



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Stefanie Toifl und Michael Fiala über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Pölten betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2000 sowie Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 nach der am 5. Dezember 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1.	Der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1998 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
	Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern (in ATS und in EURO) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
2.	Die Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 und 2000 sowie hinsichtlich Haftungs- und Abgabenbescheide über die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 werden als unbegründet abgewiesen.
	Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb ab dem 1. April 1998 in P zwei Animierlokale in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Den Gewinn ermittelte die Bw. gemäß § 5 EStG.

Am 27. Jänner 2003 wurde beim Landesgericht St. Pölten das Konkursverfahren über das Vermögen der Bw. eröffnet und RA zum Masseverwalter bestellt.

Am Stammkapital der berufungswerbenden Gesellschaft waren AT, RN, SA und GK – bis zum 15. September 1998 und ab diesem Zeitpunkt – MR mit jeweils 25 % beteiligt.

Als gewerberechtllicher Geschäftsführer zeichnete RN, während AT und KZ die handelsrechtliche Geschäftsführerfunktion innehatten.

Mit Bescheiden vom 15. Oktober 1999 und vom 19. Oktober 2000 wurde die Bw. erklärungsgemäß (unter anderem) zur Umsatzsteuer 1998 und 1999 veranlagt.

Im Zuge einer auf § 99 Abs. 2 FinStrG basierenden Buch- und Betriebsprüfung bei der Bw. für die Jahre 1998 bis 1999 und den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Jänner bis Oktober 2000 – Prüfungsbeginn 13. Dezember, Schlussbesprechung vom 28. Juni 2002 – wurden nachstehende berufsrelevante Feststellungen getroffen:

#### Tz 16 Allgemeines

Aus den übereinstimmenden Aussagen der Gesellschafter RN und AT im Rahmen der Beschuldigteneinvernahmen am 7. Mai 2001 sowie der übereinstimmenden Aussagen der handelsrechtlichen Geschäftsführer AT und KZ habe RN die tatsächlichen Geschäfte der Bw. geführt und seien die Geschäftsführer als Strohmänner vorgeschoben gewesen. Die Betriebsprüfung gehe daher davon aus, dass alle festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen dem tatsächlichen Geschäftsführer RN zugeflossen seien.

#### Tz 18 Getränkeerlöse iVm Tz 21 Zusammenfassung der Änderungen

Festgestellt worden seien Wareneinkäufe von der Fruchtweinerzeugung HH, welche im Rechenwerk der Bw. nicht erfasst gewesen seien. Lediglich für 1998 sei diesbezügliches Kontrollmaterial vorhanden. Der im Rechenwerk der Bw. nicht erfasste Wareneinsatz betrage ÖS 42.026,40 brutto. Vorsteuern in Höhe von ÖS 7.004,40 seien daher zu berücksichtigen.

Die Vorsteuern betreffend ergebe sich nach Ansicht der Betriebsprüfung folgende Darstellung:

	<b>1998</b>
Gesamtumsatz lt. Betriebsprüfung	6.164.275,17
Vorsteuern bisher	- 301.672,03
Vorsteuern lt. HH KM	7.004,40
Lt. Betriebsprüfung	<b>- 294.667,63</b>

#### Tz 19 Erlöse aus Prostitution

Bisher wären Erlöse aus Prostitution im Rechenwerk der Bw. nicht erfasst worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung erzielen Prostituierte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Alle durch die Prostituierten erzielten Einnahmen seien daher bei der Bw. zu erfassen und der

Umsatzsteuer zu unterziehen (siehe auch VwGH vom 18.12.1998, 98/09/0281 und vom 21.1.1998, 96/16/0126).

Aufgrund der Einvernahmen der Prostituierten MS, BT, MM und EK sowie der Einvernahmen von 10 Kunden als Zeugen ergeben sich folgende Hinweise, welche auf das Vorliegen einer nichtselbständiger Tätigkeit der Prostituierten deuten:

1. der Ort der eigentlichen Tätigkeit der Prostituierten seien die Separees, welche der Bw. gehören und nur über den Barraum zugänglich seien;
2. die Anbahnung der Geschäftstätigkeit der Prostitution erfolge im Barraum der Bw.;
3. die (Rahmen-) Arbeitszeit und die mögliche Arbeitszeit der Prostituierten werde durch die Öffnungszeiten des Barbetriebes durch die Bw. eingeschränkt;
4. die Kundenauswahl sei auf die Besucher des Barbetriebes eingeschränkt;
5. die Prostituierten erhalten von der Bw. eine Getränkeumsatzbeteiligung;
6. Unterkunft der Prostituierten erfolge in der Regel gegen Entgelt in von der Bw. zur Verfügung gestellten Wohnräumen;
7. das Inkasso des "Schandlohnes" erfolge durch die Bw. und behalte sich diese einen Anteil ein.

