

Zeugin: Mein Name, die Zeit und wieviel ich an den Bw. zahlen muss.

Frage 4: Wenn so ein Gast kommt, betritt er dann das Kellergeschoß und diesen Aufenthaltsraum überhaupt nicht?

Zeugin: Der Kunde? Schon, wenn ein Kunde Spaß haben will, zB reden oder tanzen, dann im Keller.

Frage 5: Genauso gut gibt es Männer, die nicht hinuntergehen, sondern sogleich ins Zimmer?

Zeugin: Ja.

Frage 6: Wenn jemand sich zB über die Internetseite auf dem Handy meldet und sagt, ich komme um 18 Uhr zB?

Zeugin: Wir machen einen Termin, dann warte ich am Zimmer, bis es 18 Uhr ist und dann gehe ich gleich mit ihm aufs Zimmer.

Frage 7: Wenn ein Gast am Zimmer ist und er möchte zB etwas konsumieren zum Trinken, wer holt dann die Getränke?

Zeugin: Ich selber hole es.

Frage 8: Das bezahlt der Gast alles am Zimmer?

Zeugin: Ja.

BP: Wie sieht es aus, wenn der Gast kein Bargeld mit hat, wo bezahlt er dann?

Zeugin: Bankomat, ich gehe mit ihm zum Bankomat.

BP: Der geht mit ihnen raus zum Bankomat?

Zeugin: Im Lokal im Keller ist ein Bankomat.

BP: Das ist nicht ihr Bankomat?

Zeugin: Nein.

BP: Wo halten sie sich räumlich auf, wenn sie im "Bar" sind? Wo warten sie auf Kunden ohne Termin? Wo halten sie sich auf?

Zeugin: Im Keller, mit einer Kollegin Kaffee trinken oder am Zimmer - schlafen.

Es wird folgende Niederschrift mit der Zeugin SD aufgenommen (Gattin des Bf.), wobei die Fragen teilweise vom Stb und teilweise von der BP gestellt werden:

Frage 1: Wann war der Beginn ihres Aufenthaltes beim Bf.?

Zeugin: Seit Beginn 2005.

Frage 2: Die Kunden, die Gäste mit denen sie aufs Zimmer gegangen sind, wie ist man zu denen gekommen? Nur im Lokal oder auf andere Weise?

Zeugin: Ich habe gearbeitet auf der Telefonsexhotline und im "Bar" habe ich mich manchmal getroffen. Wenn jemand angerufen hat, dann bin ich manchmal direkt auf das Zimmer gegangen.

Frage 3: Mit den Kunden ist das Geld vereinbart worden, was sie bezahlen müssen?

Zeugin: Das war unterschiedlich von Kunde zu Kunde. Ich kann sagen, von dem Geld das ich kassiert habe, habe ich die Miete gezahlt an den Bf.

Frage 4: Die Miete, die an den Bf. zu bezahlen war, war klar wieviel das ist?

Zeugin: Ja, das war klar. Ich habe meinen Namen geschrieben, Stempel mit Datum und Uhrzeit, wie lange ich am Zimmer war und in ein Kuvert gegeben.

Frage 5: Haben sie dem Bf. erzählt, wieviel ein Kunde bezahlt hat?

Zeugin: Nein, das ist meine Sache.

Frage 6: Wissen sie, ob die anderen Mädchen dem Bf. erzählt haben, wieviel sie verlangt haben?

Frage Referent: Sie wissen nichts von den anderen Damen, wie sie abgerechnet haben?

Zeugin: Nein, ich weiß nichts.

BP: Wie sieht es aus, wenn die Leute kein Bargeld dabei hatten, wie ist dann bezahlt worden?

Zeugin: Ich gehe mit ihm zum Bankomaten und er hebt das Geld ab und gibt es mir dann.

Frage 7: Wenn ein Kunde etwas trinken wollte am Zimmer, wer hat das Getränk geholt?

Zeugin: Ich selber. Jedes Mädchen holt seine Getränke selbst, es gibt keinen Kellner.

BP: Zum Bankomat. War das eine Bankomatkasse und kein Bankomat, bei dem das Geld herauskommt? Wer hat ihm das Geld gegeben?

Zeugin: Wir sind beim Bankomat draußen gewesen.

BP: Da sind sie mitgegangen zum Bankomaten außerhalb?

Zeugin: Ja.

Frage Referent: War das oft?

Zeugin: Manchmal.

BP: Wie war das? Sie sind in das Lokal in den Keller gegangen, dort war ein Bankomat-Terminal, dort haben sie die Karte hineingesteckt und zB 200,00 € abgehoben. Wo ist das Geld herausgekommen?

Zeugin: Das ist auf meinen Namen, ich unterschreibe und nehme das von dem Bf.

Frage Referent: Aus der Tasche des Bf., aus der Kassa des Bf.?

Zeugin: Es gibt ein Kuvert für uns alle.

Frage Referent: Aus der Tasche des Bf. oder aus der Kassa des Bf.?

Zeugin: Aus der Kassa.

Frage Referent: Wie glauben sie, kommt das Geld in die Kassa?

Zeugin: Ich glaube es gibt ein spezielles Konto für diesen Bankomat des Bf. und eine Provision.

Im Akt befinden sich weiters folgende Unterlagen:

1) Ausdrücke Inserate aus den Jahren 2006 und 2007

"Europäische Mädchen gesucht. Nur persönliche Vorstellung, Terminvereinbarung unter Tel. Das Bar liegt mitten im Schoß von Xa und ist aus allen Richtungen leicht zu erreichen. ..."

2) Aushang im Bar

"Werte Gäste! In unserem Etablissement anwesende Mädchen bieten ihnen, soweit das erfolgt, ihre Dienstleistung auf eigenen Namen und eigene Rechnung an. Der Inhaber der Geschäftsräume hat mit so zustandegekommenen Vereinbarungen nichts zu tun. Getränkekonsumationen werden gesondert abgerechnet und es werden diesbezügliche Leistungen im Namen und auf Rechnung des Inhabers der Geschäftsräume erbracht."

3) Unterlagen die dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 10. September 2013 übermittelt wurden

a) Niederschrift mit Frau MU Ileana

Auszugsweise Wiedergabe:

Die Zeugin sei von GO Lo gefragt worden, ob sie mit ihr (nach Österreich) kommen möchte, weil der Besitzer eines Lokals noch einige Mitarbeiter benötige. Sie meinte, dass es sich um ein Bordell in Xa handle, mit dem Namen D und der Besitzer noch Prostituierte benötige. Sie habe zugestimmt.

