



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Barenth & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m. b. H., 6020 Innsbruck, Museumstraße 5, vom 5. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 19. Jänner 2009 (Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Gemäß § 232 BAO wird in das Vermögen des Berufungswerbers die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2001	25.656,19
Umsatzsteuer	2002	35.641,44
Umsatzsteuer	2003	43.540,67
Umsatzsteuer	2004	57.634,63
Umsatzsteuer	2005	60.374,95
Umsatzsteuer	2006	69.762,55
Lohnsteuer	2003	45.259,07
Lohnsteuer	2004	59.909,26
Lohnsteuer	2005	62.757,73
Lohnsteuer	2006	72.515,83
Dienstgeberbeitrag	2003	7.273,78
Dienstgeberbeitrag	2004	9.628,27
Dienstgeberbeitrag	2005	10.086,06
Dienstgeberbeitrag	2006	11.654,33
Summe		571.694,76

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (Bw.) betrieb als nicht protokollierter Einzelunternehmer ab Mai 1999 eine so genannte Begleitagentur und ab dem Jahr 2005 eine weitere Begleitagentur.

Ab Juli 2008 führte das Landeskriminalamt Tirol im Auftrag der Staatsanwaltschaft Innsbruck umfangreiche Ermittlungen wegen des Verdachtes gerichtlich strafbarer Handlungen des Bw. nach § 216 Abs. 2 StGB. Im Zuge dieser Ermittlungen wurden die Telefonanschlüsse der Begleitagenturen mehrere Wochen lang überwacht und für das polizeiliche Ermittlungsverfahren relevante Gespräche protokolliert bzw. ausgewertet. Weiters wurden Hausdurchsuchungen in der Privatwohnung des Bw. sowie in einer „Agenturwohnung“ durchgeführt, bei denen unter anderem Buchhaltungsunterlagen beschlagnahmt wurden. Schließlich wurden zahlreiche für die Begleitagenturen tätige Frauen und einige Kunden als Zeugen sowie der Bw. als Beschuldigter über die Geschäftsabwicklung einschließlich der Preisgestaltung einvernommen.

1.2. Im Dezember 2008 begann das Finanzamt mit einer (noch anhängigen) Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO i. V. m. § 99 Abs. 2 FinStrG, in deren Verlauf an den Bw. der im Spruch angeführte Bescheid erlassen wurde, mit welchem gemäß § 232 BAO die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche in das Vermögen des Bw. angeordnet wurde:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2001	25.656,19
Umsatzsteuer	2002	35.641,44
Umsatzsteuer	2003	43.540,67
Umsatzsteuer	2004	57.634,63
Umsatzsteuer	2005	60.374,95
Umsatzsteuer	2006	69.762,55
Lohnsteuer	2001	26.668,75
Lohnsteuer	2002	37.048,08
Lohnsteuer	2003	45.259,07
Lohnsteuer	2004	59.909,26
Lohnsteuer	2005	62.757,73
Lohnsteuer	2006	72.515,83
Dienstgeberbeitrag	2001	4.286,05
Dienstgeberbeitrag	2002	5.954,16
Dienstgeberbeitrag	2003	7.273,78
Dienstgeberbeitrag	2004	9.628,27
Dienstgeberbeitrag	2005	10.086,06
Dienstgeberbeitrag	2006	11.654,33
Summe		645.651,80

Im Begründungsteil des Sicherstellungsauftrages wurde ausgeführt, die sichergestellten Abgabenansprüche seien auf Basis der bei der Hausdurchsuchung durch das Landeskriminalamt vorgefundenen Unterlagen ermittelt worden. Die Schätzung der Bemessungsgrundlagen sei gemäß § 184 BAO erfolgt. Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, könne die Abgabenbehörde nach Entstehen des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§ 232 BAO). Im vorliegenden Fall sei die Abgabeneinbringung gefährdet, weil es sich um hinterzogene Abgabenbeträge handle. Im Hinblick auf die Höhe der zu erwartenden Abgabenvorschreibungen sei zu befürchten, dass Vermögen dem Zugriff der Finanzverwaltung entzogen werde.

Den im Sicherstellungsauftrag enthaltenen Abgabenforderungen liegt folgende Berechnung der Betriebsprüfung zugrunde:

	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Umsätze lt. Erklärung	54.302,35	75.436,54	92.155,58	121.986,00	127.786,00	147.655,24
Zuschlag lt. Beilage (43,69%)	<u>23.724,70</u>	<u>32.958,22</u>	<u>40.262,77</u>	<u>53.295,68</u>	<u>55.829,70</u>	<u>64.510,57</u>
Einnahmen Agentur	78.027,05	108.394,76	132.418,35	175.281,68	183.615,70	212.165,81
Aufschlag lt. Vergleichsbetrieb	2,34	2,34	2,34	2,34	2,34	2,34
Gesamtumsatz inkl. Damen	182.583,29	253.643,75	309.858,95	410.159,14	429.660,75	496.468,01
Ausgaben						
Taxi (9,9)	18.442,76	25.620,58	31.298,88	41.430,22	43.400,08	50.148,28
Wohnungen (19,61)	9.310,72	12.934,41	15.801,07	20.915,82	21.910,29	25.317,08
Agentur (siehe oben)	<u>78.027,05</u>	<u>108.394,76</u>	<u>132.418,35</u>	<u>175.281,68</u>	<u>183.615,70</u>	<u>212.165,81</u>
Rest Einnahmen Damen	76.802,76	106.694,00	130.340,64	172.531,42	180.734,68	208.836,82
Taxizahlungen	<u>18.442,76</u>	<u>25.620,58</u>	<u>31.298,88</u>	<u>41.430,22</u>	<u>43.400,08</u>	<u>50.148,28</u>
Bemessungsgrundlage für LSt, DB, Dz	95.245,52	132.314,85	161.639,52	213.961,64	224.134,75	258.985,11
Lohnabgaben						
LSt (28%)	26.668,75	37.048,08	45.259,07	59.909,26	62.757,73	72.515,83
DB (4,5%)	4.286,05	5.954,16	7.273,78	9.628,27	10.086,06	11.654,33
DZ (2001: 0,51%; 2002: 0,45%; 2003 ff: 0,44%)	485,75	595,42	711,21	941,43	986,19	1.139,53
Umsatzsteuer						
Umsätze lt. Erklärung	54.302,35	75.436,54	92.155,58	121.986,00	127.786,00	147.655,24
Umsätze lt. Bp	<u>182.583,29</u>	<u>253.643,75</u>	<u>309.858,95</u>	<u>410.159,14</u>	<u>429.660,75</u>	<u>496.468,01</u>
Differenz	128.280,94	178.207,21	217.703,37	288.173,14	301.874,75	348.812,77
Umsatzsteuer auf Differenz	25.656,19	35.641,44	43.540,67	57.634,63	60.374,95	69.762,55

1.3. In der gegen den Sicherstellungsauftrag erhobenen Berufung vom 5. 2. 2009 wurde die ersatzlose Bescheidbehebung beantragt. Ausgeführt wurde (zusammengefasst), der Bw. habe im Rahmen seiner Begleitagenturen „begleitungswillige Damen an begleitungsinteressierte Kunden“ vermittelt und hierfür Provisionen erhalten. Der Bw. habe die Dienste der weiblichen Begleitpersonen beworben, Anrufe von Kunden entgegengenommen und diese an die bei ihm unter Vertrag stehenden „Begleiterinnen“ vermittelt. Der Geschäftsablauf sei seit der Betriebseröffnung unverändert geblieben und schon bei einer im Mai 2002 abgeschlossenen Betriebsprüfung offen gelegt worden.