Durch die Betriebsprüfung seien zehn Kunden als Zeugen einvernommen worden. Im Wesentlichen bestätigten diese die Begleichung und Bezahlung der von den Prostituierten erbrachten Leistungen beim Barkeeper der Bw.

Auch spreche der "organisatorische Ablauf" im Falle einer Verlängerung des Separeeaufenthaltes durch einen Kunden dafür – nach Ablauf der Zeit sei der Barkeeper in das Separee gekommen und habe für die Bezahlung der Verlängerung die Kreditkarte des Kunden erhalten –, dass die Bw. die Prostitutionserlöse vereinnahmt habe.

In diesem Zusammenhang gebe auch ein Kunde zum Ablauf bei Bankomat-Zahlungen befragt an:

*"Im PC habe ich bei der Bar in den Bankomat-Terminal Karte und Code eingegeben; Der Abhebungsbetrag wurde auf den nächsten vollen Fünfhunderterbetrag (ÖS) aufgerundet (z.B. Rechnungsbetrag ÖS 2.300,--, Abhebungsbetrag ÖS 2.500,--); vom Kellner erhielt ich dann eine handgeschriebene, nur von mir unterschriebene Quittung über eine Bankomat-Abhebung; diese Quittung wurde mit Durchschrift ausgefertigt, wovon ich eine Ausfertigung erhielt; ich erhielt den vollen Abhebungsbetrag in bar ausgehändigt und zahlte Zug um Zug den offenen Rechnungsbetrag an den Kellner."*

Nach Ansicht der Betriebsprüfung untermauern auch diese Aussagen die Qualifizierung der Tätigkeiten der Prostituierten als Nichtselbständige.

## Tz 21 Zusammenfassung der Änderungen

<b>Umsätze 20 % netto</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
lt. Erklärung	2.847.335,01	3.967.200,86	
lt. Kontrollmitteilung	869.250,00		
Griffweise Zuschätzung	220.000,00		
Erlöse Prostitution gesamt	2.063.208,33	2.881.450,00	3.150.441,67
Änderungssumme	5.999.793,34	6.848.650,86	3.150.441,67
<b>Umsätze 10% netto</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
lt. Erklärung	78.709,10	119.863,63	
Mieterlöse	85.772,73	119.772,73	130.954,55
Änderungssumme	164.481,83	239.636,36	130.954,55
	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
<b>Gesamtumsatz Bp</b>	6.164.275,17	7.088.287,22	
<b>Vorsteuer lt. Erklärung</b>	- 301.672,03	-344.915,00	
lt. Kontrollmitteilung	7.004,40	---	---
Änderungssumme	-294.667,63	-344.915,00	
<b>Gewinn</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
fehlende Erlöse – lt. KM	1.043.100,00		
fehlender WES – lt. KM netto	- 42.026,40		
griffweise Zuschätzung	264.000,00		
Erlöse Prostitution gesamt	2.475.850,00	3.457.740,00	3.780.530,00
abzgl. Anteil für Prostituierte	-1.757.854,00	-2.454.995,00	-2.684.176,00
Mieterlöse	94.350,00	131.750,00	144.050,00
Änderungssumme	2.077.419,60	1.134.495,00	1.240.404,00

Bei diesen Änderungen des Gewinnes handle es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen an den tatsächlichen Geschäftsführer RN.

Mit Bescheid vom 9. August 2002 setzte das Finanzamt die Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000 für die Bw. der Betriebsprüfung folgend fest und ermittelte – mit dem Steuersatz von 33,33 % – die Höhe der Abgabe mit € 107.843,43 (ÖS 1.483.958,--).

Am 26. August 2002 folgte das Finanzamt der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechende Umsatzsteuerbescheide für 1998 und 1999 und setzte zugleich mit Bescheid gleichen Datums auch die Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2000 in Höhe von € 78.213,85 (ÖS 1.076.246,--) fest.

