

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von MECKS, vom 22. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 24. Juli 2003 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer für 1998 bis 2002 sowie die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1998 bis 2001 und Umsatzsteuer 1998 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Für die Bw. wurden Steuererklärungen am 15. Juli 2002 (Umsatzsteuer (U) und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (F) 1998 und 1999), weiters am 9. Oktober 2002 und 24. bzw. 30. September 2002 (Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 2000 und 2001) sowie am 24. März 2003 (Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 2002) beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Die Erklärungen (U,F) der Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 wurden am 26. September 2002 veranlagt, die Veranlagungsbescheide (U,F) betreffend das Jahr 2001 ergingen am 9. Oktober 2002. Der Umsatzsteuerbescheid 2002 wurde am 9. April 2003 veranlagt.

Folgende Ergebnisse wurden erklärt:

Nach den beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen hätte die Gesellschaft (unter der vom Steuerberater zugrundegelegten Prämisse eines 10%igen Umsatzsteuersatzes) in fünf

Jahren einen Gesamtgewinn von 38.264,19 S erzielt, damit wären für jeden Gesellschafter genau 19.132,09 S Gewinn aus fünf Jahren verblieben.

	Einnahmen brutto 10%	Einnahmen/n	Ausgaben/n	ausgewiesener Erfolg
1998	663.300,00	603.000,00	611.958,57	-8.958,57 S
1999	854.400,00	776.727,26	735.387,44	41.339,82 S
2000	983.200,00	893.819,19	734.077,98	159.740,21 S
2001	846.400,00	769.454,54	732.314,72	37.139,82 S
2002	45.498,00 €	41.352,72 €	55.233,02 €	-190.997,09 S
Einkünfte 98 bis 02				38.264,19 S

2. Im Februar 2002 wurde bei ME eine Hausdurchsuchung (HD) durchgeführt (eine zweite HD folgte im Juli 2002). In der Folge wurde von ME und CK erstmals das Bestehen einer GesbR behauptet und es wurden demzufolge entsprechende Steuererklärungen und Einnahmen-Ausgabenrechnungen für 1998 bis 2002 an das Finanzamt übermittelt. Nach dem Bericht der PAST vom 22. Juli 2003 wurden vom Finanzamt folgende Zurechnungen aufgrund nachstehender Begründungen bei der "ME Mitges." vorgenommen:

Die Einnahmen der Gesellschaft habe man geschätzt. Obwohl ME zu Protokoll gegeben habe, dass er ab Anfang 1997 das gesamte Haus S-Gasse gemietet habe, werde angenommen, dass die Vermietung dieser Räumlichkeiten für gewerbliche Zwecke erst im Jahre 1998 begonnen worden sei. Die beantragten Ausgaben seien fast zur Gänze berücksichtigt worden, lediglich die Energiekosten habe man von sieben auf fünf Kostenstellen herabgesetzt.

Unter der Annahme einer Miete von 1.000,00 S pro Prostituierter (am Tag, bei jeweils 30 Tagen) und von drei (1998) bzw. vier tätigen Prostituierten sowie acht (2002), neun (1998) bzw. 10 Monaten Tätigkeit, würden sich folgende Einkünfte für die GesbR ergeben:

Einnahmen 1998	810.000,00
Ausgaben 1998	-602.510,00
Einkünfte 1998	207.490,00

Einnahmen 1999	1.200.000,00
Ausgaben 1999	-725.488,00
Einkünfte 1999	474.512,00
Einnahmen 2000	1.200.000,00
Ausgaben 2000	-723.213,00
Einkünfte 2000	476.787,00
Einnahmen 2001	1.200.000,00
Ausgaben 2001	-722.150,00
Einkünfte 2001	477.850,00
Einnahmen 2002	960.000,00
Ausgaben 2002	-715.614,00
Einkünfte 2002	244.386,00

Die Umsatzsteuer sei neu berechnet worden, die Zahllasten würden sich wie folgt ergeben:

1998 mit 43.184,00 S

1999 mit 96.741,00 S

2000 mit 97.197,00 S

2001 mit 97.238,00 S

2002 mit 51.448,00 S

Bei der Tätigkeit der GesbR handle es sich um eine gewerbliche Vermietung, der Steuersatz betrage daher 20% und nicht 10%.

3. Gegen die in Folge der Hausdurchsuchung vom Veranlagungsreferat erlassenen Bescheide vom 24. Juli 2003 (Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1998 bis 2002 sowie Wiederaufnahmbescheide betreffend einheitliche und gesonderte

Feststellung von Einkünften 1998 bis 2001 und Umsatzsteuer 1998 bis 2002) wurde mit Schreiben vom 22. August 2003 Berufung eingelegt (Auszug):

- a. Man widerspreche der Bescheidbegründung vom 24. Juli 2003, die man nicht mit einem eigenen Rechtsmittel bekämpfen könne.
- b. Beantragt werde die (ersatzlose) Aufhebung aller Bescheide und die Wiederherstellung der früheren Bescheide.
- c. Die Bescheidbegründung sei eine Schilderung interner Abläufe ohne Begründung. Alles andere seien Zitate von Gesetzen und Phrasen, die keine gesetzmäßige Begründung ersetzen könnten. Eine Beweiswürdigung fehle ebenfalls zur Gänze. Man könne der Begründung nur entnehmen, dass eine Schätzung stattgefunden habe. Die Begründung sei gesetzwidrig, ja das ganze Verfahren sei nicht gesetzmäßig abgelaufen. Die Behörde müsse bei Schätzungen das Parteiengehör wahren. Die Schätzungsergebnisse seien nicht einmal mitgeteilt worden, geschweige denn habe man Gegenheit gegeben, Stellung zu nehmen. Die Begründung habe die Umstände der Schätzung, die Schätzungsweise, die Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse zu enthalten.

Die mühsam rekonstruierte Buchhaltung und die Steuererklärungen entsprächen den Tatsachen. Die Wiederaufnahme sei völlig unnötig. Der frühere Bescheidzustand sei wiederherzustellen.

4. In der Stellungnahme der PAST vom 11. November 2003 wurden nochmals die im Bericht vom 22. Juli 2002 angeführten Fakten dargestellt.

5. Mit Schreiben vom 24. Februar 2004 erstatteten ME und CK eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der PAST, die sich auch auf die Zurechnungen zur ME Mitges. bezog (Auszüge):

- a. Die Schätzung sei nie offengelegt worden. Vor dieser Stellungnahme hätte sie nie die Möglichkeit gehabt, die Überlegungen der Finanzbehörden nachzuvollziehen und nie die Möglichkeit, diese zu widerlegen.
- b. Die ME Mitges. sei nicht errichtet worden, sondern sei die gesetzlich vorgeschriebene Gesellschaftsform des § 1175 ABGB, wenn zwei oder mehr Personen einwilligten, ihre Mühe und ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen.
- c. Es sei eine haltlose und unrichtige Behauptung, Frau CK habe von anderen Frauen die in der S-Gasse gearbeitet hätten, pro Tag 1.000,00 S bekommen. Nicht sie, sondern die ME Mitges. hätte die Einnahmen aus dem Haus S-Gasse entgegengenommen.