Der Bw., der beim Finanzamt unter der Steuernummer 000/0000 geführt werde, habe die Umsätze der Agentur laufend vorangemeldet, regelmäßig Steuererklärungen eingereicht und für die Jahre 2004 bis 2008 Einkommensteuer in Höhe von rund 189.000 € entrichtet. Somit seien niemals Zweifel an der Steuerehrlichkeit des Bw. angebracht gewesen.

Bei einer Akteneinsicht am 2. 2. 2009 habe der zuständige Betriebsprüfer dem steuerlichen Vertreter nur das (unter Punkt 1.2. angeführte) Berechnungsblatt mit dem Bemerkungen ausgehändigt, polizeiliche Ermittlungen hätten ergeben, dass der Bw. Schwarzumsätze in Höhe von 43,69 % der erklärten Umsätze getätigt habe. In diesbezügliche Unterlagen habe der steuerliche Vertreter jedoch nicht Einsicht nehmen können, weil sich diese nach Auskunft des Betriebsprüfers bei den Akten der Polizei befunden hätten. Das Finanzamt habe weder eine nachvollziehbare Berechnung von nicht erklärten Umsätzen vorgenommen noch schlüssige Feststellungen zur Zusammensetzung derartiger Umsätze getroffen. Der bloße Hinweis im Sicherstellungsauftrag auf bei einer Hausdurchsuchung beschlagnahmte Unterlagen genüge

den Anforderungen an eine ausreichende Bescheidbegründung nicht. Vielmehr hätten im Sicherstellungsauftrag die für eine Annahme von Schwarzumsätzen maßgeblichen Überlegungen einschließlich der Schätzungsmethode dargelegt werden müssen. Das dem steuerlichen Vertreter ausgehändigte Berechnungsblatt habe keine weiteren Aufschlüsse erbracht, weil dort nur auf eine ihm nicht bekannte Beilage verwiesen werde.

Weiters habe der Betriebsprüfer die Ansicht vertreten, dass in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sowohl die Agenturanteile des Bw. als auch die an die Begleitpersonen für ihre Dienste bezahlten Beträge einzubeziehen seien. Dazu sei festzustellen, dass keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliege, wonach von Begleitagenturen vermittelte Personen anders zu behandeln seien als von Modellagenturen vermittelte Fotomodelle. Da in derartigen Fällen das Vertragsverhältnis durch Anbot und Annahme zwischen „Endkunde“ und vermittelter Person zustande komme, sei dem Bw. nur ein Provisionsanspruch erwachsen.

Entgegen der – nur auf Erhebungen bei Vergleichsbetrieben gestützten – Ansicht der Betriebsprüfung seien für Begleitagenturen tätige Begleitpersonen nicht als Dienstnehmer zu qualifizieren, zumal diese berechtigt seien, Aufträge abzulehnen sowie Ort und Zeit der Auftrags Erfüllung selbst zu bestimmen. Weiters würden Begleitpersonen überwiegend eigene Betriebsmittel (Kraftfahrzeuge) verwenden. Da diese Umstände eindeutig gegen eine Weisungsgebundenheit sprächen, lägen keine Dienstverhältnisse vor.

Dem Sicherstellungsauftrag sei nicht einmal ansatzweise zu entnehmen, warum das Finanzamt bei unveränderter Sachlage zu einer vollkommen anderen Beurteilung als bei der Vorprüfung im Jahr 2002 gelangt sei, wo die „Rechtsstellung der Damen als selbständige Unternehmerinnen“ nicht in Frage gestellt worden sei. Somit habe der Bw. im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben in lohnsteuerlicher Hinsicht auf eine "rechtmäßige Abwicklung" vertrauen dürfen.

Das Finanzamt habe keine konkreten Feststellungen zu den Abläufen im Betrieb des Bw. getroffen, sondern seine Beurteilung betreffend das Vorliegen von Dienstverhältnissen ausschließlich auf eine "systematische Betrachtungsweise" gestützt. Recherchen des steuerlichen Vertreters hätten indes ergeben, dass Finanzämter die Rechtsstellung von Begleitpersonen bundesweit unterschiedlich beurteilten. Da in einem Berufungsverfahren nicht mit einer Bestätigung der Arbeitnehmereigenschaft der für den Bw. tätigen Frauen zu rechnen sei, könne von der Verwirklichung lohnsteuerpflichtiger Tatbestände keine Rede sein. Zudem sei die Berechnung der sichergestellten Lohnabgabenforderungen nicht nachvollziehbar.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO seien Bescheide zu begründen, wobei zentrales Begründungselement jener Sachverhalt sei, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen angenommen hat. Aus der Begründung habe hervorzugehen, aus

welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangte, dass gerade der von ihr angenommene Sachverhalt vorliege. Diesen Anforderungen genüge der Sicherstellungsauftrag nicht, weil nicht erkennbar sei, aus welchen Erwägungen das Finanzamt angenommen habe, dass der Abgabensanspruch dem Grunde nach entstanden sei, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgeblich gewesen seien.

Die Gefährdung der Einbringlichkeit sei vom Finanzamt damit begründet worden, dass es sich bei den sichergestellten Abgabensforderungen um hinterzogene Beträge handle, wobei zu befürchten sei, der Bw. werde Vermögen dem Zugriff der Abgabenbehörde entziehen. Nach Ansicht des Bw. sei aber "aus dem Anteil des an die Begleiterin ausbezahlten Kundengeldes" keinesfalls ein Hinterziehungstatbestand ableitbar. Vielmehr stelle die Frage der Rechtsstellung von Begleitpersonen eine Rechtsfrage dar, die selbst das Finanzamt unterschiedlich beurteilt habe. Da den Handlungen des Bw. vertretbare Rechtsansichten zugrunde gelegen seien, könne die vom Finanzamt angenommene Einbringungsgefährdung nicht auf den Verdacht einer Abgabenhinterziehung gestützt werden. Weiters sei zu Gunsten des Bw. zu berücksichtigen, dass er fällige Abgaben stets pünktlich entrichtet habe.