Mit zwei gleich lautenden Schriftsätzen vom 16. September 2002 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung einerseits gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999, sowie gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2000 und andererseits gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000 und führte dabei begründend aus:

Das Finanzamt vertrete die Ansicht, die Prostituierten würden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, weswegen alle durch die Prostituierten erzielten Einnahmen bei der Bw. zu erfassen seien. Dem werde entgegengehalten:

Zu 1.

Richtig sei, dass die Bw. über die Separees verfügbungsberechtigt gewesen war und diese von Kunden benötigten Räume an die Kunden weitervermietet habe (Stundenhotel). Im Mietentgelt inbegriffen sei eine Flasche Obstsekt gewesen. Inhaber des Separees sei damit für die Dauer der Benützung der Kunde selbst gewesen.

Zu 2.

Niemand habe die Prostituierten daran gehindert, Anbahnungen auch außerhalb des Geschäftslokales vorzunehmen und Kunden dann ins Separee mitzunehmen, was auch wiederholt geschehen sei.

Zu 3.

Da die Öffnungszeiten des Lokals praktisch die gesamte Zeit umfasst hätten, in der Prostitution üblicherweise stattfindet, habe sich für die Prostituierten auch keine Einschränkung in ihrer möglichen Arbeitszeit ergeben.

Zu 4.

Die Kundenauswahl sei keineswegs auf die Besucher des Barbetriebes eingeschränkt gewesen.

Zu 5.

Kein Argument für die nichtselbständige Tätigkeit könne die Beteiligung der Prostituierten durch "Trinkprocente" am Umsatz der Bw. sein. Gerade dadurch ergebe sich für die Prostituierten ein zusätzliches Unternehmerrisiko, weil sie es in der Hand hätten, durch mehr oder weniger Einsatz auch diesen Teil des Einkommens zu beeinflussen.

Zu 6.

Bewohne die angebliche Arbeitnehmerin ein von der Bw. vermietetes Zimmer, könne dieser Umstand kein Indiz auf eine nichtselbständige Beschäftigung hinweisen.

Zu 7.

Tatsächlich habe die Bw. keinen Anteil am "Schandlohn" erhalten. Den einzigen Vorteil den die Bw. aus der Prostitution gezogen habe, war die Zimmervermietung an Kunden. Der "Schandlohn" selbst sei von den Prostituierten kassiert worden. Gegenteilige Angaben der (anonymen) von der Betriebsprüfung befragten "Zeugen" seien nicht richtig. Auf die Befragung eines (ungenannten) Kunden sei in diesem Zusammenhang (Bargeldbehebung am Bankomat-Terminal der Bw.) verwiesen.

Aus der Beschreibung eines Zeugen über den Ablauf bei Bezahlung mittels Kredit- bzw. Bankomatkarte gehe klar hervor, dass nicht einheitliche Rechnungen für Getränkekonsumation und Prostitution bezahlt, sondern Barabhebungen durchgeführt worden

seien. Diese seien dann zur getrennten Bezahlung der Konsumation einerseits und des Separates andererseits verwendet worden.

Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen und spreche keiner der vom Finanzamt angeführten sieben Punkte wirklich für die Nichtselbständigkeit der Prostituierten.

Darüber hinaus werde auf einen Erlass des Bundesministeriums für Inneres verwiesen (71.641/37-III/11/98), wonach "*[es sich] bei der Ausübung der Prostitution naturgemäß um eine selbständige Erwerbstätigkeit [handelt], da das Vorhandensein eines Arbeitgebers in Konflikt mit § 214 ff StGB steht. Aufgrund des Umstandes, dass jedoch eine Erwerbstätigkeit vorliegt, ist die Innehabung eines Aufenthaltstitels jedenfalls erforderlich und ...*"

Die Einheitlichkeit der Rechtsordnung gebiete eine einheitliche Vorgehensweise auch im Zusammenhang mit der Frage der Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit Prostituerter.

Überdies sei bei der Festsetzung der Umsatzsteuer 1998 insoferne ein Fehler unterlaufen, als die zusätzliche Vorsteuer in Höhe von ÖS 7.004,40 (Tz 18 des Bp-Berichtes) nicht zur Vorsteuer hinzugerechnet, sondern von dieser abgezogen worden sei.

Hinsichtlich Kapitalertragsteuer beantrage die Bw., diese (in eventu) mit einem Steuersatz von 25 % zu berechnen, da die Steuer vereinbarungsgemäß vom Empfänger der Kapitalerträge zu tragen sei. Auch für das Jahr 2000 sei eine verdeckte Gewinnausschüttung hinsichtlich der Mieterlöse nicht anzunehmen, weil diese (ebenso vorsorglich wie die Prostitutionserlöse) im Jahresabschluss dem Verrechnungskonto des RN angelastet werden.

