

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. P. Russold SteuerberatungsGmbH, 8605 Kapfenberg, Grazer Straße 21, vom 18. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 20. November 2008 betreffend Festsetzung von Vorauszahlung an Umsatzsteuer für Jänner 2008 bis Juni 2008, vom 25. November 2008 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2003 bis 2006 sowie vom 17. Dezember 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Jahr 1993 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt eine Bar (Bordell). Im Jahr 2003 verlegte die Bw ihren Sitz und den Betrieb von Stadt-G nach Ort-L. Gesellschafter-Geschäftsführer ist seit damals HP, dem auch die von der Bw zu ihren Betriebszwecken angemietete Liegenschaft gehört. Mit Beschluss des LG Leoben vom [Datum] wurde der Konkurs über das Vermögen der Bw mangels Kostendeckung nicht eröffnet.

Strittig ist, 1) ob das Finanzamt die Entgelte für Liebesdienste („Prostituiertenumsätze“) zu Recht zur Gänze steuerlich der Bw zugerechnet hat und 2) ob das Finanzamt zu Recht Sicherheitszuschläge veranschlagt hat.

Mit **Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 18. März 2005** führte das Finanzamt bei der Bw eine Außenprüfung sowie eine Umsatzsteuernachschauführung. Dabei traf der Prüfer die Feststellung, dass den erklärten Umsätzen die den Prostituierten zugekommenen Entgeltanteile für Liebesdienste und Sicherheitszuschläge zuzurechnen sind.

Unter Zugrundelegung dieser Feststellung setzte das Finanzamt nach Abschluss der Außenprüfung und der Nachschau mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 20. November 2008** die **Umsatzsteuer für Jänner bis Dezember 2007** mit insgesamt 29.696,59 Euro (Abgabennachforderungen: 11.400,80 Euro) und die **Umsatzsteuer für Jänner bis Juni 2008** mit insgesamt 9.487,12 Euro (Abgabennachforderungen: 4.503,34 Euro) fest. Mit den hier ebenfalls angefochtenen **Bescheiden vom 25. November 2008** setzte es die **Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer für 1993 bis 1996** wie folgt fest (Beträge in Euro):

<b>Umsatzsteuer</b>		
<b>Abgabenzeitraum</b>	<b>Abgabenbetrag</b>	<b>Abgabennachforderung</b>
<b>2003</b>	25.698,88	13.533,71
<b>2004</b>	31.394,82	16.719,85
<b>2005</b>	48.026,31	21.746,37
<b>2006</b>	38.083,44	21.860,53
<b>Gesamt</b>		73.860,46
<b>Körperschaftsteuer</b>		
<b>Abgabenzeitraum</b>	<b>Abgabenbetrag</b>	<b>Abgabennachforderung</b>
<b>2003</b>	1.749,79	0,00
<b>2004</b>	1.750,00	0,00
<b>2005</b>	1.750,00	0,00
<b>2006</b>	1.750,00	0,00
<b>Gesamt</b>		0,00

Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** vom 19. November 2008 wird zur Begründung der Abgabenfestsetzung ausgeführt:

---

Tz 17) Steuerliche Feststellungen:

1) Sachverhaltsdarstellung:

*Die [Bw] betreibt seit 30.4.2003 in [Betriebsort], die Nachtbar "[Betriebsname]" mit angeschlossenen Separees, in denen Animiermädchen der Prostitution nachgehen.*

*Die Liegenschaft [Liegenschaftsadresse] wurde im März 2003 vom Alleingesellschafter und Geschäftsführer der [Bw], Herrn HP, als Privatperson erworben und wird seitdem an die [Bw] vermietet.*

*Im Zuge der Befragung des Geschäftsführers HP zu Beginn der Betriebsprüfung gab dieser am 23.3.2005 folgende Beschreibung des Betriebsablaufes bzw. der Betriebsführung niederschriftlich zur Kenntnis:*