-
- d. Die angebliche Feststellung der PAST, dass die bisher erklärten Einnahmen keinesfalls vollständig sein könnten, bedürfe überzeugender Beweise. Der Finanzbehörde obliege es zu beweisen, dass die erklärten Einnahmen und Umsätze nicht richtig seien.
 - e. An sich richtig wäre, dass keine Buchhaltung im engeren Sinn geführt worden sei, aber es habe Belegsammlungen gegeben, die auch teilweise von der PAST beschlagnahmt worden seien. Diese seien auch Grundlage der Steuererklärungen geworden. Es sei ungewöhnlich schwierig gewesen, diese Steuererklärungen zusammenzustellen, darum habe sich die Arbeit auch über einen längeren Zeitraum erstreckt. Dennoch würden sie ein realistisches Bild wiedergeben. Die Ausgaben könnten alle belegt oder anhand von Belegen glaubhaft gemacht werden. Die Aufzeichnungen seien in die Steuererklärungen eingeflossen.
 - f. Richtig sei, dass die Mieteinnahmen im Wesentlichen anhand der Meldedaten (Anm.: Der Prostituierten) errechnet worden seien. Daneben hätten Aufzeichnungen bestanden, denen jedoch aus folgenden Gründen nicht der Vorzug gegeben worden sei:

Die behördliche Meldung in der S-Gasse habe den Frauen, die dem Gewerbe nachgegangen seien, als sogenannter "Deckel" gedient. Wer dort gemeldet gewesen sei, habe den Beruf der Prostitution ausüben können, weil dies dort erlaubt gewesen sei. Diese Erlaubnis stamme noch aus einer Zeit, da der letzte Gastwirt seine „Mädchen“ dort habe wohnen lassen. Wenn eine Frau dort ausgezogen sei, habe sie ihren "Deckel" verloren und sich einen neuen suchen müssen. Es sei daher nicht vorgekommen, dass eine Frau dort gewohnt habe, ohne behördlich gemeldet zu sein und indem sie auf die Vorteile des „Deckels“ verzichtet hätte. Wohl aber sei es vorgekommen, dass Frauen ausgezogen seien und sich nicht abgemeldet hätten, weil sie mit dem „Deckel“ noch arbeiten wollten und daher die Adresse S-Gasse angaben, ohne noch dort wohnhaft zu sein. Die eigenen Aufzeichnungen seien daher kürzer, als die Meldedaten. Dennoch habe man den Berechnungen die Meldedaten zugrundegelegt, weil diese amtlichen Aufzeichnungen erhöhte Glaubwürdigkeit hätten, die man akzeptieren müsse.
 - g. Was die Höhe der Mieten betreffe, habe es keine starre Regelung gegeben. Normalerweise hätten kurze Aufenthalte unter einem Monat 1.000,00 S pro Tag für die Wohnung gekostet. Bei längeren Aufenthalten habe man nur die Hälfte, nämlich 15.000,00 S pro Monat verrechnet. Wenn keine oder nur wenige Kunden gekommen seien, habe man Preisnachlässe geben müssen, weil die Frauen sonst wieder ausgezogen wären. So habe es vorkommen können, dass Mieterinnen sogar weniger Miete als 15.000,00 S monatlich bezahlt hätten. In den Steuererklärungen sei noch ein Abschlag von 20% der Einnahmen dafür vorgenommen worden, dass immer wieder Mieterinnen die Zeche geprellt hätten und bei Nacht und Nebel

ohne zu zahlen verschwunden seien. Dies sei ein Minimum, der Entgang sei im Schnitt sogar noch höher gewesen.

h. Die Angabe von ME in der Niederschrift vom 23. Januar 2002, dass in der S-Gasse monatlich jeweils zwei bis vier Mädchen eingemietet gewesen seien, könne nur als ungefähr angesehen werden. Es sei auch nicht klar, ob diese für ein paar Tage oder für den ganzen Monat dort seien. Es habe bessere, aber auch schlechtere Zeiten gegeben. Richtig sei, dass eine Lebensgemeinschaft bestehe, die auch eine Wirtschaftsgemeinschaft umfasse, sodass es vorkommen könne, dass ME Geld von CK ausgebe oder umgekehrt sie das seine.

Was die Tätigkeit von CK in der S-Gasse betreffe, so müsse sich in den Aufzeichnungen der Kripo ein Fehler befinden, Frau CK arbeite seit Dezember 1996 in der S-Gasse und habe anfangs noch monatlich 15.000,00 S Miete bezahlt.

i. (1) Zur Herabsetzung der Kostenstellen: Die sechste Kostenstelle betreffe Gang, Eingang, Treppenhaus Licht und falle zweifelsfrei in den Aufwand, den die ME Mitges. zu tragen habe und als Ausgabe absetzen könne. Die siebte Kostenstelle betreffe die Wohnung, die von CK gemietet und benutzt werde. Sie führe dort auch Aufgaben der Verwaltung aus. Auch ME benütze diese, wenn er im Hause etwas zu erledigen habe (Reparaturen, Abrechnungen). Aus diesen Gründen sei es gerechtfertigt, auch diese Stromkosten als Allgemeinkosten anzusehen und als Ausgabe der GesbR zu behandeln.

(2) Zum Jahr 1998: Die PAST lege die Einnahmen von drei Wohnungen mit je 9 Monaten zu 30 Tagen (mit 810.000,00 S) zugrunde. Wie sie zur Berechnung komme, werde nicht angegeben. Dem sei entgegenzuhalten, dass eine Belegung von drei Wohnungen im Durchschnitt zu hoch sei, selbst wenn man dies nur auf 9 Monate annehme. Mieterinnen blieben oft tagelang weg. Im Durchschnitt könne nicht einmal eine Dauerbelegung von 2 Wohnungen angenommen werden. Viele Frauen benützten die Wohnungen nur als Sprungbrett, bis sie etwas besseres oder billigeres gefunden hätten. Vielleicht fünf bis zehn Frauen pro Jahr blieben nur einige Tage oder Wochen und würden unter den Preis von 1.000,00 S pro Tag fallen. Für alle anderen würden die ermäßigten Preise gelten.

(3) Zum Jahr 1999: Die PAST lege gar vier Wohnungen mit je 10 Monaten zu 30 Tagen zugrunde, ohne anzugeben, wie sie zu dieser Annahme komme. Die Bw. wisse nicht, was sich da so verändert haben sollte, dass man nahezu vollkommen belegt gewesen sein solle.

Die Schätzung kranke auch daran, dass man nicht arithmetisch zugrundelegen könne, dass vier Frauen das Doppelte von zwei einnehmen. Das Geschäft verteile sich dann auf mehrere, von denen jede für sich weniger verdiene. Wenn einzelne weniger einnehmen würden, müssten die Mieten der Frequenz angepasst werden. Berücksichtige man, dass eine Wohnung von CK benutzt werde, wären vier vermietete Wohnungen fast ein „full house“. Davon sei

man aber leider weit entfernt gewesen. Wie 1998 könne im Durchschnitt nicht einmal eine Dauerbelegung von zwei Wohnungen angenommen werden. Dabei müssten auch verschiedene hohe Mieten berücksichtigt werden. Die Annahmen der PAST seien haltlos und entbehren jeder realistischen Grundlage. Die wirtschaftliche Lage der GesbR habe sich zwar etwas entspannt, man habe erstmals Gewinn geschrieben, dieser habe sich jedoch in den erklärten Grenzen gehalten.