1.4. In einer Berufungsergänzung vom 23. 6. 2009 führte der steuerliche Vertreter aus, Grundlage für den Sicherstellungsauftrag sei nur ein Berechnungsblatt, welches wiederum auf Unterlagen der Kriminalpolizei verweise. Erhebungen durch den Rechtsanwalt des Bw. hätten jedoch gezeigt, dass bei der Polizei keine Unterlagen existierten, worauf die Annahme von nicht erklärten Umsätzen gestützt werden könne. Somit erscheine die Schlussfolgerung angebracht, dass überhaupt keine gesicherten Grundlagen für die gegenständlichen Abgabensforderungen bestünden. Dem steuerlichen Vertreter sei lediglich ein Berechnungsblatt übergeben worden, aus dem nicht ersichtlich sei, woraus sich „Schwarzumsätze“ ergeben sollten. Weiters sei der von der Betriebsprüfung angewendete „Aufschlag laut Vergleichsbetrieb“ in Höhe von 2,34 nicht nachvollziehbar. Da aufgrund des Sicherstellungsauftrages Simultanpfandrechte zu Gunsten der Republik Österreich auf Liegenschaften des Bw. vorgemerkt worden seien, sei ihm ein Schaden entstanden, weil er geplante Grundstücksverkäufe nicht mehr durchführen könne.

Diesem Schreiben war eine eidesstattliche Erklärung einer Angestellten der Rechtsanwaltskanzlei H. angeschlossen, wonach ihr am 10. 4. 2009 anlässlich der Anfertigung von Kopien aus den Akten des Landeskriminalamtes vom zuständigen Beamten die Auskunft erteilt worden sei, dass er nichts von Unterlagen betreffend „geschätzte Schwarzumsätze“ wisse. Damit habe die Polizei nichts zu tun, dies sei „die Baustelle“ des Finanzamtes.

1.5. Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat unmittelbar zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Gemäß § 232 Abs. 1 BAO (i. d. F. vor BGBl I 2009/20) kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung hat der Sicherstellungsauftrag zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages oder in der diesen bestätigenden Berufungsentscheidung dargetan werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Ein Sicherstellungsauftrag ist aber kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die

Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 4. 2. 2009, 2006/15/0204; VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0041).

2.2. Was die sichergestellte Umsatzsteuer betrifft, so liegen nach den Feststellungen der Betriebsprüfung und den ihnen zugrunde liegenden polizeilichen Feststellungen gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung der Abgabenschuld vor:

2.2.1. Das Landeskriminalamt hat auf Anordnung der Staatsanwaltschaft Innsbruck im Zeitraum vom 19. 9. 2008 bis zum 18. 10. 2008 die Agenturtelefone des Bw. abgehört und dabei rund 3.300 Telefongespräche mit einem für den Tatverdacht des Vergehens der Zuhälterei relevanten Inhalt protokolliert. Auf diese Weise wurde belegt, dass der Bw. im Rahmen seines Agenturbetriebes Kontakte zwischen Prostituierten und ihren Kunden angebahnt, Taxidienste organisiert, im Bedarfsfall eine ihm gehörige Wohnung in Innsbruck zur Verfügung gestellt sowie die Abrechnung hierfür vorgenommen hat. Im Zuge der Auswertung dieser Telefonate wurde jeder zustande gekommene Termin – beginnend mit der Kundenanfrage beim Bw. bis hin zur telefonischen Bestätigung der jeweiligen „Begleitperson“ an den Bw. betreffend die Durchführung – dokumentiert. Solcherart wurde festgestellt, dass der (am 16. 10. 2008 vorübergehend inhaftierte) Bw. im Zeitraum vom 19. 9. 2008 bis zum 9. 10. 2008 insgesamt 237 Kundenkontakte angebahnt und hierfür in Summe 288 Stunden zu den von ihm festgelegten Tarifen verrechnet hat. Die aus dieser Stundenanzahl resultierenden Einnahmen ergaben einen Betrag von 20.083 €. Der Ermittlung dieses Betrages wurden Art und Dauer der jeweiligen Dienste, Angaben des Bw. zur Preisgestaltung (bei einer Beschuldigtenvernehmung am 16. 10. 2008) sowie eine bei der Hausdurchsuchung vorgefundene Preisliste zugrunde gelegt.

Demgegenüber hat der Bw. in den von der Polizei beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen (Excel-Listen) für den Zeitraum vom 19. 9. 2008 bis zum 9. 10. 2008 nur 187 Stunden mit Gesamteinnahmen in Höhe von 13.977 € erfasst. Aufgrund eines Vergleiches der laut Telefonüberwachung zustande gekommenen Termine mit den vom Bw. erfassten Daten gelangte der Betriebsprüfer zur Feststellung, dass die in diesem Zeitraum tatsächlich erzielten Einnahmen um 43,69 % höher als die Einnahmen laut Buchhaltung waren.

Weiters bestand im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages Grund zur Annahme, dass keine Einnahmenbelege vorhanden waren und der Bw. handschriftliche Uraufzeichnungen über die von ihm erzielten Einnahmen nicht aufbewahrt hat.

Dazu gab N.P., die ab September 2007 bis zirka Mai 2008 im gemeinsamen Haushalt mit dem Bw. lebte und verdächtig ist, den Agenturbetrieb des Bw. nach seiner Verhaftung bis Anfang Dezember 2008 fortgeführt zu haben, bei ihrer polizeilichen Einvernahme am 30. 10. 2008 an, der Bw. habe „die Termineintragungen früher immer in einem gelben Heft per Hand gemacht“. Der Bw. habe „in den jeweiligen Spalten penibel alles eingetragen“ (Telefonnummer des Kunden, Name der Begleiterin, Vorlieben, Zeit der Begleitung, Aufteilung des Geldes usw.). Zum Zeitpunkt der Neugestaltung der Preise ungefähr im Mai 2008 habe der Bw. im Beisein dieser Zeugin „dieses orange Buchhaltungsheft“ im offenen Kamin seiner Wohnung mit dem Bemerken verbrannt, es sei besser, „wenn er dieses Heft nicht hat“.

Die Zeugin J.T., die ab August 1999 bis zum Sommer 2008 mit mehreren Unterbrechungen als „Begleitperson“ für den Bw. tätig war, gab bei der polizeilichen Befragung vom 27. 10. 2008 an, dass der Bw. „die Termine per Hand sehr genau in so rote Büchlein“ eingetragen habe, welche er meistens in seinem Auto mit sich geführt habe. Als dieser Zeugin ein bei der Hausdurchsuchung vorgefundener Umschlag eines Wirtschaftsbuches mit den Initialen des Bw. vorgelegt wurde, gab sie zu Protokoll, „genau solche Büchlein“ beim Bw. gesehen zu haben. Der einzige Unterschied bestehe darin, dass bei dem von der Polizei vorgefundenen Exemplar die Seiten herausgerissen worden seien. Weiters wurden J.T. einige noch vorhandene lose Papierblätter mit handschriftlichen Eintragungen ohne Datumsangaben vorgelegt, auf denen der Bw. an ihn abzuführende Einnahmen – getrennt nach weiblichen Vornamen und diesen zugeordneten Geldbeträgen – notiert (und offenbar nach erfolgter Zahlung durchgestrichen) hat. Dazu gab J.T. an, der Bw. habe genau solche Eintragungen vorgenommen.