Sie sei vom Heimatort mit dem PKW abgeholt und nach Xa verbracht worden und dort um zwei Uhr in der Frühe angekommen. In dieser Nacht habe sie den Chef des Lokales D kennengelernt, sein Name sei VN, der Nachname sei unbekannt. Der Chef habe in der Nacht gesagt, dass er sie als Telefonistin anmelden werde, sie jedoch als Prostituierte arbeiten solle. Sie habe zugestimmt.

Sie habe eine Woche lang gearbeitet und mit 7-8 Männern geschlafen, das Geld dafür aber nie gesehen. Denn die Männer gingen zu SD an die Bar - sie sei dort Kellnerin - und sagten, welche Prostituierte sie möchten und bezahlten bei ihr. Sie habe dann die Männer ins Zimmer geschickt. Was mit dem gesamten Geld passiert sei, wisse sie nicht, sie habe davon nur 40 Euro bekommen.

Ihr Problem sei, dass SD seit der Ankunft in Xa den Reisepass habe und ihn nicht mehr zurückgeben möchte. So könne sie nicht weg, weil sie ohne Reisepass nicht reisen könne. Sie habe gemeint, sie bekomme den Reisepass erst wieder, wenn sie ihre Schulden bezahle.

Sie habe ein Handy von Lo bekommen, das sie nicht behalten wolle und der Polizei übergebe. Sie habe Angst, weil die Leute immer wieder anrufen und sie bedrohen würden, sie müsse zurückkehren, die Kundschaften warteten

b) Anzeige vom 1. Dezember 2006

c) Niederschrift vom 4. Dezember 2006 betreffend Aussage SD

d) Niederschrift vom 4. Dezember 2006 betreffend Aussage GO LS

e) Niederschrift vom 4. Dezember 2006 betreffend NN VN

f) Niederschrift vom 5. Dezember 2006 betreffend MU

g) Anzeige vom 17.12.2004

h) Niederschrift mit dem Bf. durch das Zollamt Xa, KIAB

i) Schreiben Zollverwaltung an Magistrat der Stadt Xa vom 27.12.2004

Laut dem Schreiben wurden drei Damen im Lokal angetroffen, die angaben, prozentuell an den Getränkeumsätzen beteiligt zu sein.

j) Rechtfertigung des Bf. vom 11.4.2005

k) Schreiben des Zollamtes Xa an das Magistrat Xa vom 4. Juli 2005

l) Straferkenntnis des Magistrats gegen den Bf. vom 22.9.2005

m) Erkenntnis des UVS vom 29. Juni 2006 (VwSen-251314/17/Kü/Sp)

Auszugsweise Wiedergabe:

Der Berufung wird keine Folge gegeben und das angefochtene Straferkenntnis bestätigt.

Rechtsgrundlagen: § 66 Abs 4 AVG 1991 iVm §§ 24, 19 und 51 Verwaltungsstrafgesetz 1991.

Entscheidungsgründe:

(1) Mit Straferkenntnis des Bürgermeisters vom 22.9.2005 wurden über den Bw. ... wegen zwei Verwaltungsübertretungen ... zwei Geldstrafen verhängt, weil er es als Gewerbeinhaber der Firma WP zu verantworten habe, dass von dieser die unten angeführten Ausländerinnen (MA und MCA) in oben angeführter Betriebsstätte seit den

angegebenen Zeiträumen bis zumindest 15. Dezember 2004 als Animierdamen ohne entsprechende arbeitsmarktrechtliche Bewilligungen beschäftigt wurden.

(2) Begründend wurde ausgeführt, dass die im Spruch angeführten Ausländerinnen am 15. Dezember 2004 von der Zollbehörde im Lokal bei Animiertätigkeiten in eindeutiger Kleidung angetroffen worden seien und da keine arbeitsmarktrechtlichen Bewilligungen erteilt worden wären, unerlaubt im Sinne des Gesetzes beschäftigt worden seien.

Weiteres Indiz für das Vorliegen einer Beschäftigung stelle die Tatsache dar, dass den Ausländerinnen im Lokal des Beschuldigten Umkleide- und Duschräume zur Verfügung stehen würden und dort auch ihre persönlichen Gegenstände aufbewahrt würden. Zusätzlich sei vom Beschuldigten bei seiner Einvernahme vor der Zollbehörde angegeben worden, dass die Damen am Getränkeumsatz mitbeteiligt seien. Diese Angaben seien auch auf den Personenblättern der Ausländerinnen bestätigt und im Aushang des Lokales kundgetan worden.

Dem Vorbringen, dass die Damen rein selbständig als Prostituierte tätig seien und alles auf eigene Rechnung abgewickelt würde, müsse die Erstaussage und die Angabe auf den Personenblättern entgegengehalten werden. Weiters bedinge Selbständigkeit auch das Vorliegen von Betriebsmitteln, diese seien teilweise allerdings in Form der Duschräume zur Verfügung gestellt worden. Daher gehe die Behörde von organisatorischer Eingliederung in den Betrieb aus und es liege daher ein arbeitnehmerähnliches Beschäftigungsverhältnis vor. Die Ausländerinnen seien daher vom Beschuldigten unerlaubt beschäftigt worden und er habe, da er keine geeigneten Maßnahmen zur Einhaltung der Bestimmungen des AuslBG getroffen habe, fahrlässig gehandelt.

(3) Dagegen wurde ... Berufung eingebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass die Damen tatsächlich als Prostituierte tätig gewesen seien, wobei diese ihr Gewerbe völlig selbständig ausüben würden. Die Damen würden in keinem wie immer gearteten Beschäftigungsverhältnis ... stehen. Des weiteren seien die Personen auch nicht prozentuell an seinen Einkünften beteiligt. Diesbezüglich sei auch für den Bw. nicht nachvollziehbar, wie die Behörde bzw genauer gesagt die Zollverwaltung in ihrer Stellungnahme an den Magistrat zur Ansicht gelange, dass die Liste der Getränkepreise mit der jeweiligen prozentuellen Beteiligung von ihm bestätigt worden sei. Er habe eine solche Bestätigung zu keiner Zeit abgegeben, da dies auch schlichtweg nicht zutreffe.

Die Behörde vermöge im Straferkenntnis auch nicht zu begründen, inwieweit tatsächlich ein Beschäftigungsverhältnis zwischen ihm und den betroffenen Animierdamen vorgelegen sei.

(4) Der Unabhängige Verwaltungssenat hat Beweis erhoben durch Akteneinsichtnahme und Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. Mai 2006.