*Das Lokal „[Betriebsname]“ ist 7 Tage in der Woche in der Zeit von 19.00 Uhr abends bis 5.00 Uhr morgens geöffnet. Es sind zum Zeitpunkt des Beginnes der Betriebsprüfung 5 Damen im Lokal als Animiermädchen und Prostituierte tätig, die Anzahl differiere generell zwischen 3 und 6 Damen. Die Damen kommen aus den verschiedensten Ländern, z. B. Moldawien, Bulgarien, Ukraine, ...*

*Inserate zur Anwerbung von Mädchen werden vom Unternehmen in der Zeitschrift „Fundgrube“ (seit Betriebseröffnung durchgehend) und vereinzelt in der „Kronenzeitung“ eingeschaltet.*

*Die Damen wohnen unentgeltlich im Haus und werden bei der Gemeinde Ort-L entweder mit Hauptwohnsitz oder weiteren Wohnsitz angemeldet.*

*Es gäbe keine Arbeitsvereinbarungen mit den Mädchen. Einzige Vorschrift sei, dass die Mädchen die ärztlichen Untersuchungen wöchentlich absolvieren müssten.*

*Als Erlösbereiche hat der Geschäftsführer den Bereich „Getränke Barbetrieb“ und den Bereich „Erlöse Zimmervermietung“ bekanntgegeben.*

*Zum Bereich „Getränke Barbetrieb“ wurden folgende nähere Erläuterungen gegeben:*

*Sämtliche Einnahmen werden vom Geschäftsführer oder vom Kellner/in bar kassiert. Es wird zur jeweiligen täglichen Betriebsöffnung vom Geschäftsführer oder vom Kellner oder der Kellnerin ein Barbestand (Wechselgeld) von € 700,- übernommen,*

*Die Tageslösung wird nach Betriebsschluss oder am darauffolgenden Morgen ermittelt, wobei die Getränkeerlöse und Zimmererlöse wie folgt ermittelt werden: (Niederschrift mit Geschäftsführer HP vom 23.3.2005):*

*Ermittlung Getränkeerlöse und Trinkprozente Bardamen:*

*Es wird auf Stand gearbeitet, d.h. die Kellnerin beginnt täglich mit derselben Anzahl an Flaschen der diversen Getränke. Das gezählte Leergut multipliziert mit dem Verkaufspreis ergibt die Tageslösung.*

*Kaffee- und Spirituosenlösse werden über Zählwerke ermittelt. Auf den Zetteln, auf welchen die Tageslösungen ermittelt werden, werden bei Kaffee und Spirituosen der Zähleranfangs- und der Zählerendstand aufgezeichnet.*

*Jede Animierdame, welche vom Gast auf ein Getränk eingeladen wird, darf nur Sekt trinken. Je nach Marke und Menge des Inhaltes der Sektflasche erhalten die Animierdamen verschiedene „Trinkprozente“.*

*Für die Ermittlung der Trinkprozente für die Animierdamen wird der Verschluss des Damengetränktes in ein Glas mit dem Namen des jeweiligen Mädchens gegeben und am*

*nächsten Tag auf Grund der im Glas gesammelten Verschlüsse die Trinkprozente der jeweiligen Animierdame errechnet. Diese Trinkprozente werden lt. Angabe des Geschäftsführers in der Regel einmal pro Monat ausbezahlt.*

*Betreffend Kreditkartenverrechnung bzw. Bankomatabrechnungen gab der Geschäftsführer bekannt, dass die elektronische Bankomatkasse (für Bezahlungen mit Bankomat- und Kreditkarte) lediglich für die Zimmerabrechnungen der Mädchen existiere und nicht in der [Bw] integriert ist. Grundsätzlich werde alles - ausser Zimmer - bar bezahlt. Im Zuge einer Vorbesprechung wurde vom Geschäftsführer HP auch erklärt, dass das Bankkonto, über welches die Kreditkarten- und Bankomatkarten- zahlungen [aufen/ nicht auf die [Bw] und auch nicht auf seinen Namen laute. Er verweigerte die Auskunft darüber, auf wen das Konto tatsächlich lautet sowie bei welcher Bank dieses Konto unterhalten wird und auf welche Kontonummer dieses Konto lautet.*