Auch die Zeugin I.R., die zum Bw. ab August 2004 eine zirka eineinhalbjährige Beziehung unterhielt, darüber hinaus auch als Begleitperson tätig war und manchmal Telefondienst für den Bw. verrichtete, gab bei ihren Einvernahmen am 26./31. 3. 2009 an, dass der Bw. alle Termine in ein Buchhaltungsheft und zusätzlich in einen „Timer“ eingetragen habe. Sie wisse aber nicht, „was der Bw. mit den Buchhaltungsheften gemacht hat, wenn sie voll geschrieben waren“. Nach den Angaben dieser Zeugin sei es aber nicht so gewesen, dass der Bw. „jeden Tag die Seiten herausgerissen hat“.

Die Zeugin D.G., die mit dem Bw. vorübergehend liiert war und seinen Angaben zufolge zirka ein halbes Jahr lang (bis zum Herbst 2005) „geschäftlich als Telefonistin in die Agentur eingebunden war“, bestätigte bei ihrer polizeilichen Einvernahme, dass der Bw. handschriftliche Einnahmenaufzeichnungen nach Art eines Kassabuches (in einem orangen Heft mit Spalten) geführt habe. Darin habe der Bw. Datum, Name der jeweiligen Begleitperson und Geldbeträge eingetragen. Ob der Bw. diese Daten anschließend in seinen Computer übertragen habe, sei der Zeugin nicht bekannt. Auszuschließen sei jedoch, dass der Bw. „nach jedem Tag die Seite aus dem orangen Heft gerissen hat“.

R.S., der für den Bw. in den Jahren 2002 bis 2007 die Buchhaltung geführt hat, gab bei seiner polizeilichen Zeugeneinvernahme an, dass er Grundaufzeichnungen betreffend die tägliche „Terminabwicklung“ nie zu Gesicht bekommen habe; der Bw. habe solche Aufzeichnungen auch niemals erwähnt. Für die Erstellung der Buchhaltung seien ihm nur „Kassabücher in Excel-Listen“ und in Ordnern abgelegte Ausgabenbelege zur Verfügung gestanden. Einnahmenbelege hätten nicht existiert, weil „die Damen keine Quittungen abgeben“.

Im Hinblick auf das obige Beweisergebnis bestehen berechtigte Zweifel an der Vollständigkeit der von nicht aufbewahrten handschriftlichen Grundaufzeichnungen in Excel-Listen übertragenen Einnahmen des Bw. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz waren somit die Voraussetzungen für eine Umsatzhinzuschätzung (§ 184 BAO) mit einer für das Sicherungsverfahren ausreichenden Wahrscheinlichkeit gegeben. Wenn die Betriebsprüfung durch polizeiliche Ermittlungen indizierte vorsätzliche Einnahmenverkürzungen in Verbindung mit fehlenden Einnahmenbelegen und nicht mehr vorhandenen Grundaufzeichnungen zum Anlass für eine Hinzuschätzung zu den Umsätzen im gesamten Prüfungszeitraum genommen hat, so ist dies nicht rechtswidrig. Denn unter den gegebenen Umständen ist der Verdacht, der Bw. habe Erlöse nicht nur im Zeitraum der Telefonüberwachung, sondern auch in den Jahren zuvor (systematisch) verkürzt, durchaus begründet. Darüber hinaus besteht eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde, wenn Uraufzeichnungen über die erzielten Einnahmen nicht aufbewahrt wurden, wobei der Umstand der Vernichtung von Grundaufzeichnungen an sich schon geeignet ist, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen (vgl. VwGH 31. 5. 2006, 2002/13/0072). Da die genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist, bleibt festzuhalten, dass das Ausmaß der im Zeitraum der Telefonüberwachung festgestellten Einnahmenverkürzung auch als (vorläufiger) Maßstab für eine Hinzuschätzung zu den Umsätzen im gesamten Prüfungszeitraum geeignet erscheint. Eine genaue zahlenmäßige Überprüfung der Hinzuschätzung unter Bedachtnahme auf im anhängigen Betriebsprüfungsverfahren allenfalls noch hervorkommende weitere Sachverhaltselemente ist dem Abgabenfestsetzungsverfahren vorbehalten.

2.2.2. Wie bereits erwähnt, wird der Bw. von den Strafverfolgungsbehörden verdächtigt, unter dem Deckmantel der von ihm betriebenen Begleitagenturen ab Mai 1999 bis Dezember 2008 eine Vielzahl von Frauen (mindestens 120) angeworben und diese zum Großteil mehrfach über einen längeren Zeitraum der illegalen Prostitution (in Wohnungen von Kunden, in einer „Agenturwohnung“ und in Hotelzimmern) zugeführt zu haben. Weiters besteht der polizeiliche Verdacht, der Bw. habe diesen Frauen die Bedingungen für die Prostitutionsausübung vorge-schrieben und sie durch die von ihm festgelegte Preisgestaltung finanziell ausgenutzt bzw. ausgebeutet, um sich dadurch eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen.

Vor diesem Hintergrund hat das Finanzamt in die Bemessungsgrundlage für die sicher gestellte Umsatzsteuer nicht nur den jeweiligen „Agenturanteil“ des Bw., sondern alle Zahlungen einbezogen, die von den Kunden der Begleitagenturen für die von ihnen in Anspruch genommenen Dienste aufgewendet wurden, insbesondere die Anteile der für den Bw. tätigen Frauen.

Nach § 23 Abs. 2 BAO ist es für die Besteuerung grundsätzlich ohne Belang, ob es sich um rechtlich zulässiges oder strafbares Verhalten handelt. Werden Abgabentatbestände verwirklicht, so steht der Umstand, dass ein rechtswidriges Verhalten zur Tatbestandsverwirklichung führte, der Abgabenerhebung nicht entgegen (vgl. Ritz, BAO, § 23, Tz 10).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer unter anderem sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausführt. Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz in diesen Fällen nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten. Entgelt ist demnach, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der sonstigen Leistung steht. Ob der Abnehmer das Entgelt dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leistet, ist unbeachtlich. Der Abzug von Betriebsausgaben kommt nicht in Betracht. Bemessungsgrundlage ist das ungekürzte Entgelt. Dass der Unternehmer daraus seine Geschäftskosten decken muss, ist gleichgültig (vgl. VwGH 22. 9. 2005, 2003/14/0002).

Umsätze sind demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Entscheidend dafür, ob der Bw. im eigenen oder im fremden Namen tätig geworden ist, ist sein Auftreten nach außen. Demnach ist für die Beurteilung der Frage, welche Leistung der Bw. den Kunden seiner Begleitagenturen erbracht hat, ob diese in der bloßen Vermittlung von Prostituierten bestand oder ob er den Kunden eine Leistung anbot, zu deren Erfüllung er sich solcher Frauen bediente, entscheidend, wie der Bw. gegenüber den Kunden im Außenverhältnis tatsächlich aufgetreten ist (vgl. VwGH 25. 1. 2006, 2002/13/0199).