Die Bw. beantrage daher, der Berufung stattzugeben und eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat anzuberaumen.

Auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung replizierend, hielt der steuerliche Vertreter der – mittlerweile seit 27. Jänner 2003 in Konkurs befindlichen – Bw. mit Schriftsatz vom 25. März 2003 ergänzend fest:

Gestützt auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 4.4.2001, 99/09/0156) begründe das Finanzamt im Wesentlichen die nichtselbständige Beschäftigung der Prostituierten mit der unbestrittenen Beteiligung am Getränkeumsatz der Bw. sowie durch einen angeblichen Anteil der Bw. am "Schandlohn".

Der aus diesem Erkenntnis zitierte Rechtssatz sei aus dem Zusammenhang gerissen worden und lasse sich nicht verallgemeinern. Dieses sowie andere zitierte Erkenntnisse wären zum Ausländerbeschäftigungsgesetz (§ 2 Abs. 2 AuslBG) ergangen.

Im vorliegenden Berufungsfall gehe es aber nicht um einen Verstoß gegen das AuslBG, sondern um die Frage, ob ein Dienstverhältnis vorliege oder nicht. Im Erkenntnis vom 17.11.1994, 94/09/0195, weise der Gerichtshof eindeutig darauf hin, dass ein Rechtsverhältnis einer arbeitnehmerähnlichen Person im Sinne des § 2 Abs. 2 AuslBG zu ihrem Arbeitgeber auch ein Werkvertragsverhältnis sein könne. Ein Werkvertragsverhältnis schließe aber die Annahme eines Dienstvertrages aus.

Richtig sei, dass eine Umsatzbeteiligung, welche im gegenständlichen Fall sich als unbestritten darstelle, die Annahme eines Dienstverhältnisses nicht ausschließe, wenn sonst die Merkmale der Unselbständigkeit überwiegen. Keinesfalls stelle die Umsatzbeteiligung ein Indiz für ein Dienstverhältnis dar. Ein Dienstverhältnis könne trotz Umsatzbeteiligung gegeben sein, keinesfalls liege ein solches wegen einer Umsatzbeteiligung vor.

Auch könne aus dem weiters zitierten Erkenntnis vom 20.12.2000, 98/13/0047, nichts gewonnen werden, da in diesem Fall der "Schandlohn" von den Prostituierten völlig frei und ohne irgendwelche Weisungen mit dem Kunden vereinbart worden sei.

Zum Kapitalertragsteuersatz werde weiters bemerkt, es sei von Anfang an vereinbart gewesen, dass die Kapitalertragsteuer für allfällige verdeckte Gewinnausschüttungen von RN zu tragen sei.

Mit weiterem Schriftsatz vom 30. Mai 2003 führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass sich aus den Aussagen von 4 Zeugen ergebe, sie hätten mit den Prostituierten selbst Vereinbarungen bezüglich des "Schandlohnes" getroffen.

Die Refundierung der allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung ergebe sich aus einer mündlichen Vereinbarung beim Abschluss des Gesellschaftsvertrages. Auch könne das erwähnte Rückwirkungsverbot – lediglich hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2000 – im gegenständlichen Fall nicht zum Tragen kommen, da die verdeckte Gewinnausschüttung infolge Erfassung der Prostitutionserlöse auf den Erlöskonten nicht eingetreten ist.

Nach Einlangen der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für das Jahr 2000 beim Finanzamt am 20. September 2002 wurde die Bw. mit Bescheiden vom 8. Juni 2007 erklärungsgemäß zur Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 veranlagt und wurden diese Abgabenbescheide dem (zwischenzeitig bestellten) Masseverwalter zugestellt. Aus der Beilage zur Umsatzsteuererklärung der Bw. ergibt sich, dass Prostitutions- und Mieterlöse in den Bemessungsgrundlagen berücksichtigt wurden.

Ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen legte das Finanzamt die Berufungen dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben (Faxmitteilung) vom 30. Oktober 2007 verzichtet der Masseverwalter der Bw. auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

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

**I. Umsatzsteuer 1998 und 1999 sowie Festsetzung an Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Jänner bis Oktober 2000, Umsatzsteuer 2000**

Verfahrensrechtlich bleibt vorweg festzuhalten, dass die Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Jänner bis Oktober 2000 sich nunmehr gemäß § 274 BAO gegen den später an dessen Stelle getretenen Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 8. Juni 2007 richtet.