*Als Grund der gegenständlichen Auskunftsverweigerung nannte der Geschäftsführer den Schutz seiner Etablissementkunden. Der Geschäftsführer bestätigte und erklärte weiters, dass dieses Bankkonto nicht Bestandteil der [Bw] - Buchhaltung sei.*

#### *Ermittlung Zimmererlöse -Abrechnung der Liebesdienste:*

*Lt. Angabe des Geschäftsführers wird der Preis für den Liebesdienst von der Animierdame selbst kassiert und von diesem kassierten Betrag der Anteil des Hauses („Zimmeranteil“) an den Kellner oder der Kellnerin übergeben. Das Mädchen kassiere € 110,- und liefere, bevor sie mit dem Kunden das Zimmer bzw. Separee aufsuche, die € 40,- pro halber Stunde an den Kellner ab. Die Einnahme aus dem Liebesdienst in Höhe von € 70,- pro halber Stunde verbleibe beim Mädchen.*

*Ab Geschäftseröffnung am 30.4.2003 betrug die Aufteilung der 110,- Euro: € 8,- für das Mädchen, € 30,- für das Zimmer. Irgendwann im Zeitraum Herbst/Winter 2004 sei nach Angabe des Geschäftsführers das Aufteilungsverhältnis geändert worden .. Der Anteil des Hauses für die „Zimmervermietung“ erhöhte sich auf € 40,-. Der Anteil des Mädchens für den Liebeslohn wurde von 80,- Euro auf 70,- Euro vermindert.*

*In der Niederschrift vom 23.3.2005 hat der Geschäftsführer der [Bw] weiters angegeben, dass ihm nicht bekannt sei, ob die Animierdamen bzw. Prostituierten die Einnahmen aus den Liebesdienste sowie die erhaltenen Getränkeprovisionen („Trinkprozenteil“) einer Versteuerung zuführen.*

#### *Betriebsprüfungsverfahren:*

*Im Zuge der Betriebsprüfung wurden umfangreiche Erhebungen und Befragungen durchgeführt. Aus den Aussagen geht eindeutig hervor, dass Getränke und Zimmererlöse stets gemeinsam kassiert worden sind. Damit ist klargestellt, dass es offenbar üblich gewesen ist, sämtliche Leistungen des Betriebes den Gästen einheitlich zu verrechnen.*

*Schon diese einheitlich durchgeführte Verrechnung widerspräche der Annahme zweier getrennt voneinander den Kunden gegenüber agierender Unternehmer ([Bw] einerseits und Prostituierte andererseits).*

*In einer mit Frau LK - ehemalige Prostituierte im [Betrieb] - am 7.6.2005 aufgenommenen Niederschrift erklärt diese, dass Bezahlungen im Lokal ausschließlich von der Kellnerin entgegengenommen bzw. kassiert worden sind. Der Anteil für den Liebesdienst (für 1/2 Stunde 70,- Euro - für 1 Stunde 110r- Euro) wurde sofort an die Prostituierten ausbezahlt. Bei Kredit- oder Bankomatkartenabrechnungen erfolgte die Abrechnung mit den Prostituierten jeweils am 1. oder 15. des Monats,*

*Am 14.7.2006 erfolgte eine Niederschriftsaufnahme mit Herrn NK. Dieser war gemeinsam mit zwei Freunden im Herbst 2003 etwa 3 - 4-mal im [Betrieb]. Er erklärte, dass er bei jedem*

seiner Lokalbesuche neben Getränkekonsumenten auch Liebesdienste der Prostituierten in Anspruch genommen hat. Sowohl die Getränke als auch das Entgelt für die erhaltenen Liebesleistungen wurden jedes Mal in Summe an der Bar vom Kellner kassiert.

Am 14.9.2006 erfolgte eine Niederschriftsaufnahme mit Herrn AK. In dieser Befragung wurde von Herrn AK ausgesagt, dass bei seinem Lokalbesuch sowohl die Bezahlung der Getränke als auch die Bezahlung des Liebeslohnes an der Bar beim Kellner erfolgt ist.