Die Frage, wie sich das Außenverhältnis zwischen dem Bw. und den Kunden seiner Begleitagenturen gestaltete, ist aber im Sicherstellungsverfahren nicht erst nach Durchführung sämtlicher Beweise, somit nach Abschluss eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens zu lösen. Vielmehr genügt es, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages hinreichende Anhaltspunkte dafür bestanden, dass der Bw. die im Rahmen seiner Begleitagenturen angebotenen Leistungen (körperliche Hingabe gegen Entgelt) nicht bloß vermittelt, sondern sich zu deren Erfüllung Prostituierte bedient hat.

Der Bw. hat zahlreiche Frauen für seine Begleitagenturen angeworben und deren Dienste laufend in Zeitungsinseraten offeriert. Weiters hat der Bw. ab dem Jahr 2000 seinen Kunden eine

Wohnung (zunächst in R., später in I.) zur Verfügung gestellt, wo gegen einen entsprechenden Aufpreis (30 €) sexuelle Kontakte abgewickelt wurden. In dieser Wohnung, die von den Strafverfolgungsbehörden als illegales Bordell angesehen wird, wurden auf Rechnung des Bw. auch Getränke und diverse Gegenstände (Kondome etc.) verkauft (vgl. Abschlussbericht des Landeskriminalamtes an die Staatsanwaltschaft vom 8. 7. 2009). Zudem hat der Bw. Chauffeure engagiert, deren Aufgabe darin bestand, die für den Bw. tätigen Frauen zu Treffpunkten mit Kunden zu fahren, falls einer Frau kein eigener PKW zur Verfügung stand oder sich der Bw. nicht selbst als Chauffeur betätigte (vgl. ZV J.T., N.S., G.G., G.H., W.F., M.U.).

Eine Kontaktaufnahme zwischen Kunden und Prostituierten war nur über die Begleitagenturen des Bw. möglich. Aus dem Umstand, dass Kundenwünsche nur den Begleitagenturen bekannt gegeben werden konnten und die finanzielle Gegenleistung vom Bw. bestimmt wurde, war für Kunden klar erkennbar, dass die von ihnen gewünschten Dienste im Namen der Begleitagenturen erbracht wurden. Denn die Kunden haben die wesentlichen Bedingungen für die Inanspruchnahme der von ihnen verlangten Dienste nicht mit der jeweiligen Begleitperson, sondern mit den Begleitagenturen des Bw. vereinbart. Dabei hat der Bw. seinen Kunden jeweils eine einheitliche Leistung verrechnet und den dafür zu zahlenden Preis (Stundensatz plus Taxipauschale und Benutzungsentgelt im Fall der Buchung der Agenturwohnung) als Gesamtbetrag vereinnahmt (Kreditkartenzahlungen) bzw. von Begleitpersonen vereinnahmen lassen (Barzahlungen). Damit ist der Bw. seinen Kunden unter den Namen der von ihm betriebenen Begleitagenturen gegenübergetreten. Entgegen der Ansicht des Bw. hat er nicht bloß Vermittlungsleistungen erbracht, sondern hat er seinen Kunden im Rahmen der von ihm betriebenen Begleitagenturen mit Hilfe der für ihn tätigen Frauen die Gelegenheit zum Geschlechtsverkehr verschafft. Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die vom Bw. erbrachten Leistungen seiner Begleitagenturen ist daher das Entgelt, das Kunden hierfür aufgewendet haben.

Gegen eine bloße Vermittlungsleistung spricht auch die vom Bw. bestimmte Aufteilung der Kundeneinnahmen zwischen ihm und der jeweiligen Begleitperson. Aus einer bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Preisliste und den Angaben des Bw. bei der polizeilichen Einvernahme am 16. 10. 2008 ist die Tarifgestaltung ersichtlich. Diese zeigt, dass der Bw. nicht bloß Vermittlungsprovisionen kassiert, sondern sich an den Einnahmen aus den „Begleitterminen“ nach folgendem Aufteilungsschlüssel beteiligt hat:

Termine	Dauer	Preis in €	D (Dame)	T (Taxi)	A (Agentur)
bis zu einer Entfernung von 65 km	1 Stunde	190	80	30	80
	2 Stunden	280	133	30	117
	3 Stunden	370	186	30	154
	Verlängerungsstunde	110	73		37

bis zu einer Entfernung von 90 km	1 Stunde	205	80	45	80
	2 Stunden	295	133	45	117
	3 Stunden	385	186	45	154
bis zu einer Entfernung von 110 km	1 Stunde	220	80	60	80
	2 Stunden	310	133	60	117
	3 Stunden	400	186	60	154
7-Stunden-Pauschale bis 65 km		660	395	30	235
ab der 4. Stunde jede weitere		73	43		30
Tagespauschale (24x50 € plus Taxi)		1200	720		480
Wartezeit für Fahrer nach der 1. Stunde	pro weitere Stunde			7	
Italien					
bis Brixen	1 Stunde	230			
bis Bozen	1 Stunde	250			
bis Meran	1 Stunde	270			

Nach der zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegebenen Aktenlage hat der Bw. den Auftritt seiner Begleitagenturen nach außen organisiert, für eine reibungslose Abwicklung der Begleittermine (gegebenenfalls durch Taxidienste und eine im Bedarfsfall zur Verfügung gestellte Wohnung) gesorgt. Weiters hat der Bw. den für ihn tätigen Frauen die Preise für ihre Dienste vorgegeben und einen (zeitabhängigen) Entgeltsanteil beansprucht, was klar für eine Aufteilung der den Begleitagenturen des Bw. zugeflossenen Einnahmen spricht.

Zudem hat sich der Bw. in den Leistungsaustausch eingeschaltet, indem er darauf hinwirkte, dass sich die für ihn tätigen Frauen möglichst jedem Kunden widmeten und sich diesen gegenüber möglichst „aufgeschlossen“ verhielten, widrigenfalls es zu Benachteiligungen bei „Terminvergaben“ durch den Bw. kam (vgl. ZV J.T., D.B., S.I.). Der Bw. hat die für ihn tätigen Frauen dazu angehalten, ihm Beginn und Ende der Kundenkontakte (samt „Verlängerungsstunden“) telefonisch zu bestätigen, um jederzeit eine genaue Kontrolle über die an ihn abzuführenden Geldbeträge zu haben. Weiters waren den Frauen Kundenkontakte außerhalb des Agenturbetriebes unter Androhung einer „Konventionalstrafe“ untersagt und durften an Kunden der Begleitagenturen keinesfalls private Telefonnummern dieser Frauen bekannt gegeben werden. Darüber hinaus hat der Bw. bei Kundenkontakten in der Agenturwohnung auf strikte Zeitvorgaben geachtet, um eine möglichst hohe Wohnungsauslastung zu erreichen (vgl. schriftliche Vereinbarung der Agentur „...“ mit E.D. vom 30. 10. 2003; ZV N.L. und J.T.; Polizeibericht vom 8. 7. 2009, S. 33).