(4) Zum Jahr 2000: Selbst wenn die vier Wohnungen mit je 10 Monaten zu 30 Tagen richtig wären, was ausdrücklich bestritten werde, würden diese unter die Monatsregelung von 15.000,00 S fallen und nur Einnahmen von 600.000,00 S erbringen. Tatsächlich sei 2000 ein besseres Jahr gewesen und habe einen Gewinn von über 150.000,00 S erbracht. Dies sei maßgeblich auf die Mitwirkung von Frau CK zurückzuführen, die sich in der Verwaltung engagiert und Aufzeichnungen über die Dauer der Mieten geführt habe.

(5) Zum Jahr 2001: Wiederum seien die vier Wohnungen mit je 10 Monaten zu 30 Tagen zugrundegelegt worden, ohne anzugeben, wie man zu der Annahme komme. Es gelte dasselbe wie schon im Jahr 2000, es wären nur Einnahmen von maximal 600.000,00 S angefallen.

Der Rückgang der Einnahmen in diesem Jahr habe mehrere Gründe: Der Druck der aus Osteuropa eingewanderten Frauen habe sich verstärkt. Diese Frauen hätten das Gewerbe auf der Straße oder in privaten Clubs ausgeübt. Die Frauen hätten weder die Sprachkenntnisse, noch unter dem Druck der Zuhälter die Möglichkeit, sich selbstständig zu machen. Dagegen würden die Prostituierten in der S-Gasse auf eigene Rechnung ohne Zuhälter arbeiten. Seit 2001 sei nicht mehr nur Konkurrenz da, sondern auch ein kleiner werdender Kreis von Interessenten für die Wohnungen. Dieser Trend setze sich fort, ebenso wie Telefonsex, der für Zusammentreffen genutzt werde, weil die „Hausfrauenprostitution“ ständig zunehme. Die Folge einer zunehmenden Verarmung der Bevölkerung sei, dass sich einfache Hausfrauen prostituierten, um ihre Lebensbedürfnisse zu decken. Parallel dazu verbreiteten sich auch Geschlechtskrankheiten, welche wiederum auf die ganze Branche zurückschlagen würden. Das Geschäft werde weniger, das Haus stehe öfter leer. Auch solche Umstände müssten in eine gesetzmäßige Schätzung miteinbezogen werden.

(6) Zum Jahr 2002: Die PAST lege vier Wohnungen mit je 8 Monaten zu 30 Tagen zugrunde, ohne anzugeben, wie sie zu dieser Annahme komme. 2002 sei das schlechteste Jahr gewesen. Das Geschäft habe sich vor allem durch die finanzbehördliche Hausdurchsuchung katastrophal verschlechtert. Nach der Hausdurchsuchung seien binnen weniger Tage fast alle Mieter ausgezogen. Mehrere Wohnungen seien monatelang leer gestanden. Auch würden die Gründe des Jahres 2001 noch gelten, warum sich das Geschäft weiter verschlechtert habe.

Neben der steigenden Konkurrenz habe auch die Kundenfrequenz stark abgenommen. Worauf dieses Phänomen zurückzuführen sei, müsse erst geklärt werden. Es komme vor, dass Frauen in der S-Gasse tagelang und sogar wochenlang vergeblich auf Kundschaft gewartet hätten. Da hätten sie sich selbst die ermäßigte Miete nicht mehr leisten können und ausziehen müssen.

Warum die Gaskosten um beinahe 50% gestiegen seien, hätte die PAST selbst klären können. Die Bw. sei Einnahmen-Ausgabenrechner und müsse allfällige Nachzahlungen wie Preiserhöhungen schlucken, sonst werde die Heizung abgedreht und man sei die Existenzgrundlage los.

Man betone an dieser Stelle, dass man sich ernsthafte Gedanken darüber mache, ob man die Miete des Hauses und die Vermietung der Wohnungen überhaupt fortsetzen solle. Bei einem Jahresverlust von 14.000,00 € sei das Geschäft nicht rentabel, sondern vielmehr ruinös. Man warte noch die Zahlen 2003 ab, dann werde man entscheiden.

(7) Zur Umsatzsteuer: Eine ins Detail geführte Gegenäußerung erübrige sich, weil die Umsatzsteuerberechnungen auf den Phantasiezahlen der angeblichen Einkommen fußten, die jeden Bezuges zur Realität entbehrten. Die in den erklärten Umsatzsteuererklärungen der ME Mitges. enthaltenen Zahlen seien richtig, die Umsatzsteuergutschriften seien daher auch korrekt und zu Recht zugeflossen. Die Ausführungen der PAST zur Berechnung der Umsatzsteuer würden pauschal bestritten und seien mangels einer gesetzmäßigen Schätzung unerheblich.

6. Mit Schreiben vom 28. Mai 2004 übermittelte die PAST eine Stellungnahme zur Gegenäußerung von ME und CK (Auszüge):

- a. Bei der ME Mitges. seien keine Aufzeichnungen geführt worden, daher hätten hier die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt werden müssen. Lediglich Ausgaben seien belegt worden, diese habe man auch bei der Einkunftsberchnung herangezogen.
- b. Wenn die Kostenstellenreduktion gerügt werde, stünde aus der Sicht der PAST einer Berücksichtigung erklärter Energieausgaben nichts im Wege.
- c. Wenn angeführt werde, die Annahme einer Belegung von drei oder vier Wohnungen sei zu hoch, so habe die PAST ohnehin nicht angenommen, dass alle Wohnungen besetzt seien. Von sechs Wohnungen werde eine von CK genutzt. Nach regelmäßigen Kontrollen der Kriminalpolizei in der S-Gasse habe man festgestellt, dass die Wohnungen durchgehend von vier, höchstens sechs Mädchen belegt seien. Weiters sei aus Anzeigen im „Korrekt“ ersichtlich, dass für drei bis fünf Mädchen (mindestens aber drei Mädchen) pro Ausgabe inseriert worden sei. Die Schätzung mit drei Mädchen 1998 und vier Mädchen ab 1999 sei daher nicht

unbegründet. Für 1998 sei eine gewisse Anlaufphase berücksichtigt worden, daher sei man nur von drei Mädchen ausgegangen. Das Jahr 2002 sei als einkommensschwächstes angenommen worden, daher habe man nur acht Monate herangezogen. In den anderen Jahren habe man neun Monate (1998) bzw. zehn Monate herangezogen.

d. Wenn von ME vorgebracht werde, die Meldeauszüge müssten für die Berechnung der Mieteinkünfte herangezogen werden, werde dem entgegengehalten, dass nach einer Überprüfung der vorgelegten Kontoauszüge die Daten der gemeldeten Prostituierten nicht mit den Daten der Meldebehörde übereingestimmt hätten. Zum Teil sei von ME eine kürzere Meldedauer angezeigt worden. So seien AM und MH nicht im Kontoauszug für das Jahr 2001 genannt, obwohl diese laut Meldebestätigung des Zentralen Melderegisters das gesamte Jahr in der S-Gasse gemeldet gewesen seien. Auch im Zuge einer regelmäßigen Kontrolle der Kripo im Jahr 2001 seien diese bei einer Kontrolle angetroffen worden. Schon diese Tatsache bestätige die Unvollständigkeit der vorgelegten Kontoauszüge. Es müsse auch nicht angenommen werden, dass sämtliche Prostituierte im Besitz eines sogenannten Deckels und polizeilich in der S-Gasse gemeldet gewesen seien.