Am 8.8.2006 wurde eine Niederschrift mit Frau PK aufgenommen. Frau PK war von September 2004 bis Februar 2005 als Barfrau mit Inkasso im [Betrieb] beschäftigt. Frau PK erklärt, dass die Liebesdienste sowie Getränke und Zimmer immer von ihr oder vom Geschäftsführer kassiert wurden.

Weiters wurde von Herrn AC eine Visa-Monatsabrechnung für den Monat April 2004 vorgelegt, aus welcher ersichtlich ist, dass die Abrechnung sehr wohl zwischen Visa und der [Bw] stattfindet. Auf genannter Abrechnung ist eine Kreditkartenzahlung - It. Auskunft von Hr. AC sowohl Getränkekonsumation als auch Liebeslohn - vom 18.4.2004 ersichtlich.

Die Offenlegung des Bankkontos, über welches die Bankomatzahlungen und die Kreditkartenabrechnungen erfolgen, wurde trotz Vorhaltung des Umstandes, dass das Konto auf die [Bw] laute und trotz mehrmaliger Aufforderung (Vorhalte vom 23.5.2005, 18.11.2005, 14.3.2007 und 12.11.2007) vom Geschäftsführer verweigert. Er hatte stets betont, dass dieses Konto weder auf die [Bw] noch auf seine Person laute.

Durch das Vorliegen der genannten Visa-Monatsabrechnung konnte die Aussage des Geschäftsführers widerlegt werden und sehr wohl nachgewiesen werden, dass das Konto auf die [Bw] lautet. Der Geschäftsführer verweigerte trotzdem die Offenlegung dieses Kontos. Im Schriftsatz vom 15.5.2007 ergänzt der steuerliche Vertreterl dass das Konto, auf welches die Bankomatkarten- und Kreditkartenzahlungen gelangenl kein Betriebsvermögen darstelle, da dieses Konto nur zur Abwicklung von Fremdgeldern Verwendung finde.

## 2) Rechtliche Würdigung:

Gern. § 4 Abs. 1 UStG 1972 bzw 1994 ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Nach Abs 3 leg cit gehören nicht zum Entgelt jene Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt (durchlaufende Posten).

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

Der VwGH hat u.a. in seinen Entscheidungen vom 20.12.2000, 98/13/0047, vom 15.6.2005, 2002/13/0104, vom 22.9.2005, 2003/14/0002, vom 23.9.2005, 2003/15/0147, vom 24.1.2007, 2003/13/0138 und vom 19.4.2007, 2004/15/0037 folgende Rechtsansicht klar zum Ausdruck gebracht:

Bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees besteht die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird nach der Verkehrsauffassung angenommen, dass er zu diesem Zweck Mädchen „offeriert“, welche mit den Barbesuchern die Separees aufsuchen und die sexuellen Wünsche der Gäste erfüllen.

Nur durch das Angebot dieser persönlichen Dienstleistungen ist es dem Lokalbetreiber möglich, weit über dem Üblichen liegende Getränkepreise zu verlangen.

Auch im vorliegenden Fall kann wohl unbedenklich davon ausgegangen werden, dass die Mädchen der Unternehmerin [Bw] verpflichtet waren, die Gäste sowohl zum Alkoholkonsum als auch zum Aufsuchen eines der angeschlossenen Separees zu animieren, und dafür von der [Bw] auch zu entlohnern waren.

Diese Einbindung spiegelt sich auch in der Tatsache wieder, dass im Rahmen einer Kontrolle gem. § 26 AuslBG am 5.7.2007 keine Niederschriftsaufnahmen mit den Animierdamen gemacht werden konnten, da der Geschäftsführer HP den anwesenden Damen untersagte, Fragen der Organe der Finanzverwaltung zu beantworten.

In einer solchen Fallkonstellation kann nicht gesagt werden, dass der Lokalbetreiber (die GmbH) außerhalb eines nur zwischen Mädchen und den Gästen stattfindenden Leistungsaustausches stünde, was aber Voraussetzung wäre, um das Vorliegen durchlaufender Posten bejahen zu können.