Danach steht folgender Sachverhalt fest:

Der Bw. betreibt in der Rechtsform des Einzelunternehmens seit ca. 22 Jahren das "CD". Der Bw. hat dieses Lokal als reines Animierlokal begonnen. Mit der Änderung des

Polizeistrafgesetzes legte der Bw. die GewerbeKonzession zurück und es wird seitdem in diesem Lokal nur mehr die Prostitution ausgeübt. Geöffnet ist das Lokal täglich von 10.00 Uhr vormittags bis 04.00 Uhr in der Früh. Die Damen, welche im "CD" der Prostitution nachgehen, werden durch Annoncen in verschiedenen Zeitungen gesucht. Fixes Personal ist ... nicht angestellt. Die Dienste teilen sich die Damen grundsätzlich selbst ein, doch wurde vom Bw. insofern in die Dienstenteilung regulierend eingegriffen, als er anordnete, dass zu jeder Tageszeit mindestens zwei Damen im Lokal anwesend sein müssen.

Im "CD" gibt es einen Barbereich, in dem sich die Damen mit den Kunden bzw. Gästen aufhalten. Im hinteren Bereich des Lokales besteht für die Damen die Möglichkeit sich umzuziehen. Die Preise mit den Kunden haben die Damen jeweils selbst ausverhandelt. Vom Bw. wurden die Zimmermieten, welche von den Damen an ihn zu bezahlen waren, festgelegt. Die Kunden der Damen haben an den Bw. nichts bezahlt.

Der Getränkekonsum im "CD" erfolgte in der Weise, dass von den Damen Getränke aus dem Getränkebestand des Bw. verkauft wurden. Von den Damen wurde der Verkaufspreis kassiert und in die Kassa eingelegt. Pro verkauftem Getränk konnten sich die Damen einen Betrag einbehalten. Gemäß der im Lokal aufliegenden Preisliste war erkennbar, welchen Betrag die Damen einbehalten können. Zum Beispiel betrug der VKP für eine Flasche Piccolo Sekt 19,50 €, davon konnten sich die Damen 3,60 € einbehalten. Insbesondere ist festzuhalten, dass vom Bw. selbst angegeben wurde, dass die Damen beim Getränkeverkauf von ihm festgesetzte Beträge einbehalten können. Im Hinblick auf die Ausführungen des Bw. in der mündlichen Verhandlung ist jedenfalls davon auszugehen, dass dieser Sachverhalt nicht strittig ist.

(5) Der UVS hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs 4 erster Satz AuslBG ist für die Beurteilung, ob eine Beschäftigung im Sinne des Abs 2 vorliegt, der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes notwendig.

Der VwGH hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass die Animiertätigkeit von Ausländerinnen in einem Nachtclub oder ähnlichen Lokalitäten unter Beteiligung am Umsatz (auch an den verkauften Getränken) als Verwendung unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen wie Arbeitnehmer zu qualifizieren sind (VwGH 28.10.2004, 2001/09/0056; 20.3.2002, 2000/09/0150).

Vom Bw. wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass er auf die Dienstenteilung der Damen regulierend eingegriffen hat und sich die Damen einen bestimmten Betrag beim Verkauf von Getränken einbehalten konnten. Der Getränkeverkauf selbst ist dem Bw. als Betreiber des Lokales zugute gekommen. Ausgehend von diesen Ermittlungsergebnissen ist in Berücksichtigung der bisherigen ständigen Rechtsprechung des VwGH davon auszugehen, dass die beiden Ausländerinnen vom Bw. als Arbeitgeber unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Verhältnissen wie Arbeitnehmer verwendet wurden und demnach eine bewilligungspflichtige Beschäftigung iSd § 2 Abs 2 AuslBG vorgelegen ist.

Da vom Bw. bzw den Ausländerinnen selbst im Rahmen der Kontrolle durch die Zollorgane keine arbeitsmarktrechtlichen Papiere für die Beschäftigung vorgelegt werden konnten, ist die Beschäftigung entgegen den Bestimmungen des AuslBG erfolgt. Der objektive Tatbestand ist damit als erfüllt zu werten.

Nach der Judikatur des VwGH hat der Bw. initiativ alles darzulegen, was für seine Entlastung spricht. Dies hat in erster Linie durch ein geeignetes Tatsachenvorbringen und durch Beibringen von Beweismitteln oder die Stellung konkreter Beweisangebote zu geschehen. Bloßes Leugnen oder allgemein gehaltene Behauptungen reichen für die "Glaubhaftmachung" nicht. Vom Bw. wurden in der mündlichen Verhandlung keine Argumente vorgebracht, die sein mangelndes Verschulden belegen würden, insofern ist ihm eine Glaubhaftmachung seines mangelnden Verschuldens nicht gelungen.

n) Entscheidung des VwGH vom 1. Juli 2010 (Zl. 2007/09/0275)

o) Anzeige des Zollamtes Xa an das Finanzamt Xa vom 28. August 2006

p) Niederschrift anlässlich der Betriebsbesichtigung mit dem Bf. vom 21. August 2006:

Frage: Hat sich im Prüfungszeitraum die Geschäftsgebarung seit der letzten BP geändert, gibt es andere Aufzeichnungen usw.?

Antwort: Es werden Bierzettel mit dem Betrag der vereinnahmten Miete täglich von den Damen in einen Tresor eingeworfen. Zu diesem Tresor hat nur der Bf. einen Schlüssel. Im Verwaltungsraum (Nebenraum des Lokales) sind weitere zwei Tresore vorhanden, zu denen nur die Damen einen Schlüssel besitzen. Dort wird das eigene Wechselgeld aufbewahrt.

Frage: Ist ihnen das VwGH-Urteil bekannt?

Antwort: Ja:

Frage: Wer ist meistens im Lokal anwesend?

Der Bf. und seine Frau, wobei in den Jahren 2002 bis 2004 hauptsächlich die Frau im Haus anwesend war. Seit ca. 2005 ist die Frau überhaupt nicht mehr im Lokal anwesend. Das Dienstverhältnis wurde später beendet.

Frage: Wie gestaltet sich der gewöhnliche Geschäftsablauf?

Antwort: Der Kunde kommt ins Lokal. Teilweise begeben sich die Kunden untertags ohne Getränkekonsumation direkt auf die Zimmer.

Frage: Gibt es Preislisten bzw wie hoch sind die VKP der Getränke?

Antwort: Der Bf. verrechnet die Getränke anhand seiner eigenen Preisliste unmittelbar nach dem Einkauf an die Damen. Ca. ab 2005 existieren zwei Getränkeladen, auf die die Damen zugreifen können. Bei Bedarf werden die Getränke nachgefüllt, wobei der Einkauf nur vom Bf. erfolgen darf.

Frage: Wie werden die Getränkeerlöse ermittelt?