7. Mit Schreiben vom 22. Juli 2004 brachte ME eine Gegendarstellung ein, die zum Teil Ausführungen zur ME Mitges. enthielt (Auszug):

- a. ME sei kein gewerblicher Zimmervermieter, sondern die GesbR vermietete Wohnungen.
- b. ME sei weiterhin der Ansicht, das Finanzamt habe keine Berechtigung zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen. Er habe über die verfahrensgegenständlichen Jahre Steuererklärungen abgegeben und sich redlich bemüht, anhand der vorhandenen Unterlagen und Aufzeichnungen richtige und vollständige Angaben zu machen. Diese Erklärungen könnten nicht einfach in den Abfall gekippt werden, vielmehr hätte man sich logisch damit befassen müssen. Das Finanzamt habe diese Angaben völlig missachtet und sich mit der ständigen Judikatur des VwGH in Widerspruch gesetzt, wonach auch unvollständige Angaben des Steuerpflichtigen zu beachten seien. Eine Schätzung dürfe nur dort stattfinden, wo keine oder völlig unrealistische Angaben vorliegen würden. Davon könne aber nicht gesprochen werden. Andere Abteilungen des Finanzamtes hätten die Abgabenerklärungen angenommen, bearbeitet und Steuerbescheide erlassen, bevor die PAST alles über den Haufen geworfen habe.
- c. Im übrigen sei der stehende Satz, wonach ME keine ordnungsgemäßen und vollständigen Aufzeichnungen geführt habe, einer wirklichkeitsnahen Betrachtung zu unterziehen. Wie würden die Erklärungen der Mitglieder des Senates aussehen, wenn sie die Aufforderung bekämen, für die letzten acht Jahre Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen abzugeben? Man solle daher die Kirche im Dorf lassen. Was die Umsatzsteuer betreffe, habe er genau

gewusst, dass er mehr Vorsteuer erziele, als er Umsätze abzuführen verpflichtet sei. Das habe sich auch erwiesen.

d. Das Finanzamt habe Mühe mit einem fairen Verfahren. Gemeint sei die vollständige Offenlegung der Beweismittel. Diese müssten spätestens vor der Entscheidung dem betroffenen Abgabepflichtigen zur Verfügung gestellt werden. Wenn von regelmäßigen Kontrollen der Kriminalpolizei die Rede sei, die bisher nicht einmal erwähnt worden, geschweige denn zur Kenntnis gebracht worden seien, so sei das wie das Messer im Stiefel des Ringkämpfers, das er ziehe, wenn er nicht mehr weiter wisse. Das sei „foul evidence“ und dürfe nicht verwendet werden. Wenn der Senat diese Beweismittel verwenden wolle, werde beantragt, Beweismittel in Kopie zur Verfügung zu stellen, um Stellung nehmen zu können.

e. Das Finanzamt übersehe, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um ein völlig unregelmäßiges Tagesgeschäft handle. Wenn eine Mieterin einen oder mehrere Tage keine Kunden gehabt habe, könne sie auch keine oder nur wesentlich weniger Miete bezahlen. Der Vermieter teile in gewissem Maße den Geschäftsgang der Mieterin. Eine monatelange durchgehende Mieteinnahme sei kaum vorstellbar. Die auf Seite zwei in der Darstellung der PAST gemachten Angaben seien haltlose Annahmen, denen jede zwingende Logik fehle. Wer sich mit der Materie befasse, der könne hier nicht allgemein übliche Maßstäbe anlegen. Prostitution sei kein Gewerbe wie Friseur oder Kosmetik. Eher wie eine Schauspielerei, man spiele auch schon mal tagelang vor leeren Häusern.

Die Meldeauszüge seien die einzige geeignete Grundlage, objektive Anhaltspunkte dafür zu finden, wann wer gemeldet gewesen sei und diese Adresse als Deckel benutzt habe. Diese Grundlagen habe ME zähnekirischend für seine Berechnungen verwendet, auch wenn er gewusst habe, dass die Mieterin schon gemeldet aber ausgezogen gewesen sei. AM und MH seien im Jahr 2000 ganzjährig gemeldet gewesen, nicht 2001. Das sei eine Verwechslung oder ein Versuchsballon der Prüferin.

Noch nicht berücksichtigt sei, dass die Mieterinnen nur dann die normale Miete zahlten, wenn sie etwas verdienten. Es entspreche kaufmännischen Überlegungen zahlungswillige und zahlungskräftige Mieterinnen nicht hinauszuhören, wenn sie aus Gründen der Krankheit oder aus persönlichem Pech eine zeitlang nichts verdienten und nur einen Bruchteil an Miete zahlen könnten. Auch in der S-Gasse herrsche das Gesetz von Angebot und Nachfrage und es sei nicht so, dass dort die Frauen Schlange stehen würden, um eine Wohnung zu bekommen, oft seien Wohnungen monatelang nicht vermietet.

f. Die GesbR sei nicht eine Erfindung, sondern ergebe sich aus den §§ 1175 ff. ABGB. Es bedürfe keines schriftlichen Gesellschaftsvertrages, sondern nur eines Konsenses, der in diesem Fall unzweifelhaft vorliege.

8. Am 23. Juni 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

a. ME, CK und ihr steuerlicher Berater wurden zu einer Erörterung in der Berufungssache mit den Vertretern des Finanzamtes am 12. Juli 2006 geladen. Dabei wurde folgende Niederschrift aufgenommen (Auszug):

Nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufungsbegehrens durch den Referenten wird die Sach- und Rechtslage zu folgenden Themen erörtert.

SB: Sie behaupten in ihrer Berufung, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorliegt, wann wurde dieser Gesellschaftsvertrag abgeschlossen und welchen Inhalt hatte er?

Dr. H.: Das Gesellschaftsverhältnis ergibt sich aus den tatsächlichen Verhältnissen.

ME: CK hatte 1996 eine Wohnung in der S-Gasse in Miete von Frau MJ (Mutter von GJ). Von Dezember 1996 bis März 1997 hatte CK diese eine Wohnung oben rechts, ab März 1997 wurde das Haus renoviert und zwar durch MJ (notdürftig repariert). Ab März war das Haus leer und anschließend nahm Frau MJ andere Parteien in dem Haus auf, die dasselbe Gewerbe betrieben haben. Ich habe in dieser Zeit nichts gearbeitet, ich war nur kurzfristig dort, aber nicht jeden Tag, sonst wäre es zu einem Streit gekommen. Ich bin dann zur Frau MJ, die mich nicht gekannt hat und sagte ihr, ich möchte das ganze Haus mieten um des Friedens willen. Dann waren Umbauarbeiten, die Frau MJ bezahlte, während sie gleichzeitig mit der Miete hinaufging. Die Miete betrug jetzt 60.000,00 S, während sie vorher 15.000,00 S betragen hatte. Gemietet wurde es ohne Mietvertrag, mündlich. Dann wurde das Haus an den Sohn der Frau MJ überschrieben. Nach zwei Jahren wollte der das Haus verkaufen und fragte mich, ob ich das Haus kaufen wolle. Ich wollte es kaufen, habe es dann aber nicht gekauft, daher hat Herr MJ einen Käufer gesucht, der einen Mietvertrag haben wollte. Ich schloss mit Herrn MJ einen schriftlichen Mietvertrag ab. Herr PP kaufte das Haus und die Miete wurde weiterhin an diesen überwiesen.