Dass der Lokalbetreiber die in der Bar angebotenen und vom Kunden entlohnnten Leistungen nicht selbst (bzw. im hier vorliegenden Fall einer GmbH durch seine Organe) erbringt, sondern andere Personen als Erfüllungsgehilfen heranzieht und Teile seines Entgeltes unmittelbar an sie weitergibt, mindert die USt-Bemessungsgrundlage des Lokalbetreibers nicht.

### 3) Umsatzsteuerliche Behandlung des auf die Prostituierten entfallenden Entgeltanteiles

Bisher wurde das auf die Prostituierten entfallende Entgelt - Anteil für Liebeslohn (80 Euro bis 31.12.2004, 70 Euro ab 1.1.2005) als Durchlaufposten behandelt und lediglich ein sogenannter Zimmererlös (30 Euro bis 31.12.2004 und 40 Euro ab 1.1.2005) als so genannter Zimmererlös in die Ust-Bemessung 20% aufgenommen.

Wie bereits vorne (siehe rechtliche Würdigung) angeführt wurde, besteht bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen waren in den Prüfungsjahren bzw. im Nachschauzeitraum wie folgt zu erhöhen:

Erlöse Zimmer (in Euro):	2003	2004	2005	2006
Differenz netto lt. Prüfung	58.600	72.600	93.187,50	68.425,00
Nachforderung UST	11.720	14.520	18.637,50	13.685,00

Umsatzsteuernachschaublatt 1/07-6/07:

Erlöse Zimmer (in Euro):	Jän. 07	Feb. 07	Mär. 07	Apr. 07	Mai 07	Jun. 07
Differenz netto lt. Prüfung	3.966,66	3.908,34	4.900,00	5.541,66	6.416,66	6.825,00
Nachforderung UST	793,33	781,67	980,00	1.108,33	1.283,33	1.365,00

Umsatzsteuernachschaublatt 7/07-12/07:

Erlöse Zimmer (in Euro):	Jul. 07	Aug. 07	Sep. 07	Okt. 07	Nov. 07	Dez. 07
Differenz netto lt. Prüfung	4.025,00	5.366,66	5.075,00	6.416,66	4.958,34	3.791,66
Nachforderung UST	805,00	1.073,33	1.015,00	1.283,33	991,67	758,33

Umsatzsteuernachschaublatt 1/08-6/08:

Erlöse Zimmer (in Euro):	Jän. 08	Feb. 08	Mär. 08	Apr. 08	Mai 08	Jun. 08
Differenz netto lt. Prüfung	2.975,00	3.791,66	2.975,00	5.191,66	4.025,00	3.558,34
Nachforderung UST	595,00	758,33	595,00	1.038,33	805,00	711,67

TZ 18) Unsicherheitszuschlag 20% Ust

Buchführungsmängel:

a) Kreditkarten u. Bankomatkartenabrechnungen:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der Geschäftsführer HP wiederholt aufgefordert, jene Bankkonten vorzulegen, auf denen die Kreditkarten- und Bankomatkartenzahlungen eingehen. Dies wurde vom Geschäftsführer ursprünglich mit der Aussage verwehrt, dass es sich bei diesen Konten um keine Betriebskonten handle und diese Konten auch nicht auf die [Bw] lauten.

Die Verweigerung der Vorlage dieser Konten wurde auch damit begründet, dass auf diesen Konten auch Zahlungen für Sonderwünsche der Kunden aufscheinen (über die üblichen 110 Euro hinausgehende Zahlungen für sex. Sonderleistungen) und [Bw] nicht bereit sei, diese zu versteuern.

Diese Versteuerung würde sich unter Zugrundelegung der tatsächlichen Zahlungseingänge ergeben, wohingegen dies über die rechnerische Losungsermittlung bisher kein Thema sei. Bei der rechnerischen Losungsermittlung wird als Ertrag und Umsatz nur der Zimmeranteil (30 Euro bis 31.12.2004, 40 Euro ab 1.1.2005) erfaßt. Der auf den Liebeslohn entfallende Anteil werde deswegen nicht erfaßt, weil er von der Prostituierten vereinnahmt werde.