Antwort: Im Prüfungszeitraum unmittelbar nach Wareneinkauf durch die Weiterverrechnung an die Damen.

Frage: Bei den Getränkeerlösen werden offensichtlich nur die Verkaufspreise Erlöse an die Gäste minus Aufschlag der Damen (Trinkprocente) erfasst. Warum?

Antwort: Es werden jene Erlöse erfasst und der USt unterworfen, die der Bf. von den Damen erhält (Verkauf an die Damen). Nach Ansicht des Bf. ist der Verkauf der Damen an die Gäste Angelegenheit der Damen. Die Fragestellung erscheint missverständlich, weil der Bf. auf die von den Damen erzielten Verkaufspreise keinen Einfluss nimmt und insbesondere mit den Damen keine Trinkprocente vereinbart wurden.

Frage: Wie hoch sind die Trinkprocente der Damen im Einzelnen?

Antwort: Trinkprocente gibt es nicht. Vom Bf. wird an die Damen in diesem Zusammenhang nichts ausbezahlt.

Frage: Gibt es Abrechnungssysteme (Computer) etc.?

Antwort: Jetzt gibt es keine Computerabrechnung. Im Zeitraum 2002 bis 2004 wurden nur die Zimmercodes der Scan-Liste zur Kontrolle der Damen verwendet und auch vom Bf. preismäßig gewartet. Diese Scan-Liste wurde zur Überprüfung der vorgelegten Abrechnung der Damen (Bierzettel) verwendet.

Frage: Wenn ja, wo sind die diversen Grundaufzeichnungen?

Antwort: Die Bierzettel wurden aufbewahrt. Computerausdrucke der Scan-Listen waren technisch nicht möglich. Eine Speichermöglichkeit war bei diesem EDV-System ebenfalls nicht vorgesehen. Dieser Computer war bereits im Zeitraum 1996 bis 1998 im Einsatz.

Frage: Gibt es außer den bereits vorliegenden Grundaufzeichnungen (sprich Abrechnungen) weitere Grundaufzeichnungen bezüglich der Getränke?

Antwort: Nein.

Frage: Wie wird im Vorhinein festgestellt, wieviele Getränke gratis bzw um Haustrunkpreise verkauft werden?

Antwort: Dies wurde nicht im Vorhinein festgestellt, sondern beim nächstfolgenden Wareneinkauf.

Frage: Gibt es dahingehend genauere Aufzeichnungen oder handelt es sich um Schätzungen ihrerseits?

Antwort: WP wird dazu seine Gattin noch befragen.

Frage: Wird mit Scan-Listen gearbeitet?

Nur zur Kontrolle der Zimmer.

Frage: welche Grundaufzeichnungen gibt es für die Mieterlöse (zeitweise Vermietung von Zimmern an Damen)?

Antwort: Bierzettel, die von den Damen ausgestellt und auf ein Brett im Lokal geheftet wurden.

Frage: Wieviele Damen sind im Prüfungszeitraum im Lokal tätig?

Antwort: Eine exakte Angabe kann nicht gemacht werden. Zu dieser Zeit dürften vier Österreicherinnen und eine Tschechin sowie Damen aus der Dominikanischen Republik tätig gewesen sein. Die vier Österreicherinnen waren nicht ständig im Lokal.

Frage: Wer kauft Kondome ein?

Antwort: Jetzt werden die Kondome von den Frauen selbst eingekauft. Nach Beendigung der vorhergehenden BP wurde der Kondomeinkauf eingestellt.

Frage: Wie erfolgte die Verrechnung zwischen ihnen und den Damen?

Antwort: Die Damen hefteten die Bierzettel auf das Brett im Lokal und haben dann mit der Gattin abgerechnet.

Frage: Damen und Kunden?

Antwort: Der Kunde zahlte direkt an die Damen.

Frage: Wie wurden Kredit- bzw Scheckkarten und Bankomatkarten abgerechnet?

Antwort: Die Damen gingen mit den Kunden zum Terminal. Der Kunde bezahlte dort, nach Vorlage der Abrechnung erhielten die Damen den abgebuchten Betrag abzüglich der Spesen.

Frage: Wie hoch schätzen sie die Auslastung der einzelnen Zimmer bzw kann man von einer durchschnittlichen Auslastung zB pro Tag/Jahr ausgehen?

Antwort: Die Auslastung ist anhand der Belege ersichtlich.

Frage: Zu welchen Preisen bieten die Damen ihre Dienste an?

Antwort: Es gibt Erfahrungswerte, exakte Angaben über die tatsächlichen Preise können nicht gemacht werden. Seitens des Herrn WP erfolgt der Hinweis, dass seine Umsätze mit der Zimmervermietung und dem Getränkeverkauf an die Damen abgeschlossen sind.

Frage: Sind sie in die Preisgestaltung eingebunden?

Antwort: Nein, weil auch die Leistung nicht überwacht werden kann.

Frage: Wie wurden die Damen überwacht, zB dass nicht zu wenig Zimmer abgerechnet wurden?

Antwort: Kontrolle am Monitor. Im Prüfungszeitraum auch noch durch Scanner. Bei Ungereimtheiten - eher selten (Differenz zwischen Beobachtung am Monitor und der vorhandenen Belege) - wird der fehlende Betrag nachverrechnet, außer es wird glaubhaft gemacht, dass seitens der Dame kein Umsatz getätigt wurde. Bei Nachverrechnung wird ein entsprechender Bierzettel nachgeschrieben.

Frage: Haben sie außer den erklärten Einnahmen andere Einkünfte bezogen?

Antwort: Nein.

Frage: Schenkungen, Erbschaften oder ähnliches?

Antwort: Nein:

Frage: Wie hoch sind die Lebenshaltungskosten (Miete, Rückzahlungen, private Versicherungen, Schulgeld für den Sohn usw)?

Antwort: Ein Teil ist aus den Abbuchungen vom Firmenkonto ersichtlich (zB Miete).

Frage: Gibt es Privatbankkonten?

Antwort: Nein, es wurde alles über das betriebliche Konto abgewickelt.

Frage: Gibt es Sparbücher?

Antwort: Nein.

q) Undatiertes Schreiben an den Betriebsprüfer betreffend Bar (Auszug):

Im Zuge der BP sei vereinbart worden, als Hilfsmittel eine Gegenüberstellung des Betriebsablaufes wie er sich im VwGH-Erkenntnis (2003/14/0002) widerspiegle, zum nachfolgenden Betriebsablauf zukommen zu lassen.