Insgesamt gesehen konnte somit das Finanzamt im Ergebnis zu Recht davon ausgehen, dass der Bw. als Begleitagenturbetreiber nicht außerhalb eines nur zwischen Prostituierten und ihren Kunden erfolgten Leistungsaustausches gestanden ist, sondern die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bw. und den Kunden seiner Begleitagenturen stattgefunden haben. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Bw. die von ihm angebotenen und von Kunden ent-

lohten Leistungen der Prostituierten nicht selbst erbracht hat, sondern diese als Erfüllungshelfinnen herangezogen hat, die ihren Entgeltsanteil unmittelbar einbehalten haben.

2.2.3. Die nach Ansicht der Betriebsprüfung umsatzsteuerpflichtigen Gesamteinnahmen des Bw. wurden auf der Basis einer Hochrechnung ermittelt, der die in den Excel-Listen des Bw. für den Zeitraum vom 19. 9. 2008 bis zum 9. 10. 2008 erfassten Einnahmen (Agenturanteil zuzüglich Entgelte für die stundenweise Wohnungsüberlassung) zugrunde gelegt wurden. Diesen Beträgen wurden – gestützt auf die Angaben des Bw. zur Einnahmenaufteilung und die obige Preisliste – die Anteile der Begleitpersonen hinzugerechnet. Weiters wurden Taxipauschalen für jeden zustande gekommenen Begleittermin in Ansatz gebracht. Dem solcherart berechneten Verhältnis zwischen dem vom Bw. aufgezeichneten Umsatz (14.057 €) und dem Gesamtumsatz (32.620 €) entspricht ein Aufschlag von 2,32.

Eine von der Betriebsprüfung angestellte Kontrollrechnung basiert auf den bei der polizeilichen Telefonüberwachung festgestellten Begleitterminen mit entsprechend höheren Einnahmen, die ebenfalls auf einen Gesamtumsatz hochgerechnet wurden. Das so ermittelte Verhältnis zwischen Agenturumsatz (20.307 €) und Gesamtumsatz (48.207 €) ergab einen Aufschlag von 2,37. Der Faktor 2,34 laut obigem Berechnungsblatt stellt einen Mittelwert dar, auf den die Umsatzschätzung für den gesamten Prüfungszeitraum aufgebaut wurde.

Bezüglich der näheren Einzelheiten wird auf die detaillierten Berechnungen im Arbeitsbogen verwiesen, die dem steuerlichen Vertreter mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. 11. 2009 zur Stellungnahme vorgehalten wurden. Gleichzeitig wurde dem steuerlichen Vertreter eine schriftliche Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 16. 11. 2009 samt weiteren Beilagen (darunter die vom steuerlichen Vertreter urgierte Ermittlung der Einnahmen laut Telefonüberwachung) zur Kenntnis gebracht. Damit wurden die dem Sicherstellungsauftrag anhaftenden Begründungsmängel einer fehlenden Erläuterung der Schätzungsmethode und der Schätzungsergebnisse saniert.

Im Antwortschreiben vom 10. 12. 2009 bemängelte der steuerliche Vertreter, die Betriebsprüfung habe die polizeilichen Protokolle der Telefonüberwachung nicht eigenständig ausgewertet, sondern nur deren Ergebnisse übernommen. Dieser Einwand ist nicht berechtigt, weil es der Betriebsprüfung im Hinblick auf § 166 BAO nicht verwehrt war, sich bei der Feststellung von Einnahmenverkürzungen polizeilicher Ermittlungsergebnisse zu bedienen. Im Übrigen musste im Sicherstellungsverfahren noch nicht das definitive Ausmaß der Abgabenverkürzung festgestellt werden. Das weitere Vorbringen, der Bw. habe selbst in die Telefonüberwachungsprotokolle der Polizei Einsicht genommen und dabei Fehler in der Auswertung festgestellt, ist derart allgemein gehalten, dass die polizeilichen Ermittlungsergebnisse und die darauf aufbauende Schätzung der Betriebsprüfung dadurch nicht entkräftet werden. Soweit in

der Vorhaltsbeantwortung eine diesbezügliche Stellungnahme im noch anhängigen Betriebsprüfungsverfahren angekündigt wurde, ist der Bw. auf das Abgabefestsetzungsverfahren zu verweisen.

2. 3. Was die im Sicherstellungsauftrag enthaltenen Lohnabgaben betrifft, so hat das Finanzamt Dienstverhältnisse mit dem Bw. als Dienstgeber und den für die Begleitagenturen tätigen Frauen und Chauffeuren als Dienstnehmer angenommen.

2.3.1. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. z. B. VwGH 28. 5. 2009, 2007/15/0163).

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nicht selbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit (vgl. VwGH 24. 2. 1999, 98/13/0118; VwGH 23. 5. 2000, 97/14/0167). Die Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit ist eine Rechtsfrage, deren Lösung eine Abwägung der für und gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale erfordert. Eine derartige Beurteilung kann aber im Sicherungsverfahren nicht erst nach Durchführung sämtlicher Beweise erfolgen. Vielmehr genügt es, wenn hinreichende Indizien dafür sprechen, dass an das Bestehen von Dienstverhältnissen anknüpfende Abgabeanprüche dem Grunde nach entstanden sind. Zu einer solchen Annahme ist die Abgabenbehörde im Sicherungsverfahren solange berechtigt, als nicht Umstände eingewendet werden, die einer solchen Deutung ohne nähere Untersuchung entgegenstehen.

Für eine Eingliederung der Prostituierten in die Betriebsorganisation des Bw. spricht zunächst, dass diese ausschließlich Kunden zu bedienen hatten, die ihnen vom Bw. verschafft worden waren. Weder war eine freie Kundenakquisition möglich, noch durften die Prostituierten für andere Begleitagenturen tätig werden. Um eine regelmäßige Bedienung von Kunden zu gewährleisten, bestand eine „Erreichbarkeitsliste“, mit welcher der Bw. koordinierte, welche Frauen ihm zu welchen Zeiten für welche Kundenwünsche zur Verfügung standen (vgl. ZV W.F.). Die für den Bw. tätigen Frauen hielten sich innerhalb bestimmter Zeiten auf Abruf be-