Nachdem auf den strittigen Konten sowohl Getränkeerlöse als auch Zahlungen für geleistete Liebesdienste gutgeschrieben werden, wurde auf die Vorlage der Kontoauszüge der betroffenen Konten beharrt. Im Zuge von Zeugeneinvernahmen wurde schließlich von einem Kunden eine Kreditkartenabrechnung vorgelegt, aus der ersichtlich war, dass das betroffene Konto sehr wohl auf die [Bw] lautet.

Trotz abermaliger Aufforderung wurde weiterhin die Offenlegung und Vorlage der Kontoauszüge verwehrt. Erst durch Einschaltung der Steuerfahndung wurden "Umsatzaufstellungen" zu den jeweiligen Konten vorgelegt.

Aus diesen Aufstellungen ist jedoch wiederum nicht ersichtlich, wann und in welcher Höhe ein Einzelumsatz erzielt wurde. Bei der betreffenden Verrechnungsstelle werden die einzelnen Leistungsbelege in Einreichungsbelege zusammengefasst und von der Verrechnungsstelle in Summe angewiesen. Nachdem trotz Aufforderung die einzelnen Leistungsbelege (vom Kunden unterfertigte Originalzahlungsbelege) nicht vorgelegt wurden, konnte wiederum nicht überprüft werden, inwieweit die rechnerische Losungsermittlung vollständig war.

Das Bankkonto bzw. die Sparbücher, über welche die Kreditkarten- und Bankomatkartenzahlungen mit der Fa. Paylife abgerechnet wurden, wurde nie in die Buchhaltung aufgenommen. Als Betriebskonto sind die betreffenden Konten u. Sparbücher selbstverständlich in die Buchhaltung bzw. Bilanz aufzunehmen.

b) Grundaufzeichnungen:

Im Zuge der im Betrieb Ende Juli 2008 durchgeföhrten Hausdurchsuchung wurden von der Steuerfahndung auch die Grundaufzeichnungen für den Monat Juli 2008 beschlagnahmt. Es wurden nur Grundaufzeichnungen für diesen Monat gefunden, für die Vormonate und Vorjahre wurden diese Grundaufzeichnungen nicht vorgefunden.

*Aus den beschlagnahmten Tagesberichten ist ersichtlich, dass auf diesen auch die Kreditkarten- und Bankomatkassenzahlungen angeführt sind.*

*Verglichen mit den für die Prüfungsjahre vorgelegten Tagesberichten ist anzunehmen, dass die vorgelegten Tagesberichte nachträglich neu geschrieben worden sein müssen, da auf diesen Tagesberichten zur Ermittlung der Tageslosungen nie die Kreditkarten- und Bankomatkassenzahlungen angeführt bzw. berücksichtigt worden sind.*

*Zu den beschlagnahmten Grundaufzeichnungen für den Monat Juli 2008 gehören auch so genannte "Bierzettel", auf welchen exakt jeder Getränkeumsatz und jeder Zimmerbesuch aufgezeichnet wurde. Auch diese "Bierzettel", welche als Grundlage für die Ermittlung der Tageslosung dienen, wurden trotz mehrmaliger Aufforderung für den gesamten Prüfungszeitraum nicht vorgelegt. Vermutlich wurden auch diese Grundaufzeichnungen nach Erstellung der Tagesberichte vernichtet.*

*Weiters wurde im Zuge der Hausdurchsuchung bekannt, dass die im Haus untergebrachten Prostituierten 2 Euro pro Nacht für die private Nächtigung zu bezahlen haben. Auch diese Einnahmen wurden bisher nicht erfasst.*

*Die Barentnahmen vom Kreditkartenkonto fehlen ebenso in der Buchhaltung, was eine Minderung des Vermögens der GmbH darstellt.*

*Aufgrund der festgestellten Mängel waren dem Umsatz und Gewinn folgende Beträge hinzuzurechnen:*