Beim Studium der vorhandenen Unterlagen des mit dem obigen Erkenntnis des VwGH abgeschlossenen BP-Verfahrens falle auf, dass die vom VwGH bestätigte Entscheidung der Behörde sich auf sehr vielen Vermutungen und Annahmen aufbaue und im geringsten Ausmaß auf Angaben des Bf., auch wenn diese buchhalterisch belegbar seien.

Zeugenaussagen seien - natürlich in freier Beweiswürdigung - teils überhaupt nicht anerkannt, teils zu Grundlagen des erkennenden Senates erhoben worden. Aufgrund des beim VwGH geltenden, grundsätzlichen Neuerungsverbot und unter Zugrundelegung des von der Berufungsbehörde angeführten Sachverhaltes habe schließlich der VwGH-Beschwerde der Erfolg versagt bleiben müssen.

Fraglich sei, was die Frage (der BP) nach dem VwGH-Erkenntnis bezwecken solle? Solle dieses auch auf das "neue" Verfahren angewendet werden? Der VwGH stelle fest, dass der Beschwerdeführer nicht außerhalb eines zwischen Prostituierten und Gästen stattfindenden Leistungsaustausches stehe.

In den gegenständlichen Betriebsräumlichkeiten habe es damals und gebe es auch heute noch mehrere Leistungsbeziehungen in umsatzsteuerlicher Hinsicht: Gruppe 1: Leistender WP an Prostituierte (Leistungsempfänger, einzeln oder gemeinsam); Leistungsinhalt Lieferung von Getränken; Gruppe 2: Leistende Prostituierte an Kunden (Leistungsempfänger), Leistungsinhalt Lieferung von Getränken und persönliche Dienstleistungen.

Einzelne Damen würden schon deshalb nach außen in Erscheinung treten, weil sie das immer ohne dem Bf. tun würden und ihren Kunden auch niemals erzählen könnten, dass sie für den Bf. tätig seien (das würde nicht der Wahrheit entsprechen). Die Damen würden ihre Leistungen mit den Gästen selbst vereinbaren und auch bepreisen, damit

nach außen nicht der Eindruck entstehe, dass sie quasi als dem Bf. zuzurechnende Personen agierten. Der Bf. trete nach außen hin gegenüber den Kunden der Prostituierten gar nicht in Erscheinung. Mit den Leistungen der zweiten Gruppe, die in den vorgenannten Räumen bzw Zimmern abgewickelt würden, habe der Bf. nichts zu tun. Er trete weder in den dortigen Räumen noch mit den dortigen Personen des Leistungsaustausches in Kontakt.

Ein "Ladeninhaber" müsse neben den eigenen Waren auch fremde Waren anbieten, damit eine Trennung erfolgen könne. Diese Ausführungen zur Ladengemeinschaft könnten auf den Bf. gar nicht zutreffen, da er die Hauptleistungen der Damen schon rein körperlich nicht anbieten könne. Daher bedürfe es keiner Trennung der Leistungen. Im Umkehrschluss könnten ihm die Leistungen der Damen deshalb nicht zugerechnet werden. Der Bf. werde in den Räumlichkeiten niemals tätig, er werde aber auch nicht im gemeinsamen Barraum tätig. Er biete dort keine seiner Leistungen an. Es bedürfe also gar nicht eines Hinweises nach außen, dass die Unternehmer getrennt in Erscheinung treten würden, obwohl ein Hinweisschild beim Eingang in den Gemeinschaftsraum deutlich sichtbar darauf hinweise, dass die Damen ihre Leistungen auf eigene Rechnung und Verantwortung erbringen würden.

Die Damen würden jeweils mit dem Bf. einen Mietvertrag schließen, dieser werde tatsächlich durchgeführt, weil dann ja das Mietentgelt zu entrichten sei. Schließlich sei getrennte Kassenführung gegeben, der Bf. führe seine eigene Buchhaltung, die Damen kassierten von den Kunden das Entgelt und verwalteten dieses auch selbst.

Aus dem Grundsatz der Unteilbarkeit der Leistung folge, dass Damen, welche ihren Körper anbieten wollten, dies natürlich nur in eigener Person tun könnten, warum sollten diese Leistungen daher dem Bf. zugerechnet werden? Das werde wohl auch den Kunden einleuchten, dass, wenn sie Sex mit einer Dame wollten, diesen Wunsch nur diese Dame selbst erfüllen könne. Kein Mensch würde auf die Idee kommen zu sagen, dass diese sexuelle Leistung der Bf. erbringe. In diesem Zusammenhang sei auch auf Rz 4116b EStR verwiesen, wonach Ärzte neben nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielen könnten.

Es dürfe noch einmal bemerkt werden, dass das damalige VwGH-Erkenntnis aufgrund des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes (welcher in weiten Bereichen nicht durch Sachbeweise, sondern durch Vermutungen gewonnen worden sei) ergangen sei und dieser Sachverhalt - manifestiert im VwGH-Erkenntnis - keinesfalls auf das laufende Prüfungsverfahren übertragen werden könne

4) Eidesstattliche Erklärungen von Kunden mit folgendem Wortlaut: Über die Tätigkeit der in diesem Club fallweise anwesenden Prostituierten gebe ich an, dass meinem Eindruck nach diese Mädchen selbst entscheiden, ob sie mit mir oder anderen Gästen in Kontakt treten. Verhandlungen über die Bedingungen der Erbringung von Prostitutionsleistungen, das heißt hinsichtlich der Art des Dienstes, der Dauer und des Preises, werden jeweils mit der Prostituierten persönlich geführt. Ich hatte nie einen Anhaltspunkt dafür zu meinen,

ich träte bei Verhandlungen über Prostitutionsleistungen mit jemand anderen als mit der Prostituierten selbst in rechtsgeschäftlichen Kontakt. Der mit dem Mädchen vereinbarte Lohn für die Prostitutionsleistung wird diesem persönlich übergeben.

Am 8. Jänner 2013 erging eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenat zu RV/0355-L/2010. In ihr führte der Referent aus, nicht befangen zu sein und wies im übrigen die Berufungen ab.

Gegen diese Entscheidung wurde Beschwerde beim VwGH erhoben.

Mit Entscheidung vom 27. Juni 2013 hob der VwGH die Entscheidung wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde auf (Zl. 2013/15/0129).

In der Folge erließ der Vorsitzende VS einen Bescheid, in dem der Befangenheitsantrag des Bf. abgewiesen wurde.

Mit Schreiben vom 10. September 2013 wurden seitens des Referenten dem Bf. zahlreiche Unterlagen zur Einsichtnahme vor der mündlichen Verhandlung übermittelt.

Am 26. September 2015 wurde erneut eine mündliche Verhandlung durchgeführt.

Die zuletzt am 21. Oktober 2013 ergangene Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates wurde vom VwGH mit Entscheidung vom 13. Oktober 2014 wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben.