**a. Prostitutionsentgelte**

Die Bw. betrieb in P zwei Animierlokale mit angeschlossenem Bordellbetrieb. In diesen beiden Lokalen verdienten im Berufszeitraum (eine unbestritten große Anzahl von) Ost- und außereuropäischen Frauen ihren Lebensunterhalt durch Prostitution. Als tatsächlicher Geschäftsführer leitete RN die wirtschaftlichen Geschicke der Bw. Die anderen Geschäftsführer – AT und KZ – waren als Strohmänner lediglich vorgeschoben.

Unbestrittenermaßen stellte die Bw. Räumlichkeiten samt entsprechender Ausstattung zur Ausübung der Prostitution zu Verfügung, sorgte für die Organisation des Bordellbetriebes, betrieb für beide Etablissements Werbung, ermöglichte Kunden in ihrem Betrieb den Erhalt von Prostitutionsleistungen, sorgte regelmäßig für die Anwesenheit von Prostituierten während der Öffnungszeiten der Etablissements, gab die "Richtpreise" für sexuelle Leistungen der Prostituierten vor und kassierte von Kunden das Entgelt für die Konsumation von Getränken sowie für sexuelle Leistungen der Prostituierten. Dass dem Gast gegenüber erkennbar war, dass ein genau bestimmter Teil des Entgelts im Namen und auf Rechnung der jeweiligen Prostituierten vereinnahmt wurde, konnte nicht festgestellt werden. Auch ergaben sich keine Feststellungen dahingehend, dass die in den Bordellen abgeschlossenen Geschäfte zwischen den Kunden und den Prostituierten Eigengeschäfte der einzelnen Prostituierten wären.

Strittig ist im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren im Wesentlichen die Frage – wie aus der Darstellung des Verwaltungsgeschehens hervorgeht –, ob die Prostituierten dem Kunden gegenüber im eigenen Namen und auf eigene Rechnung aufgetreten sind und der Bw. lediglich ein zeitabhängiges Nutzungsentgelt für das Zimmer geleistet haben, oder ob die Bw. als Bordellbetreiberin diese Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durch die Prostituierten als Arbeitnehmerinnen erbracht hat.



Vorweg ist festzuhalten, dass der tatsächliche Geschäftsführer der Bw., RN, in der am 19. August 2004 vor dem Landesgericht St. Pölten stattgefundenen Hauptverhandlung (35 Hv 144/03) wegen des § 216 Abs. 2 StGB für schuldig erkannt und zu einer – bedingt nachgesehenen – Freiheitsstrafe von 3 Monaten verurteilt wurde. Dieses Urteil des Landesgerichtes erwuchs in Rechtskraft. Dabei sprach das Gericht aus, RN habe "*zumindest seit dem Jahr 1999 bis zumindest Dezember 2002 in Dorf bzw. P als tatsächlicher Betreiber der Lokale 'PC-Bar' und 'C' mit dem Vorsatz, sich aus der gewerbsmäßigen Unzucht anderer Personen eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, einer Vielzahl von Prostituierten, darunter MM, MS, BT, IB, VJ, EK und JT die Bedingungen der Prostitution vorgeschrieben, indem er ihnen die tägliche Dauer ihrer Tätigkeit als Prostituierte in den angeführten Lokalen, die Höhe ihres Schandlohnes und die Höhe des an ihn abzuliefernden Anteiles vorschrieb bzw. mitteilen ließ.*"

Wiederholt hat der Verwaltungsgerichtshof die Bindung der Verwaltungsbehörden an strafgerichtliche Urteile festgestellt (so z.B. 24.9.1996, 95/13/0214; 18.11.2003, 97/14/0076; 30.4.2003, 2002/16/0006). Es besteht kein Zweifel, dass auch der Unabhängige Finanzsenat als Tribunal im Sinne der EMRK an strafgerichtliche Urteile gebunden ist.