SB: Meine Frage ist noch nicht beantwortet, nämlich wann sie den Gesellschaftsvertrag mit Frau CK abgeschlossen haben und welchen Inhalt dieser Gesellschaftsvertrag hatte?

ME: Es ist ein mündlicher Vertrag, abgeschlossen wurde er, sobald etwas übrig geblieben ist, es ist aber meistens nichts übrig geblieben.

SB: Die Frage nach dem Zeitpunkt, wann der Vertrag abgeschlossen wurde, hätte ich trotzdem gerne geklärt?

ME: Ich habe den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht im Kopf.

SB: Welchen Inhalt hatte dieser Gesellschaftsvertrag?

ME: Wenn ich Geld erwirtschaftete mit Hilfe von Frau CK (in der S-Gasse) und meinerseits, dann ist es nicht nur mein Geld und auch nicht das Geld von CK alleine, sondern auch für die S-Gasse und daher ziehen alle – ME, CK und die S-Gasse – an einem Strang. Den Vertrag kann man auf einen Bierdeckel schreiben.

Dr.H.: Gab es eine Vereinbarung darüber, wie verbleibendes Vermögen aufgeteilt wird?

ME: Nein.

SB: Gibt es eine Vereinbarung darüber, was beim Tod eines „Partners“ geschieht?

ME: Nein.

SB: Welches Vermögen haben sie bzw. ihre Partnerin in diese Gesellschaft eingebracht?

ME: Meine Partnerin hat ihre Arbeitskraft eingebracht und ich meine Dienstleistungen, ich war das Mädchen für alles.

SB: Welche Tätigkeiten haben sie ausgeführt und welche Tätigkeiten die Partnerin?

ME: Meine Tätigkeit hat sich bezogen auf Schneeräumen, Rasenmähen, Mist wegführen, Betten bauen, Teppich überziehen, Rohrverstopfungen beheben, sonstiges.

CK: Einführung von neuen Mädchen, welche Mädels dableiben dürfen wurde von mir entschieden, Überwachung der Arztgänge und des Deckels und der An- und Abmeldung.

SB: Hatten sie eine Überwachungsfunktion im Betrieb, nämlich dahingehend, dass sie kontrollierten, welche und wie viele Kunden zu den Mädchen an den einzelnen Tagen gingen?

CK: Nein.

SB: Das heißt, sie hatten über die Tätigkeit der Mädchen, über die Kundenfrequenz und die Dauer der Aufenthalte in den Zimmern keinerlei Informationen und haben diesbezüglich auch keine Aufschreibungen geführt?

ME: Nein.

CK: Nein.

Dr. H.: Wer hat die Miete kassiert von den Mädchen?

ME: Die Mädchen kamen täglich zur Partnerin CK und zahlten die Miete.

SB: Wieso haben sie dieses Gesellschaftsverhältnis dem Finanzamt nicht angezeigt?

ME: Wir haben an einem Strang gezogen und daher war es unser Geld und zu diesem Zeitpunkt habe ich es nicht anzeigen müssen und habe es dann angezeigt, als es notwendig war.

SB: Wer hat von diesem Gesellschaftsverhältnis außer ihnen und der Partnerin gewusst?

ME: Ich und die Frau CK und sonst niemand.

SB: Auch die Familie MJ und GJ nicht?

ME: Nein.

SB: Ist die Miete von den Mädchen jeden Tag bezahlt worden, oder hat sich die Zahlung auch über längere Zeiträume erstreckt?

ME: Wenn eine länger da war, das war nur eine in diesem Zeitraum 1996 bis 2002, dann hat diese vorbezahlt und die Zimmer günstiger bekommen, weil man ihr nicht immer nachlaufen musste. Bei den anderen war es so, wenn sie ein Geschäft gemacht haben, mussten sie bezahlen, wenn sie kein Geschäft gemacht haben, habe ich auch kein Geld bekommen.

SB: Haben sie mit diesen Damen einen Mietvertrag abgeschlossen und wie hat der Mietvertrag gelautet?

ME: Ich habe keinen Mietvertrag abgeschlossen.

SB: Was sind diese 1.000,00 S, die als Entgelt angegeben wurden, sind diese eine Miete oder ein Anteil am Prostituiertenentgelt oder etwas anderes?

ME: Für sämtliche Kosten des Hauses hat sie 1.000,00 S bezahlt, wenn sie etwas verdient hat.

SB: Waren die 1.000,00 S pro Tag und für ein bestimmtes Zimmer zu bezahlen oder wofür sonst?

ME: Ja, für einen Tag und ein bestimmtes Zimmer, wenn sie ein Geschäft gemacht hat. Ich musste ja die Kosten für das Haus zusammenbringen.

Dr. H.: Gab es Vereinbarungen mit den Mädchen, wonach bei längerer Mietdauer ein geringerer Preis zu zahlen ist?

ME: Eine Woche hat sieben Tage und sie arbeiten drei bis vier Tage in der Woche, höchstens fünf und die anderen zwei Tage nicht, auch bei Urlaub und Krankheit sind sie nicht da und zahlen nichts. Es gab Vereinbarungen über eine geringere Miete, man kann das alles nicht so vereinheitlichen, weil sie kommen und gehen, wann sie wollen.

SB: Wie lautet die Vereinbarung über die geringere Miete, dh. wurde diese Vereinbarung mit jedem Mädchen geschlossen, wie lange musste sie da sein, um eine geringere Miete zu zahlen, um wieviel wurde die Miete herabgesetzt und wer hat das festgesetzt?

ME: Die erste Frage habe ich schon beantwortet, das ist die eine, die vorher bezahlt hat, ob die sieben Tage, drei Tage oder die ganze Woche da war, hat mich nicht interessiert, weil sie mir das Geld vorher gegeben hat.

SB: Eine Vereinbarung über eine Mietherabsetzung haben sie nur mit einer einzigen Prostituierten getroffen?

ME: Ja.

SB: Haben sie diese Vereinbarung auch mit den anderen Damen getroffen, weil aus ihren Steuererklärungen hervorgeht, dass sie Abschläge für geringere Mieten bei allen Damen beantragen?

ME: Mit den anderen Damen hat eine solche Vereinbarung nicht funktioniert, weil sie das Geld nicht hatten und nur unregelmäßig gearbeitet haben.

SB: Wenn sie eine solche Mietherabsetzung vereinbart haben, nach welchem Zeitpunkt (drei Monate, sieben Monate, zehn Monate) wäre die Miete herabgesetzt worden und um wieviel wäre die normale Tagesmiete herabgesetzt worden (auf 700,00 S, auf 500,00 S oder auf 300,00 S)?