Die Berufung war demnach wieder unerledigt und ist als Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht zu erledigen.

Nach der am 13. Oktober 2014 geltenden Geschäftsverteilung des BFG wurde der Akt an die entscheidende Richterin zugeteilt.

In der mündlichen Verhandlung vom 24. Mai 2016 wurde ergänzend ausgeführt:

"Der Steuerberater verweist auf die Berufung und bemängelt, dass die Würdigung des Sachverhalts vom Prüfer nicht richtig vorgenommen wurde. Insbesondere ergibt sich das aus den Punkten 2.a. und 4.a. der Niederschrift vom 2.6.2008. Die vom Kunden den Damen bezahlten Beträge können nicht dem Bf zugerechnet werden. Der Bf befindet sich seit 2014 in Pension. Es liegt keine Ladengemeinschaft vor. Die Ansicht des Prüfers ist durch nichts erwiesen. Wenn die Ansichten des Prüfers wegfallen, fallen die Gründe für die Zurechnung zur Gänze weg.

In der Folge werden die Schätzungsgrundlagen (Beilage 1-3 der Niederschrift) ausführlich besprochen.

Die Amtspartei bringt vor:

Die Anhaltspunkte für die Zurechnung sind ausreichend. Es ist sehr weit hergeholt, die Suche nach Mädchen auf der Homepage in eine Mietersuche umzudeuten. Judikatur zur Begründung des Bescheides heranzuziehen, ist nicht ungewöhnlich.

Der Bf bringt vor, dass für ihn die Zurechnung unverständlich sei, da er das Geld nicht kassiert habe. Im Nachhinein der Ansicht des FA zu entsprechen, ist unmöglich. Was im Endeffekt vom Kunden den Damen bezahlt wurde, kann nicht nachvollzogen werden. Dass es Richtpreise gibt, ergibt sich aus der Konkurrenz unter den Damen. Er habe sich 30 Jahre lang bemüht, nie in die Zuhälterei zu kommen, daher habe er nie Geld von den Damen genommen.

Die Richterin verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt."

Rechtslage

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

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

Entgelt ist demnach, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder der sonstigen Leistung steht. Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leistet, ist unbeachtlich.

Für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Die zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen der involvierten Parteien geben zwar grundsätzlich Aufschluss über Inhalt, Umfang und den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Leistung und stellen ein Indiz für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistung dar. Wenn keine entgegenstehenden Beweisanzeichen vorliegen, kann davon ausgegangen werden, dass das, was rechtlich geschuldet wird, auch tatsächlich erfüllt worden ist (Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 1 Abs. 1 Z 1, Anm. 45). Dies gilt aber nicht, wenn die schuldrechtlichen Vereinbarungen eine andere Leistung verdecken, die wirklich ausgeführt worden ist. Der Unternehmer kann sich durch die (verbale) Wahl einer bestimmten bürgerlich-rechtlichen Gestaltung (Form) nicht den vom UStG bestimmten steuerlichen Folgen entziehen, selbst wenn der Abschluss des formal vereinbarten Geschäftes den Interessen der Beteiligten entspricht.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde zu schätzen, wenn sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann.

Erwägungen

1) Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 bis 2005

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 oder 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 v. 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).

Für die Richterin besteht kein Zweifel, dass die Finanzbehörde - entgegen der Rechtsansicht des Beschwerdeführers - ausreichende Gründe für die Wiederaufnahme angeführt hat: Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im BP-Bericht vom 9. Juni 2008 verwiesen, wo im Punkt "Prüfungsabschluss" ausgeführt wird, dass die Feststellungen in den Punkten 2 bis 4 der Niederschrift eine Wiederaufnahme erforderlich machen.

In diesen Punkten wird unter anderem verwiesen auf die Homepage des Bar (Beispiele Jahr 2007) und die dort angeführte Suche nach Mädchen, die vom Bar geschalteten Inserate ("Mädchen für Nachtclub gesucht" zB aus 2003) und die Niederschrift mit dem Bf. vom 21. August 2006, mit dessen Angabe, dass dieser mittels Scan und Monitoren die "Damen" überwacht hat.

Die angeführten Beispiele haben für die BP deutlich gemacht, dass der Bf. einen weit über den Vermietungsstatus hinausgehenden Einfluss auf das "betriebliche Geschehen" der Prostitution hatte. Es liegen daher sehr wohl neue Tatsachen vor.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist aus diesen Gründen gerechtfertigt, die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

2) Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 bis 2005

Wie bereits in der Entscheidung RV/0656-L/13 angeführt, war bis zur Berufungsentscheidung der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 20.3.2002, RV/148-11/12/97 und der FLD für Oberösterreich vom 21. Oktober 2002, RV/1416/1-6/2002 war laufend strittig, inwieweit Entgelte von Prostituierten (oder anderen in der Sexbranche tätigen Damen) dem jeweiligen Betreiber der Etablissements zugerechnet werden konnten.

Mit den VwGH-E vom 15.6.2005, 2002/13/0104 und vom 22.9.2005, 2003/14/0002 (denen eine Reihe weiterer einschlägiger Erkenntnisse gefolgt ist) wurde klargestellt, dass bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Umsätze der Damen dem Betreiber der Lokalität zuzurechnen sind.

Bereits in den beiden zuvor genannten VwGH-Entscheidungen wurden jene Grundlagen dargestellt, die zur Zurechnung der Umsätze an den Betreiber der Lokalität führen (s dazu Laudacher, SWK 32/2005, S 899), wobei die dabei angestellten grundsätzlichen Erwägungen auch für Massagebetriebe Geltung haben. Bei einem Barbetrieb mit Separees besteht die Leistung des Barbetreibers darin, dass er die Gelegenheit zum Separeebetrieb bietet. Die Mädchen sind verpflichtet zu animieren. Der Lokalbetreiber steht daher nicht außerhalb eines nur zwischen den Mädchen und den Gästen stattfindenden Leistungsaustausches. Dass Leistungen (wie zB das Inkasso) durch "Erfüllungsgehilfen" erbracht werden, hindert die Umsatzzurechnung an den Betreiber nicht.