reit, damit ihnen der Bw. Aufträge erteilen konnte. Damit bestand trotz des Fehlens einer fixer Dienstzeit keine Möglichkeit zur selbständigen Arbeitseinteilung. Wenn der Bw. einen Kundenkontakt hergestellt und eine dem jeweiligen Kundenwunsch entsprechende Auswahl getroffen hatte, musste sich die mit der Bedienung des betreffenden Kunden beauftragte Prostituierte nach den Vereinbarungen zwischen dem Bw. und dem Kunden bezüglich Ort, Art und Dauer der von ihr zu erbringenden Dienste richten. Die für den Bw. tätigen Frauen konnten auch keine eigenen Entscheidungen über die Preisgestaltung treffen, weil diese dem Bw. vorbehalten war. Dies führte auch dazu, dass eine Preiskonkurrenz zwischen diesen Frauen ausgeschlossen war. Weiters bestanden laufende Kontrollen durch den Bw., dem insbesondere Beginn und Ende eines jedes Kundentermins telefonisch mitgeteilt werden mussten. Schließlich hat der Bw. auch Räumlichkeiten zur Ausübung der Prostitution beigestellt, auch wenn diese nur aufgesucht wurden, wenn dies ein Kunde wollte. Damit war die Tätigkeit der Prostituierten hinsichtlich aller wesentlichen Aspekte auf eine Weise mit dem Betrieb des Bw. verknüpft, dass das Finanzamt im Hinblick auf die im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegebene Sachlage von einer organisatorischen Eingliederung der Prostituierten in den Betriebsablauf der Begleitagenturen ausgehen konnte.

Das Berufungsvorbringen, die für den Bw. arbeitenden Frauen hätten „Ort und Zeit der Auftragserfüllung“ selbst bestimmen können, ist nicht stichhältig, weil auch in dieser Hinsicht eindeutig Kundenwünsche im Vordergrund standen, die es zu erfüllen galt. Im Übrigen räumte der Bw. bei der Beschuldigtenvernehmung am 17. 10. 2008 ein, sein primäres Ziel sei die Kundenzufriedenheit gewesen, weshalb er stets bestrebt gewesen sei, „für die Kunden einfach *immer* Damen zur Verfügung zu haben“. Dies deckt sich mit der Zeugenaussage der J.T., wonach es für den Bw. wichtig gewesen sei, dass „die Damen erreichbar und *jederzeit* bereit waren, die Termine zu machen“. Die Zeugin J.S. sagte wiederum aus, sie sei vom Bw. öfters gedrängt worden, mehr Termine wahrzunehmen; sie habe sich dadurch beeinflussen lassen und auch zu Zeiten gearbeitet, zu denen sie eigentlich nicht wollte; weiters habe sie sich vom Bw. dazu überreden lassen, auch Termine „in irgendeinem Tal“ mit einer langen Anfahrtszeit zu übernehmen. Eine freie Arbeitseinteilung bestand demnach wohl nicht.

Nach dem im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages gegebenen Ermittlungsstand konnte das Finanzamt auch davon ausgehen, dass sich die Prostituierten in einer persönlichen Abhängigkeit zum Bw. befanden. Dazu ist den Berufungsausführungen lediglich zu entnehmen, die für die Begleitagenturen des Bw. tätigen Frauen seien berechtigt gewesen, Aufträge abzulehnen. Betrachtet man dieses Vorbringen im Lichte der Angaben des Bw. bei der Beschuldigtenvernehmung am 17. 10. 2008, er habe niemals „direkt mit Gewalt oder Drohung“ eine Frau gezwungen, „einen Termin zu machen, wenn sie nicht wollte“, dann mag dies zutreffen. Damit kommt aber lediglich ein Verhalten zum Ausdruck, das aus steuerlicher

Sicht bedeutungslos ist. Andererseits wird durch zahlreiche Zeugenaussagen belegt, dass der Bw. stets darauf hinwirkte, dass die für ihn tätigen Prostituierten möglichst keine Kunden ablehnten, widrigenfalls sie eine bestimmte Zeit lang nicht mehr mit „Terminen“ bedacht wurden (vgl. ZV J.T.; D.B.). Schon dadurch war aber die Bestimmungsfreiheit dieser Frauen bei der Ausübung ihrer Tätigkeit weitgehend ausgeschaltet.

Wenn in der Berufung ausgeführt wurde, die für die Begleitagenturen des Bw. tätigen Frauen hätten überwiegend mit eigenen Betriebsmitteln, insbesondere mit eigenen Kraftfahrzeugen gearbeitet, so stand es diesen Frauen offenbar frei, ob sie für Fahrten zu den jeweiligen Treffpunkten mit Kunden ihr eigenes Kraftfahrzeug benutzten oder sich von eigens dazu engagierten Chauffeuren dorthin bringen ließen. Fest steht jedoch, dass den Prostituierten die Fahrtkosten in Form einer kilometerabhängigen „Taxipauschale“ (laut obiger Preisliste) ersetzt wurden, wenn sie ihr eigenes Kraftfahrzeug benutzten. Weiters ist zu wiederholen, dass die „Agenturwohnung“, in der ein Teil der Kundenkontakte abgewickelt wurde, vom Bw. zur Verfügung gestellt wurde, wobei das Benutzungsentgelt vom jeweiligen Kunden zu entrichten war. Wesentliche Ausgaben im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Prostituierten waren somit nicht von diesen selbst zu tragen, weshalb ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko nicht erkennbar ist. Andererseits wurde durch eine stundenweise Bezahlung auch kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko begründet.

2.3.2. Dem Sicherstellungsauftrag liegt die Annahme zugrunde, dass es sich auch bei den sichergestellten Lohnabgaben um hinterzogene Abgaben handle. Eine diesbezügliche Aussage findet sich aber nur in den in der Begründung des Sicherstellungsauftrages enthaltenen Ausführungen dazu, weshalb die Einbringung der Abgaben gefährdet sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dies jedoch kein Ersatz für entsprechende Tatsachenfeststellungen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0041), welche die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, anhand eindeutiger, ausdrücklicher und nachprüfbarer bescheidmäßiger Feststellungen über die Abgabenhinterziehung zu treffen und die maßgebenden Hinterziehungskriterien nachzuweisen hat (vgl. Ritz, BAO³, § 207, Tz 15).

In der Berufung gegen den Sicherstellungsauftrag wird die Auffassung vertreten, für eine Beurteilung der „Begleiterinnen“ als Dienstnehmer bestünde keine gesicherte Rechtslage. Somit könne weder von der Verwirklichung lohnabgabepflichtiger Tatbestände noch von hinterzogenen Abgaben ausgegangen werden. Mit diesem Vorbringen ist der Bw. insofern im Recht, als die Beurteilung, ob eine selbständige oder nicht selbständige Tätigkeit vorliegt, eine Rechtsfrage darstellt, deren Lösung eine Abwägung aller für und gegen ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale erfordert. Soweit ersichtlich, liegt bislang noch keine Rechtsprechung zur Frage vor, ob die Ausübung der Prostitution im Rahmen einer so genannten Begleitagentur eine selbständige oder nicht selbständige Tätigkeit darstellt.