Die materielle Rechtskraft des Schuldspruches des Strafurteils äußert über die Bindung an die Tatsachenfeststellung hinaus eine rechtliche Wirksamkeit nur in dem Umfang, dass die Abgabenbehörde im Hinblick auf die Tatbestandswirkung des Urteils von der Verwirklichung des Straftatbestandes durch den Verurteilten auszugehen hat, ohne dass es ihr zustünde die Rechtsrichtigkeit eines rechtskräftigen Strafurteils zu prüfen. Außerhalb gesetzlich angeordneter Tatbestandswirkungen einer strafgerichtlichen Verurteilung aber besteht die Bindung der Abgabenbehörde an strafgerichtliche nur im Umfang ihrer Tatsachenfeststellungen, nicht aber hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung festgestellter Sachverhalte (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

Bindende Wirkung entfalten die tatsächlichen Feststellungen, auf denen der Spruch des rechtskräftigen Urteils beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (VwGH 18.11.2003, 97/14/0079). Demnach stellte das Landesgericht in seinem Urteil (unter anderem) fest, dass RN als tatsächlicher Geschäftsführer der Bw. sich selbst über Jahre hinweg einen Vermögensvorteil verschaffte, indem er Prostituierten die wirtschaftlichen Bedingungen ihrer Tätigkeit und die Höhe des an ihn abzuliefernden Betrages vorschrieb.

Betrachtet man den Spruch dieses Urteils, so ergibt sich für den unabhängigen Senat zweifelsfrei, dass die im Rahmen der Bordellbetriebe dem Lebensunterhalt nachgehenden Prostituierte keine selbständigen Unternehmerinnen – wie die Bw. vermeint – waren, zumal die Bw. durch ihren Geschäftsführer RN die wirtschaftlichen Bedingungen der Prostitution den Prostituierten diktiert hat.

Soweit nun die steuerliche Vertretung der Bw. vermeint, die Selbständigkeit bzw. die Unternehmereigenschaft der Prostituierten unter anderem mit dem Argument zu begründen, die Bw. hätte keinen Anteil am Prostitutionsentgelt erhalten, so ist eben auf dieses Urteil des Landesgerichtes zu verweisen. Demnach mussten die Prostituierten einen Anteil ihres Prostitutionsentgeltes abliefern.

Die Nichtselbständigkeit der bei der Bw. tätigen Prostituierten ergibt sich nicht nur aus dem strafgerichtlichen Urteil, sondern lässt sich auch aus den im Abgabeverfahren gewonnenen Zeugenaussagen ableiten.

Die im Rahmen der Polizeikontrolle vom 19. Dezember 1999 befragten Zeugen (Kunden der Prostituierten, HS, PM und JK) gaben demnach an, jeweils für eine halbe Stunde bzw. für eine dreiviertel Stunde sexueller Leistungen der Prostituierten im Separee bzw. den Zimmern der Bw. ÖS 2.000,-- bzw. ÖS 3.000,-- an den von der Bw. beschäftigten Kellner bzw. die Kellnerin sowie mit der Bankomatkarte auf die Abrechnungskonten der Bw. bezahlt zu haben (siehe diesbezüglich die Tz 19 des Bp-Berichtes).

Auch aus weiteren durchgeführten zeugenschaftlichen Einvernahmen der Kunden und Gäste der Etablissements (so zum Beispiel Zeuge1, KÖSt-Akt 2000, AS 36 f; Zeuge2, KÖSt-Akt 2000, AS 39 f; Zeuge3, KÖSt-Akt 2000, AS 42 f; Zeuge4, KÖSt-Akt 2000, AS 45 f, Zeuge5, KÖSt-Akt 2000, AS 48 f, Zeuge6, KÖSt-Akt 2000, AS 51 f; Zeuge7, KÖSt-Akt 2000, AS 54 f; Zeuge8, KÖSt-Akt 2000, AS 57 f; Zeuge9, KÖSt-Akt 2000, AS 60 f; Zeuge10, KÖSt-Akt 2000, AS 63 f) ergibt sich im Wesentlichen übereinstimmend, dass das Prostitutionsentgelt für eine halbe Stunde ÖS 2.000,--, für eine dreiviertel Stunde ÖS 3.000,-- und für eine ganze Stunde ÖS 4.000,-- betrug.

Hinsichtlich der Frage, mit wem das Prostitutionsentgelt im Vorfeld des Separeebesuchs vereinbart wurde, gab die Hälfte jener Zeugen, die mit Prostituierten das Separee besuchten, an, sie hätten mit dem Barkeeper bzw. der Barfrau über den Preis hinsichtlich der Prostitutionsleistungen verhandelt.