Entscheidend ist die Gestaltung des Betriebes und ob die Prostituierten mit dem Betreiber eine Vereinbarung treffen, die Gäste zu animieren. Dabei werden zwischen den Prostituierten und den "Kunden" die (sexuellen) Vereinbarungen getroffen, dies schließt aber die Einschaltung des Lokalbetreibers in die Leistungsbeziehung nicht aus. Auch welcher Person der Abnehmer (Kunde) das Entgelt übergibt, ist nicht entscheidend. Bietet der Lokalbetreiber die Möglichkeit zum Besuch der Separees an und hat er die Gestaltung der Vorgänge im "Lokal" im Wesentlichen in der Hand, so hat er die Möglichkeit zur Erbringung dieser "Dienstleistungen" verschafft. Tritt nach der Faktenlage der Lokalbetreiber überwiegend nach außen auf, so sind ihm die im Lokal erzielten Umsätze zuzurechnen. Entscheidend ist dabei das Gesamtbild der Gegebenheiten im Betrieb. Ist der Lokalbetreiber für die wesentlichen Leistungen zuständig wie zB. Werbeeinschaltungen, Preisfestlegungen, Strukturierung und Überwachung der Hausordnung, Auswahl der Mädchen und vom Betreiber oder von Vertrauenspersonen durchgeführtes Inkasso, so steht er nicht außerhalb eines zwischen den Mädchen und den Kunden stattfindenden Leistungsaustausches. Es spricht dann die Verkehrsauffassung dafür, dass der Leistungsaustausch über ihn erbracht wurde (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0002).

Die bezeichneten Voraussetzungen für eine Zurechnung der Umsätze an den Betreiber der jeweiligen Lokalität wurden in einer Reihe von Entscheidungen von UFS und VwGH (E vom 24.1.2007, 2003/13/0138 zu einer Bar; E vom 20.5.2010, 2006/15/0290 zu einer angeblichen bloßen "Vermietung") bestätigt und damit diese Rspr weiter verfestigt. In VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, stützt sich die Behörde bei der Umsatzzurechnung darauf, dass die Betreiberin die Räumlichkeiten samt Ausstattung zur Verfügung stellte, die Organisation (Zimmereinteilung des Betriebes) in der Hand hatte und für die regelmäßige Anwesenheit der Prostituierten sorgte. Zudem hätten die Prostituierten auch keine Rechnungen bezüglich der weitergegebenen Entgelte gelegt. Nach VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135 ergibt sich das Vorhandensein einer entsprechenden Organisation schon aus der Bewilligung zum Betrieb eines "Zimmerbordells" an dem in der Bewilligung genannten Standort. Bezüglich der UFS-Judikatur wird zB auf UFS 2.8.2006, RV/1546-W/04 verwiesen, wo der Betreiber nur Mieterlöse erfasste, die Behörde aber aufgrund der strikten Einordnung der Damen in den Geschäftsbetrieb (Preisregelung, Kontrolle Geschäftsgang usw.) und dem Auftreten von kontrollierenden Personen als "Chef", von einer notwendigen Zurechnung der Umsätze an den Lokalbetreiber ausging. Der Entscheidung vom 23.11.2007, RV/0230-L/07 ist zu entnehmen, dass Umsätze die im Rahmen eines Massagestudios von den Masseusen erbracht werden, dem Betreiber des Massagestudios zuzurechnen sind. Zu Tantramassagen, die in Wohnungen angeboten wurden, hat der UFS ebenfalls festgestellt, dass die Umsätze der angeblichen "Wohnungsvermieterin" zuzurechnen waren, weil diese Dienstleistungen und Räume zur Verfügung stellte, für den reibungslosen Ablauf gesorgt hat, die Werbung unter dem Namen des Clubs betrieben hat und auch das erforderliche Personal organisierte. Sie ist damit als Inhaberin der Clubs den Kunden gegenübergetreten (UFS 9.2.2005, RV/1141-L/04).

Die Richterin ging in ihrer Entscheidung in freier Beweiswürdigung von folgenden Überlegungen aus:

In Übereinstimmung mit den oben angeführten Judikaten des VwGH erachtete die Richterin folgende Kriterien für die Zurechnung der Umsätze als maßgeblich:

- a) Trat der Bf. überwiegend nach außen auf?
- b) War er für die wesentlichen Leistungen zuständig? (Werbung, Personalauswahl, Inkasso, Preisfestlegung, Überwachung Personal, Einteilung Personal, Organisation)
- c) Wie ist das Gesamtbild der Gegebenheiten?
- d) Wer ist nach der Verkehrsauffassung als Unternehmer anzusehen?

In freier Beweiswürdigung wurde seitens der Richterin festgestellt, dass die strittigen Umsätze dem Bf. zuzurechnen sind. Folgende Überlegungen waren hierfür maßgebend:

- Der Bf. hat die Zimmer nicht bloß vermietet, wie von ihm behauptet, sondern durch eine von ihm aufgebaute Organisation das Zusammentreffen von Kunden und Prostituierten erst möglich gemacht bzw. herbeigeführt. Nach VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199 ist für

die Frage, ob bloße Vermietung von Grundstücken vorliegt oder ein Gewerbebetrieb, entscheidend, ob den Prostituierten Wohnungen im Wesentlichen "passiv" überlassen wurden oder ob durch Maßnahmen oder Einrichtungen eine Organisation geschaffen bzw. unterhalten wurde, die die gewerbsmäßige Unzucht der Bewohnerinnen gefördert hat. Von einer "passiven" Wohnungsüberlassung kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein. Auch die sich bereits aus dem strafrechtlich geschützten, durch Art 8 EMRK garantierten Recht auf Achtung der sexuellen Selbstbestimmung ergebende Weisungsfreiheit der Prostituierten in Bezug auf die konkrete Erbringung sexueller Dienstleistungen spricht nicht gegen ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988, da auch bei bestimmten anderen nichtselbständig ausgeübten Berufen hinsichtlich der Ausübung der eigentlichen Tätigkeit Weisungsfreiheit besteht.