ME: Keine Frau arbeitet sieben Tage durch und wenn sie nicht arbeitet, bekomme ich kein Geld. Die Miete wird überhaupt nicht weniger als 1.000,00 S, sondern sie (gemeint die Damen) kommen nicht. Keine der Damen arbeitet einen Monat lang durch, sie arbeiten nur unregelmäßig, einmal kommen sie, einmal nicht.

SB: Heißt das, dass sie sowieso immer 1.000,00 S zahlen müssen?

ME: Wenn sie 30 Tage arbeitet und 30 Tage etwas verdient, erhalte ich 30.000,00 S.

Dr. H.: Und ab wann wird es billiger?

ME: Wenn sie freie Tage hat, weil ich dann nichts bekomme. Die Vorauszahlung hat nicht einmal wöchentlich funktioniert, wenn ich gesagt hätte, gib mir 5.000,00 S in der Woche, hätte das nicht funktioniert.

SB: Wussten sie Bescheid, welche Preise auf den Zimmern verlangt wurden?

ME: Nein.

SB: Hat die Einnahmen immer Frau CK entgegengenommen oder gab es Ausnahmen?

CK: Ja, das war immer ich.

SB: Dh. sie waren jeden Tag im Betrieb?

CK: Ja.

SB: Wie lief das ab, wenn mit Kreditkarte bezahlt wurde?

CK: Kreditkartenterminals hatten wir zu diesem Zeitpunkt noch nicht, der Kunde musste daher zum Bankomaten gehen (dh. das Haus verlassen).

SB: Im Vorlageantrag des ME vom 11. November 2003 wird die Behauptung aufgestellt, dass die Feststellungsbescheide der GesbR der Jahre 1998 bis 2002 nicht zugestellt worden sind („ich habe mir jeden Bescheid sorgfältig aufgehoben, ein Feststellungsbescheid war nicht darunter“). Frage: Halten sie die Behauptung weiterhin aufrecht, dass sie die Feststellungsbescheide nicht erhalten haben oder einzelne Feststellungsbescheide nicht erhalten haben und haben sie daher gegen diese Feststellungsbescheide, die sie nicht erhalten haben, auch nicht berufen?

Dr. H.: Ich habe die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 und 1999 erhalten, jedoch keine anderen.

SB: Noch einmal die Frage: Die Feststellungsbescheide 2000 bis 2002 vom 24. Juli 2003 haben sie nicht erhalten? Sie werden darauf hingewiesen, dass aus den Akten der Gesellschaft eine Zustellung mit Rsb (Hinterlegung am 30. Juli 2003) ersichtlich ist.

Dr. H.: Die Bescheide habe ich nicht bekommen, ob sie Herr ME bekommen hat, weiß ich nicht.

SB: Haben sie in der Berufung vom 23. August 2003 tatsächlich, wie angeführt, gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 berufen oder gegen die zT. nicht erhaltenen Feststellungsbescheide der GesbR?

Dr. H.: Ich habe gegen sämtliche Bescheide vom 24. Juli 2003 Berufung erhoben, damit auch gegen die Feststellungsbescheide.

SB: Ab wann haben sie umgestellt auf eine Beteiligung an den tatsächlichen Einkünften der Prostituierten?

ME: Erst 2005.

SB: Wie ist es möglich, dass Frau MI in der Niederschrift vom 1. Februar 2005 angibt, dass schon im Jahr 2004 von ihr Anteile am Prostitutionserlös verlangt wurden?

ME/Dr. H.: Ich kenne die Dame vom Namen her nicht und das Jahr 2004 ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

SB: In der Gegenäußerung vom 24. Februar 2004 wird angeführt, dass durchschnittlich nicht einmal zwei Wohnungen durchgehend besetzt waren und viele Frauen die Wohnungen nur als Sprungbrett benutzt haben.

CK: Ich hatte oft nicht genug Mädchen.

SB: Die Dauerbelegung unter zwei Wohnungen war die nur im Jahr 1998 gegeben oder auch in den anderen Jahren?

ME: Es war nicht nur 1998 so, sondern in jedem Jahr. Erstens müssen die Frauen ins Haus passen und wenn dann vier bis sechs Damen drin sind, dann läuft der Betrieb wie im Wagner-Jauregg-Krankenhaus. Die Damen haben viele Probleme.

SB: In der Gegenäußerung steht auch drin, wenn keine oder nur wenige Kunden kamen, mussten wir Preisnachlässe geben. Frage: Wie konnten sie Preisnachlässe geben, wenn sie, wie sie am Anfang dieser Niederschrift erklärt haben, die Kundenfrequenz gar nicht kannten und auch keine Aufzeichnungen darüber geführt haben?

ME: Kommen nur drei Kunden ins Haus und sind vier Damen da, dann muss ich den drei Prostituierten ihr Geld lassen bzw. überhaupt der vierten, die ja nichts verdient hat.

SB: Bisher sind wir davon ausgegangen, dass sie gar nicht wussten, wie viele Kunden eine Prostituierte mit auf das Zimmer nahmen. Wissen sie jetzt doch davon?

ME: Frau CK ist den ganzen Tag dort und wenn niemand ins Haus kommt, ist kein Geld da, aber die Kosten bleiben die gleichen.

SB: Nach der von ihnen vorgelegten Zeichnung haben sie das Zimmer rechts im 1. Stock bezogen. Wie sie uns bereits geschildert haben, haben sie die Kunden und die Prostituierten nicht kontrolliert. Wie konnten sie trotzdem wissen, wie viele Kunden zB. in den Zimmern im Erdgeschoß täglich gekommen sind?

CK: So genau habe ich das nicht gewusst. Wir haben eine Außenkamera im Prüfungszeitraum gehabt, die habe ich beobachtet, so gut es gegangen ist.

SB: Von wo aus konnte man diese Kamerabilder beobachten?

CK: Die Beobachtung konnte von meinem Zimmer aus erfolgen, aber nur die Beobachtung, dass jemand hereingekommen ist, nicht wo er hin gegangen ist.

SB: Was passierte, wenn ein Gast Getränke verlangt hat?

CK: Getränke gab es überhaupt keine, höchstens ein Glas Wasser wurde gespendet (kostenlos).

SB: In der Gegenschrift schreiben sie auch über Zechprellung der Damen. Heißt das, die Damen sind einfach verschwunden und haben nicht mehr gezahlt?

CK: Ja und die Damen sind nicht nur verschwunden, sondern haben auch noch Sachen mitgenommen bzw. kaputt gemacht.

Dr. H.: Ich muss mich korrigieren, ich habe die Feststellungsbescheide 1998 bis 2002 vom 24. Juli 2003 alle am 29. Juli 2003 erhalten. Ansonsten bleibt es aufrecht, dass ich gegen alle Bescheide vom 24. Juli 2003 berufen habe.

SB: Sie haben uns erklärt Herr ME, dass sie von MJ das Gebäude gemietet haben, die Miete wird aber von der GesbR abgesetzt. Haben sie (und wann und mit welchen Klauseln) einen Untermietvertrag abgeschlossen?

ME: Ich habe keinen Untermietvertrag abgeschlossen.

SB: Wie kann die GesbR die Mieten zur Gänze absetzen?

Dr. H.: Herr ME hat das Mietrecht in die GesbR eingebracht, dieses wird durch die GesbR wirtschaftlich verwendet.