Der Bw. hat auch behauptet, bei einer am 27. 5. 2002 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung (betreffend die Jahre 1998 bis 2000) sei die Rechtsstellung der „Begleiterinnen“ anders als bei der Prüfung im Jahr 2009 beurteilt worden, weshalb er von einem rechtmäßigen Verhalten in lohnsteuerlicher Hinsicht ausgehen habe können. Dies trifft zwar nicht zu, weil bei der vorangegangenen Prüfung keine konkreten Feststellungen zu den Abläufen in der Begleitagentur getroffen wurden, sondern der Prüfungsschwerpunkt auf Umsatz- und Gewinnzuschätzungen infolge nicht gedeckter Lebenshaltungskosten gelegt wurde (vgl. Bericht vom 26. 6. 2002, Nr...). Dennoch ist dem Bw. zuzugestehen, dass ihm das für eine Abgrenzung zwischen einer selbständigen und nicht selbständigen Tätigkeit erforderliche steuerliche Spezialwissen nicht mit ausreichender Deutlichkeit bekannt sein musste. Vor diesem Hintergrund und mangels gegenteiliger Feststellungen des Finanzamtes kann somit nicht die Feststellung getroffen werden, der Bw. habe Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge in der von § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG geforderten Schuldform der Wissentlichkeit verkürzt.

Für das Sicherstellungsverfahren bedeutet dies, dass von einer Sicherstellung der Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2001 bis 2002 Abstand zu nehmen ist, weil hinsichtlich dieser Abgaben (mangels Anwendbarkeit der siebenjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Selbstbemessungsabgaben) zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bereits Verjährung eingetreten war.

2.3.3. Eine pauschale Lohnsteuer-Nachforderung kann gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 dann erfolgen, wenn die genaue Ermittlung der auf die einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist. Dies trifft auf den vorliegenden Fall zu, weil der Bw. keine Aufzeichnungen geführt hat, sodass eine Schätzung vorgenommen werden musste. Dabei wurde der Berechnung der Lohnsteuer ein jährlicher Pauschalsatz in Höhe von 28 % zugrunde gelegt, welcher auf die im obigen Berechnungsblatt dargestellten Bemessungsgrundlagen angewendet wurde. Die Überprüfung der Frage, ob die solcherart ermittelte Lohnsteuer im Detail richtig ist oder nicht, ist nicht Gegenstand des Sicherungsverfahrens. Die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet und etwa für die Vollstreckbarkeit einer Abgabenschuld i. S. d. § 226 BAO Voraussetzung ist, ist für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich (vgl. VwGH 8. 2. 1989, 88/13/0154f).

2.4. Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Abgabeneinbringung kann im Wesentlichen dann gesprochen werden, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Literatur und Rechtsprechung sehen relevante Gefährdungs- und Erschwerungsursachen etwa bei drohendem Konkurs- oder Aus-

gleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleuderung, Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder beim dringenden Verdacht einer Abgabenhinterziehung (vgl. Ritz, BAO³, § 232, Tz 5).

Der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung genügt. Eine vom potenziellen Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich. Es reicht, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen geschlossen werden kann, dass mit einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der voraussichtlich anfallenden Abgaben gerechnet werden muss (vgl. VwGH 26. 4. 2000, 97/14/0003; VwGH 30. 10. 2001, 96/14/0170; VwGH 19. 3. 2002, 97/14/0004).

Aus den unter Punkt 2.2. angeführten Gründen liegen schwerwiegende Verdachtsmomente für eine Abgabenhinterziehung betreffend die sichergestellte Umsatzsteuer in einem die Gerichtszuständigkeit begründenden Ausmaß vor. Das Finanzamt Innsbruck hat am 19. 2. 2009 einen diesbezüglichen Anlassbericht gemäß § 82 Abs. 2 FinStrG i. V. m. § 100 Abs. 2 Z 2 StPO an die Staatsanwaltschaft Innsbruck (wegen des Verdachts einer gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung) erstattet. Das finanzstrafrechtliche Ermittlungsverfahren ist bei der Staatsanwaltschaft Innsbruck unter der Aktenzahl ...St... anhängig.

Der Bw. hat zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen bei Beginn der Außenprüfung (am 9. 12. 2008) angegeben, dass er seine Begleitagenturen geschlossen habe und keiner Erwerbstätigkeit nachgehe. Da diese Begleitagenturen nach den Ermittlungen der Strafverfolgungsbehörden die vornehmliche, wenn nicht einzige Einnahmequelle des Bw. darstellten, verfügte der Bw. im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages über kein laufendes Einkommen. Zu den Vermögensverhältnissen ist aktenkundig, dass über Anordnung der Staatsanwaltschaft Innsbruck vom 20. 10. 2008 sämtliche Konto- und Sparguthaben des Bw. im Gesamtbetrag von zirka 83.000 € sichergestellt und in der Folge gerichtlich beschlagnahmt wurden, weil im Fall einer Verurteilung wegen des Vergehens der Zuhälterei eine Abschöpfung der Bereicherung gemäß § 20 StGB zu gewärtigen ist (vgl. Anlassbericht des Landeskriminalamtes an die Staatsanwaltschaft vom 5. 11. 2008). Im Hinblick auf diese möglichen strafrechtlichen Konsequenzen wurde auf Anordnung der Staatsanwaltschaft Innsbruck vom 1. 12. 2008 auf den Anteilen des Bw. an der Liegenschaft EZ xxx in GB xxxxx (ehemalige „Agenturwohnung“) auch ein vorläufiges Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Republik Österreich eingetragen. Somit ist der Bw. nicht in der Lage, die voraussichtlichen Abgabeforderungen zu begleichen.

Andererseits bestehen Anhaltspunkte dafür, dass der Bw. in der Vergangenheit Vermögen in das Ausland transferiert hat, worauf kein Zugriff besteht. Die von der Polizei einvernommene Zeugin J.T. gab dazu am 27. 10. 2008 an, N.P. habe ihr einmal erzählt, dass sie mit dem Bw.

in der Schweiz gewesen sei, wo dieser Bankgeschäfte erledigt bzw. Geld angelegt habe.

Weiters habe N.P. gegenüber der Zeugin J.T. gesprächsweise erwähnt, dass der Bw. „das Geschäft mit den Begleitungen“ nicht mehr lange machen und sich in die Karibik zurückziehen wolle.

Aus all diesen Gründen konnte das Finanzamt von einer Gefährdung bzw. wesentlichen Erschwerung der Einbringung der gegenständlichen Abgaben ausgehen.

2.5. Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen (§ 20 BAO) erfordert die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Demnach sind bei der Ermessensübung berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen – etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit – ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (vgl. VwGH 3. 7. 2003, 2000/15/0042). Dies trifft auf den vorliegenden Fall nicht zu, weil die zu sichernden Abgabenbeträge nicht geringfügig sind und der Sicherstellungsauftrag Exekutionstitel für die Vormerkung eines Pfandrechtes auf Liegenschaftsanteilen des Bw. in X. (EZ...) und auf einer Liegenschaft in Y. (EZ....) war.

Innsbruck, am 7. Jänner 2010