Übereinstimmend erklärten sämtliche Zeugen, keine Zahlungen an die Prostituierten (direkt oder indirekt) geleistet zu haben. Sie hatten das Prostitutionsentgelt für die erbrachten sexuellen Dienstleistungen entweder beim von der Bw. beschäftigten Barkeeper oder der Barfrau zu entrichten.

Aus diesen durchwegs plausiblen und glaubhaften Zeugenaussagen können keine Anhaltspunkte für eine selbständige Tätigkeit der Prostituierten gewonnen werden. Im Gegenteil, ergibt sich aufgrund dieser Aussagen vielmehr die begründete Schlussfolgerung der wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit der Prostituierten vom Bordellbetreiber einerseits und zum anderen die Eingliederung der Prostituierten in den betrieblichen Organismus des Bordellbetriebes.

Wären die Prostituierten als selbständige Unternehmerinnen – und nicht als Arbeitnehmerinnen – tätig gewesen, so stünde der Bw. bei Vorliegen von den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen der Prostituierten gemäß § 12 UStG 1994 der Vorsteuerabzug hinsichtlich der weitergegebenen Entgelte zu. Derartige Rechnungen sind jedoch im Berufszeitraum nicht aktenkundig, sodass dieser Umstand als weiteres Indiz für die nicht vorhandene Selbständigkeit der Prostituierten zu werten ist.

In diesem Sinne wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (so etwa VwGH 30. Juni 2004, 2001/09/0124) verwiesen, wonach es sich bei der Tätigkeit einer Tänzerin oder Animierdame in Barbetrieben oder vergleichbaren Etablissements um eine bewilligungspflichtige, arbeitnehmerähnliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 2 lit. b AuslBG handelt. Bei Animierdamen, die für von Gästen spendierte Getränke Provisionen erhalten und denen Räumlichkeiten für die Ausübung der Prostitution zur Verfügung gestellt werden, ist die Annahme einer wirtschaftlichen Abhängigkeit und organisatorischen Verknüpfung mit dem Barbetrieb gerechtfertigt (vgl. auch VwGH 29. Mai 2006, Zl. 2004/09/0043).

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung, eine andere rechtliche und somit zwangsläufig steuerliche Beurteilung der Beschäftigungsverhältnisse der Prostituierten vorzunehmen und ist eine selbständige Tätigkeit der Prostituierten, ohne dass dafür sprechende Sachverhaltsgrundlagen vorliegen, daher im gegenständlichen Fall zu verneinen.

Sowohl der Verwaltungsgerichtshof als auch der Unabhängige Finanzsenat (siehe Laudacher, Zimmererlöse aus Bordellbetrieben, UFS Aktuell 2004/9, 333) hatten sich bereits mehrfach mit der Rechtsfrage zu befassen, ob es sich bei Leistungen eines Bordell- bzw. Barbetreibers um eine einheitliche Leistung oder um voneinander unabhängige selbständige Leistungen handle.

Hierbei wird in ständiger Rechtsprechung und Entscheidungspraxis die Rechtsmeinung vertreten, dass die Konsumation von Getränken bei derartigen Betrieben – gleichgültig ob als Bordellbetrieb im engeren Sinne oder als Animierbetrieb anzusehen – regelmäßig Teil der Hauptleistung sei, um dem Betreiber entsprechend höhere Einnahmen zu sichern. Eine Aufteilung des vom Kunden erbrachten Entgeltes auf mehrere Leistungen sei ausgeschlossen, weil es sich dabei nicht um voneinander unabhängige selbständige Leistungen handle.

So brachte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.1.2007, 2003/13/0138 – auf die ständige Rechtsprechung verweisend wie z.B. VwGH 15.1.2005, 2002/13/0104; VwGH 22.9.2005, 2003/14/0002; VwGH 23.9.2005, 2003/15/0147 – wiederholt zum Ausdruck, dass *"bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separee-Besuch besteht."*

*Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Barbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer solchen Fallkonstellation durfte die belangte Behörde daher unbedenklich davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich sämtlicher [...] erbrachten Leistungen, wirtschaftlich deren Erbringerin ist und dass sie das Entgelt für sämtliche [...] angebotenen Leistungen vereinnahmt hat. Aufwendungen, welche die Beschwerdeführerin durch "Entlohnung" der Mädchen getroffen habe, hat die belangte Behörde bei der Festsetzung der Körperschaft- und der Gewerbesteuer als zusätzliche Betriebsausgaben ohnehin berücksichtigt, wobei es dabei nicht darauf ankommt, ob "die Mädchen" ihre Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber als Dienstnehmerinnen oder als selbständig Tätige erbracht haben."*

Auch unter dem Blickwinkel der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermag das Berufungsvorbringen der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen und ist in diesem Berufungspunkt eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide nicht zu erkennen.