Vereinbart wurde die Erarbeitung eines einvernehmlich anzunehmenden Schätzungsvorschlages.

b. Dieser vereinbarte Schätzungsvorschlag – bei dem es sich um einen mit dem Finanzamt einvernehmlich auszuhandelnden Vorschlag handelte – wurde am 17. Juli 2006 übermittelt. Dabei wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Falle der Nichtannahme einer einvernehmlichen Lösung mit dem Finanzamt die Existenz der GesbR seitens der Berufungsbehörde in Frage zu stellen sei, wie dies auch schon anlässlich der Erörterung angekündigt wurde. Die übermittelten Schätzungsvorschläge wurden nicht angenommen.

c. Mit Schreiben vom 10. August 2006 wurde die Bw. über die beabsichtigte Erledigung ihrer Berufung wie folgt informiert (Auszug):

Eine Gesellschafterstellung von CK sei aus den vorliegenden Unterlagen nicht ableitbar. Diese sei auch weder dem Finanzamt, noch anderen Behörden gegenüber nach außen hin bekanntgegeben worden. ME sei Mieter des Hauses S-Gasse. Auch die Versicherung des Hauses (und damit die Betriebsunterbrechungsversicherung) laufe auf ME. Die Tätigkeit von CK sei Mithilfe der Lebensgefährtin, beinhalte aber keine Gesellschafterstellung. Die Zimmerlöse seien daher ME zuzurechnen und nicht einer GesbR.

9. Folgende Unterlagen und Aussagen sind bei der rechtlichen Würdigung miteinzubeziehen:

a. Anlässlich der Hausdurchsuchung wurde ein Kaufvertrag vom 2. April 1997 sichergestellt, aus dem hervorgeht, dass ME und CK als Käufer einer Liegenschaft in Kanada fungierten, für die 50.100 CAD zu bezahlen war. Aus Punkt II dieses Kaufvertrages geht hervor, dass Fitness- und Tennisanlagen in Planung waren.

b. Niederschrift mit ME vom 23. Januar 2002, worin dieser behauptet, es bestehne schon sechs bis sechseinhalb Jahre eine Lebensgemeinschaft mit ME.

c. Schreiben von CK an die Berufungsbehörde vom 18. August 2006, worin diese anführt, sie habe ME erst Ende April 2004 "näher kennengelernt" und Schreiben vom 20. Mai 2003, worin

festgehalten ist, CK habe zusammen mit dem Lebensgefährten ME im Februar 1998 das ganze Haus gemietet.

d. Rohkalkulation vom 14. März 2002 lautend auf ME und Schreiben des steuerlichen Vertreters an ME vom 25. März 2002 (und damit zusammenhängende Korrespondenz).

Über die Berufung wurde erwogen:

(A) Nichtvorliegen einer GesbR:

Aufgrund der vorliegenden Fakten und Aussagen ergab sich für die Berufungsbehörde im Bereich der einheitlichen und gesonderten Feststellungen für 1998 bis 2002 die Zurechnung der in der S-Gasse erzielten Einkünfte zu ME und nicht zur ME Mitges. wie folgt:

ME behauptet, es liege eine mit der Lebensgefährtin getroffene mündliche Vereinbarung vor, wonach die Einkünfte aus der S-Gasse zwischen ihm und CK aufzuteilen seien.

a. Zwar kann eine derartige Vereinbarung auch mündlich abgeschlossen werden.

Steuerrechtlich setzt aber die Anerkennung eines zwischen nahen Angehörigen - dazu zählen auch Lebensgefährten (VwGH 29.7.1997, 93/14/0056) - begründeten Rechtsverhältnisses bzw. des ihm zugrundeliegenden Rechtsgeschäftes nach der ständigen Judikatur des VwGH voraus, dass es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, weil sonst steuerrechtliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten. Sie müssen auch einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, der auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Nur unter diesen drei Voraussetzungen ist eine schlüssige Gesellschaftsgründung glaubhaft (VwGH 21.2.1996, 92/14/0041).

Eine Lebensgemeinschaft von ME und CK lag schon 1996 vor. Wenn CK – in ihrem letzten Schreiben an die Berufungsbehörde vom 18. August 2006 – erstmals und nunmehr wohl in Kenntnis der Folgen ausführt – sie sei ME erst Ende April 2004 (nach dem Ende der Prostitutionstätigkeit) "näher gekommen", so will sie damit offenbar im Prüfungszeitraum noch nicht als Lebensgefährtin gelten, um die Konsequenzen der Angehörigenvereinbarung vermeiden zu können. Ihre Darstellung wird allerdings durch ihre eigenen Aussagen und die niederschriftlichen Aussagen ihres Lebensgefährten klar widerlegt: Im Schreiben vom 20. Mai 2003 führt CK selbst aus, sie habe „zusammen mit dem Lebensgefährten ME im Februar 1998 das ganze Haus S-Gasse gemietet.“ ME führt in der Niederschrift vom 22. Januar 2002 aus, er lebe schon 6 bis 6,5 Jahre in einer Lebensgemeinschaft mit CK. Diese Partnerschaft sei durch die Tätigkeit in einer anderen Bar stark beeinträchtigt gewesen, sodass er Ende 1995 eine Wohnung für sie gemietet habe. CK war daher – entgegen ihrer nunmehrigen Darstellung -

vor 2004 und zwar schon vor 1998 die Lebensgefährtin von ME. Dies wird auch durch den Kaufvertrag vom 2. April 1997 (Käufer ME und CK gemeinsam) zusätzlich untermauert.

b. Von einem nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommenen Gesellschaftsverhältnis kann aufgrund der vorliegenden Fakten nicht gesprochen werden, im Gegenteil:

Weder wurden – bis zur Abgabe von Steuererklärungen (erst) nach der durchgeföhrten Fahndung im Jahr 2002 – die Einkünfte der angeblichen GesbR rechtzeitig erklärt, noch war diese Gesellschaft der Finanzbehörde oder irgendeiner anderen Behörde bekannt. Die Aktivitäten von ME (Betreiben des Hauses S-Gasse) und CK (Prostitution) wurde erst durch die PAST im Jahr 2002 aufgedeckt. Wenn ME dazu ausführt, die GesbR habe ja Steuererklärungen abgegeben, so verkennt er das Wesen des Merkmals des „nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommens“. Diese Außendarstellung hätte in den jeweiligen Jahren erfolgen müssen – also 1998, 1999 usw. – und nicht fünf Jahre später. Wenn ME meint es reiche aus, die Gesellschaft irgendwann der Öffentlichkeit bekanntzugeben, nämlich dann wenn es ihm gerade einfällt, so gibt er selbst zu, dass die Gesellschaft dieses geforderte Merkmal nicht erfüllt hat. Hinzu kommt, dass ME laut eigenen Angaben gewußt haben will, dass bei der Umsatzsteuer mehr Vorsteuer anfällt, als Umsatzsteuer, sodass jedenfalls die Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen unverständlich ist.