- Der Bf. scheint in den Inseraten und auf der Homepage des Bar nach außen auf. Die Homepage enthält seine Mailadresse, auch in den Inseraten wird er als Ansprechpartner genannt. Der Bf. trat daher selbst als nach Prostituierten suchend auf. Auf der Homepage wird auch für das Cafe geworben.
- Bei bargeldloser Bezahlung erfolgt das Inkasso durch den Bf. (vgl. die Ausführungen in der Niederschrift vom 21. August 2006), die Damen erhalten ihr Geld abzüglich Spesen erst später.
- Der im Lokal befindliche Aushang "Werte Gäste! In unserem Etablissement anwesende Mädchen bieten ihnen, soweit das erfolgt, ihre Dienstleistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an. Der Inhaber der Geschäftsräume hat mit so zustande gekommenen Vereinbarungen nichts zu tun. Getränkekonsumationen werden gesondert abgerechnet und es werden diesbezügliche Leistungen im Namen und auf Rechnung des Inhabers der Geschäftsräume erbracht" ist in sich widersprüchlich. Es sind "Mädchen" in "unserem Etablissement" anwesend, was den Angaben des Bf. zur reinen Vermietungstätigkeit widerspricht. Ein Vermieter hat kein "Etablissement" in dem die Mieterinnen anwesend sind.
- Die im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 18. Dezember 2012 vernommenen Zeuginnen gaben an, dass im Lokal getanzt wird und auch sonst Aufenthalte im Kellergeschoß stattfinden. Auch dies ist ein starkes Indiz für das Vorhandensein eines organisierten Betriebes.
- Der Bf. gab selbst an, die Damen beim Magistrat angemeldet zu haben. Er habe immer Wert auf die Anmeldung gelegt. Auch in diesem Umstand ist aber zu erkennen, dass eine passive Wohnungsüberlassung nicht vorliegt. Die Anmeldung von Mieterinnen gehört nicht zu den Aufgaben des Vermieters.
- Der UVS hat in seiner Entscheidung vom 29. Juni 2006 festgestellt, dass die Damen in einem arbeitnehmerähnlichen Dienstverhältnis stehen. Es wurde ausgeführt: "Vom Bw. wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass er auf die Dienstenteilung der Damen regulierend eingegriffen hat und sich die Damen einen bestimmten Betrag beim Verkauf von Getränken einbehalten

konnten. Der Getränkeverkauf selbst ist dem Bw. als Betreiber des Lokales zugute gekommen. Ausgehend von diesen Ermittlungsergebnissen ist in Berücksichtigung der bisherigen ständigen Rechtsprechung des VwGH davon auszugehen, dass die beiden Ausländerinnen vom Bw. als Arbeitgeber unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Verhältnissen wie Arbeitnehmer verwendet wurden und demnach eine bewilligungspflichtige Beschäftigung iSd § 2 Abs 2 AuslBG vorgelegen ist." Der Bf. hat demnach nach der Darstellung des UVS im Erkenntnis in die Dienstenteilung regulierend eingegriffen und angeordnet, dass zu jeder Tageszeit zwei Damen im Lokal anwesend sein müssen. Das ist nach ständiger Rechtsprechung ein deutlicher Hinweis auf eine organisierte Bordelltätigkeit.

- Der Bf. kontrolliert zudem nach eigenen Angaben die Prostituierten: Nach den Aussagen in der Niederschrift vom 21. August 2006 wird mit Scan-Listen zur "Kontrolle" der Zimmer gearbeitet; damit nicht zu wenige Zimmer abgerechnet werden, wird die Tätigkeit der Prostituierten auch mittels Monitor überwacht (Nachverrechnung bei fehlenden Differenzen zwischen Monitorbeobachtung und Beleg).

- In der mündlichen Verhandlung vom 24. Mai 2016 brachte der steuerliche Vertreter mehrmals vor, es würden die Kriterien für die Ladengemeinschaft nicht vorliegen. Mit dieser Frage hat sich die Rechtsprechung bereits in der Vergangenheit mehrfach beschäftigt: Geschäfte, die in Geschäftsräumen (einem Laden) abgewickelt werden, gelten nach der Rechtsprechung als Eigengeschäfte des Ladeninhabers, wenn nicht nach außen hin in unmissverständlicher Weise zum Ausdruck gebracht wird, dass der Ladeninhaber hier bloß als Agent tätig werden will. Dazu müssen die unterschiedlichen Unternehmer nach außen hin getrennt in Erscheinung treten (zB eigener Raum als Verkaufsstätte, keine Eigengeschäfte des Ladeninhabers in diesen Räumen), Hinweise auf den Außenseiten des Gebäudes angebracht sein, Mietverträge oder andere Rechtsverhältnisse zur Nutzung der Räumlichkeiten bestehen, die tatsächlich durchgeführt werden und getrennte Kassen vorliegen, wobei jeder "Unternehmer" mit seinem eigenen Personal arbeiten muss (VwGH 24.11.1976, 1466/74; VwGH 7.2.1974, 1467/73). Erfolgt keine genaue Abgrenzung, werden die Einnahmen jener Person zugerechnet, die als Geschäftsführer des Lokales bzw. Ladens auftritt (VwGH 15.12.1988, 98/14/0192). Nach Ansicht der Richterin spricht nach den genannten Kriterien alles dafür, dass dem Bf. die Umsätze zuzurechnen sind.

- Die vorgelegten eidesstattlichen Erklärungen von Besuchern wird angeführt, dass die dort angeführten Modalitäten der Vertragsverhandlungen nicht bestritten werden. Für die Frage der Umsatzzurechnung vermag daraus aber für den Bf. nichts gewonnen werden, weil die Frage der Umsatzzurechnung dieses Ablauf nicht relevant erscheint.

Das Gesamtbild der Verhältnisse spricht daher nach Ansicht der Richterin dafür, dass der Bf. den Betrieb und den Ablauf bestimmend beherrscht und ihm daher die Umsätze zuzurechnen sind.

Hinsichtlich der Höhe der Schätzung wird auf die Beilage 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen, die schlüssig und nachvollziehbar die Beträge darstellt.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde zu schätzen, wenn sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Berechnung von Bedeutung sind. Dies wurde von der Betriebsprüfung gemacht, Einwände des Bf. in der Schlussbesprechung wurden noch berücksichtigt. Die Schätzung ist der Höhe nach angemessen und ausreichend begründet.

Die Beschwerde war abzuweisen.

3) Anspruchszinsen 2002 bis 2005:

Die Berufungen wurden mit inhaltlichen Einwendungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 begründet. Eine gesonderte Begründung im Hinblick auf die Anspruchszinsen erfolgte nicht.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen nach Abs. 3, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach Abs. 2 betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Abs. 4 regelt, dass die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert werden. Anzahlungen mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an den Stammabgabenbescheid - hier die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 gebunden.

Erweisen sich diese nachträglich als rechtswidrig und werden die Bescheide abgeändert oder aufgehoben, so wird ein genauer (an die Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheide gebundener) Zinsenbescheid erlassen. Eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides ist nicht vorgesehen.

Eine (eventuell vorliegende) inhaltliche Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheides ist auf Grund der oben angeführten Bindung für die Zinsenbescheide nicht relevant (siehe auch Ritz, BAO-Handbuch, § 205 BAO, Seite 128).

Da der Bf. sonst keinerlei Einwendungen gegen die Bescheide vorgebracht hat, war die Beschwerde insoweit als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung strittig, da zur Zurechnung von Erlösen wie oben zitiert eine gesicherte Rechtsprechung des VwGH vorliegt und demnach Sachverhaltselemente bzw. die Beweiswürdigung strittig waren.

Linz, am 2. Juni 2016