#### b. Vorsteuern:

Dem Berufungsbegehren der Bw., den im Rahmen der Betriebsprüfung festgesetzten Vorsteuerbetrag des Jahres 1998 (siehe Tz 18 des Bp-Berichtes) insoweit zu berichtigen, als ein Abzug desselben und nicht eine Hinzurechnung erfolgte, wird stattgegeben. Dabei handelt es sich um einen offensichtlichen Rechen- bzw. Vorzeichenfehler in der rechnerischen Darstellung des gesamten Vorsteuerbetrages.

## **II. Kapitalertragsteuer**

Von der Bw. wurden die im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens ermittelten Umsatz- und Gewinnhinzurechnungen der Höhe nach zur Kenntnis genommen und stehen demnach auch die verdeckten Gewinnausschüttungen dem Grunde nach offensichtlich außer Streit. Ebenso unbestritten ist die Rechtsansicht des Finanzamtes, ebendiese Gewinnhinzurechnungen – dargestellt in Tz 21 des Bp-Berichtes – dem tatsächlichen Geschäftsführer RN als verdeckte Gewinnausschüttungen zur Gänze zuzurechnen.

Lediglich die Frage, ob die verdeckten Gewinnausschüttungen mit dem Satz von 33,33 % oder mit 25 % zu besteuern sind, stellt sich als umstritten heraus.

Im Hinblick darauf, dass die Bw. als Schuldnerin der Kapitalerträge, innerhalb angemessener Frist die Kapitalertragsteuer vom tatsächlichen Geschäftsführer nicht eingefordert hat, wobei als angemessene Frist – auch nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates – etwa die Rechtsmittelfrist zu jenem Bescheid anzusehen ist, in dem die verdeckte Gewinnausschüttung aufgegriffen wird (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Rz 230), ist diese Nichtrückforderung der Kapitalertragsteuer als zusätzlicher Vorteil an den tatsächlichen Geschäftsführer zu beurteilen. Der Einwand der Bw., es bestehe eine mündliche Vereinbarung zwischen ihr und ihrem Geschäftsführer vermag die Berufung in diesem Punkt nicht zu tragen und wird als Schutzbehauptung gewertet, zumal selbst bis zum jetzigen Zeitpunkt keine Rückforderung der Bw. hinsichtlich der von ihr übernommenen Kapitalertragsteuer erfolgt ist. Auch ist die Geltendmachung eines derartigen Anspruches gar nicht aktenkundig und wird überdies nicht einmal behauptet. In der Anwendung des Kapitalertragsteuersatzes von 33,33 % wird daher eine Rechtswidrigkeit nicht erblickt.

Vermeint die Bw. der Berufung betreffend Kapitalertragsteuer 2000 durch den Einwand zum Erfolg zu verhelfen, die Prostitutions- und Mieterlöse (in Summe ÖS 3.281.396,22) dieses Jahres seien dem Verrechnungskonto des RN angelastet worden, so ist diesem Vorbringen das dem Steuerrecht immanente Rückwirkungsverbot entgegenzuhalten. Wurde demnach eine verdeckte Gewinnausschüttung einmal bewirkt, so kann sie (grundsätzlich) nicht mehr mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden. Nur in jenen (seltenen) Fällen, in denen eine Körperschaft unmittelbar nach der Vorteilszuwendung, jedenfalls noch vor dem Bilanzstichtag die verdeckte Gewinnausschüttung rückfordert und in entsprechender Weise bilanziert, wäre keine verdeckte Gewinnausschüttung (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Rz 236) gegeben. Eine derartige Rückforderung vor dem Bilanzstichtag ist im gegenständlichen Fall weder aktenkundig noch wurde dies vorgebracht bzw. behauptet – eine derartige Rückforderung der verdeckten Gewinnausschüttung wurde überdies auch bis zum Bilanzerstellungszeitpunkt nicht geltend gemacht –, weswegen der Unabhängige Finanzsenat davon ausgeht, dass die verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr 2000 bewirkt wurde.

Eine Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides ist in diesem Punkt nicht zu konstatieren. Dieses Berufungsbegehren ist daher als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in ATS und EURO)

Wien, am 17. Dezember 2007