Die vorliegenden Fakten weisen zur Gänze darauf hin, dass die gesamte Einkunftsquelle, welche im gegenständlichen Fall zur Leistungserzielung notwendig ist, in der Hand von ME war:

Für gewöhnlich liegt in Bordelfällen (oder bei der Wohnungsprostitution) das Vermögen beim Inhaber des Bordells (oder des Wohnungsinhabers), der sich aber idR im Hintergrund hält und im Betrieb einen Vertreter bzw. Vertrauten installiert, der die entsprechenden Handlungsabläufe kontrolliert. Genau diesem durchgängig aufzufindenden Muster entspricht der vorliegende Betrieb. Die Lebensgefährtin war ständig im Betrieb anwesend und hatte dort – auch nach den Aussagen in der Erörterung – eindeutig jene Kontrollfunktion inne, die der Vertreter eines Bordellinhabers (Inhabers von Wohnungen für Prostituierte) regelmäßig hat. Das Gebäude wurde aber von ME angemietet (übrigens im selben Zeitraum, nämlich Februar 1998, in dem der angebliche GesbR-Vertrag abgeschlossen worden sein soll). Hätte es zu diesem Zeitpunkt tatsächlich die Absicht einer GesbR-Gründung gegeben, so wäre erstens die Abgabe von GesbR-Erklärungen (zB. im Bereich der Umsatzsteuer) zu erwarten gewesen und es hätte sich andererseits angeboten, dass ME und CK miteinander (zu gleichen Teilen) den Mietvertrag über das Haus abschließen, um die Mietausgaben geltend machen zu können. Selbst der Vermieter der S-Gasse wusste aber nichts von einer GesbR. Auch die Versicherung über die Betriebsunterbrechung lautet ausschließlich auf ME, obwohl selbstverständlich ein

Ausfall von Einnahmen – läge tatsächlich eine GesbR vor – auch dem zweiten Gesellschafter (CK) abgolten werden müsste.

Das Vorliegen einer GesbR wurde erstmals im Schriftsatz des Steuerberaters vom 15. Juli 2002 (also lange nach Durchführung der Fahndung) behauptet. Bis zu diesem Zeitpunkt finden sich in den Schriftsätzen nur Hinweise auf ME als Betreiber, aber nicht auf CK. So heißt es in der Niederschrift mit ME vom 23. Januar 2002, "Aufzeichnungen über die Einnahmen der S-Gasse **führe ich nicht. Was ich einnehme, sehe ich daran, wieviel Geld vorhanden ist, mit dem ich die Fixkosten bestreiten kann.**" Von einem „Wir“ ist in diesem Schreiben keine Rede. Auch in der Beschwerde des ME gegen den Bescheid über die Anwendung gelinderer Mittel vom 23. Januar 2002 wird ausschließlich von den Steuererklärungen von ME gesprochen, nicht aber von einer GesbR. Die an den steuerlichen Vertreter übermittelte Rohkalkulation vom 14. März 2002 lautet auf "ME, Zimmervermietung". Im Schreiben vom 25. März 2002 an ME heißt es: "Wenn wir dann einmal Zahlen vorweisen können, die sie anhand meiner Rohkalkulation aufgezeichnet und errechnet haben.....".

ME gibt auch in der Erörterung vom 12. Juli 2006 zu Protokoll, nur er und Frau CK hätten von diesem Gesellschaftsverhältnis gewusst und sonst niemand. Damit kann aber eine ausreichende Außendarstellung nicht dargetan werden.

c. Auch ein eindeutiger und klarer Inhalt des mündlichen Vertrages ist den Aussagen von ME in der Erörterung nicht zu entnehmen.

Zunächst will er sich trotz mehrmaliger Nachfrage zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages nicht eindeutig äußern und behauptet, er habe diesen nicht im Kopf. Die Berufungsbehörde geht demzufolge davon aus, dass der Vertrag auch in der realen Wirklichkeit nicht existiert hat.

Im Schreiben vom 17. August 2006 führt er dagegen an, im Februar 1998 habe man sich auf das gemeinsame Betreiben des Hauses S-Gasse geeinigt, gibt aber auch in dieser Darstellung keine Details des angeblichen Vertrages bekannt. Dieser würde auch einem Fremdvergleich in keiner Weise standhalten: Nach den Aussagen von ME in der Erörterung wurde weder vereinbart, wie verbleibendes Vermögen aufgeteilt wird, noch welche Abwicklung nach dem Tod eines Partners stattfinden soll. Außer einer nach außen hin nicht aufscheinenden Vereinbarung über die Teilung allfälliger Einkünfte („von denen meistens nichts übrig geblieben ist“), scheint dieser (angebliche) mündliche Vertrag keine weiteren bedeutsamen Klauseln enthalten zu haben. Nach Ansicht der Berufungsbehörde reicht aber der spärliche Inhalt eines solchen „Bierdeckelvertrages“ für eine steuerliche Anerkennung schon grundsätzlich nicht aus.

Die Berufungsbehörde nimmt aufgrund der vorliegenden Fakten an, dass die Abgabe der GesbR-Steuererklärungen nach der Durchführung der Fahndungen und den Ermittlungen der PAST den Intentionen des Steuerberaters entsprungen ist und lediglich dem Zweck gedient hat, das nach einer PAST-Schätzung verbleibende Einkommen mittels einer nachträglich behaupteten GesbR-Vereinbarung zu splitten. Die Verfügung über die Einkunftsquelle lag in der Hand von ME. Sowohl die Gestaltung der Verträge, als auch das gesamte Verhalten von ME anlässlich der Erörterung lassen keinen Zweifel zu, dass dieser – und nicht CK in der Funktion einer Gesellschafterin – in Wirklichkeit derjenige war, der das Geschehen in der S-Gasse in der Hand hielt. Gegenüber diesen Fakten fällt die Tätigkeit von CK im Betrieb nicht ins Gewicht und begründet keine Gesellschafterstellung, sondern entspricht genau jenen Tätigkeiten, die für gewöhnlich von führenden Angestellten und Vertrauten durchgeführt werden.

(B) Zurückweisung der Berufung betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1998 bis 2001 sowie Umsatzsteuer 2002 und betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Umsatzsteuer 1998 bis 2002:

- a. Der Spruch eines Bescheides hat unter anderem jene Person (oder Gesellschaft) zu benennen, an die er ergeht, nämlich den Bescheidadressaten. Wird an einen nicht oder nicht mehr existierenden Bescheidadressaten zugestellt, ist der Rechtsakt wirkungslos und gilt als Nichtbescheid (vgl. Fröhlich, ÖStZ 1997, 14 mit mwN; VwGH 20.6.1990, 90/16/0015).
- b. Gemäß § 289 BAO sind Sachentscheidungen nur zu erlassen, wenn die Berufung nicht formell zu erledigen ist. Nach § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.
- c. Wie unter Abschnitt (A) festgestellt wurde, ist ein GesbR-Vertrag mangels Fehlens der Voraussetzungen nicht zustandegekommen, sodass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes niemals vorlag. Die Vorschreibungen betreffend Umsatzsteuer hätten an ME ergehen müssen, ein Feststellungsbescheid hätte nicht ergehen dürfen. Da der Bescheidadressat "ME Mitges" nicht existierte, ist für diese auch keine Aktivlegitimation zur Einbringung eines Rechtsmittels gegeben, die Berufung gegen die bezeichneten Bescheide ist somit mangels eines tauglichen Berufungsgegenstandes nach § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 12. September 2006