<i>Unsicherheitszuschläge:</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>
<i>Erlöse Zimmer 20% netto</i>	<i>21.975,00</i>	<i>27.225,00</i>	<i>53.250,00</i>	<i>39.100,00</i>
<i>Erlöse Liebeslohn</i>	<i>58.600,00</i>	<i>72.600,00</i>	<i>93.187,00</i>	<i>68.425,00</i>
<i>Erlöse Bier</i>	<i>13.010,00</i>	<i>14.237,00</i>	<i>15.223,00</i>	<i>10.610,00</i>
<i>Erlöse Wein</i>	<i>1.160,00</i>	<i>1.355,00</i>	<i>. 1 .. 990,00</i>	<i>1.375,00</i>
<i>Erlöse Sekt</i>	<i>76.628,00</i>	<i>91.355,00</i>	<i>135 . .675,00</i>	<i>125.945,00</i>
<i>Erlöse Spirituosen</i>	<i>1.910,00</i>	<i>3.610,00</i>	<i>1.715,00</i>	<i>1.560,00</i>
<i>Erlöse Alkfrei</i>	<i>4.640,00</i>	<i>5.185,00</i>	<i>6.105,00</i>	<i>5.240,00</i>
<i>Erlöse Kaffee</i>	<i>2.265,00</i>	<i>2.480,00</i>	<i>3.295,00</i>	<i>2.630,00</i>
<i>Erlöse Rauchwaren</i>	<i>1.183,00</i>	<i>1.938,00</i>	<i>2.866,00</i>	<i>2.733,00</i>
<i>Gesamterlöse</i>	<i>181.371,00</i>	<i>219.985,00</i>	<i>313.306,00</i>	<i>257.618,00</i>
<i>5 % Sicherheitszuschlag</i>	<i>9.068,55</i>	<i>10.999,25</i>	<i>15.665,30</i>	<i>12.880,90</i>
<i>davon 20% Umsatzsteuer</i>	<i>1.813,71</i>	<i>2.199,85</i>	<i>3.133,06</i>	<i>2.576,18</i>

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 18. Februar 2009 erhob die Bw gegen die hier angefochtenen Bescheide die Berufung. Im **Mängelbehebungsschreiben vom**

**9. März 2009** wird zur Begründung vorgebracht:

*B. Berufungsgründe:*

*Als Berufungsgrund wird Rechtswidrigkeit in Folge von Verletzung von Bestimmungen des Formellen und des materiellen Rechtes geltend gemacht. Im Einzelnen wird dazu Folgendes ausgeführt:*

1.

*Es hat die Behörde I. Instanz wesentliche Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens nicht beachtet, obwohl deren Beachtung dazu geführt hätte, dass die Behörde I. Instanz erkannt hätte, dass ihre Annahme einer Einheitlichkeit der Leistung im Zusammenhang mit dem „Schandlohn“ unrichtig ist. - So hat sich die Behörde I. Instanz mit der Hausordnung des gegenständlichen Bordellbetriebes nicht befasst:*

*Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung wurde der Behörde I. Instanz nämlich die Hausordnung, welche seit Beginn der Betriebstätigkeit der [Bw] ausgehängt ist, übermittelt. Diese Hausordnung ist für die Erwirkung der Bordellgenehmigung zwingend erforderlich, sie ist die grundlegende Regelung für den Betriebsablauf im gegenständlichen Bordellbetrieb. - In dieser Hausordnung wird u. a. festgelegt, dass der Gast den für die Liebesleistungen aufzubringenden Preis im Vorhinein an die Prostituierte zu entrichten hat und dass die Prostituierten selbstständig tätig sind und für die steuerlichen Abgaben von Einkommen und Umsatz selbst aufkommen müssen.*

*Diese Hausordnung wurde nicht bloß deutlich sichtbar in der Betriebsstätte ausgehängt und nicht bloß einem jeden Gast bei Betreten der Betriebsstätte erklärt, sondern auch von den einzelnen Prostituierten zur Kenntnis genommen und zum Zeichen dafür eigenhändig von Ihnen unterfertigt. Solche unterfertigten Exemplare wurden auch an die Abgabenbehörde übermittelt.*

*Schon daraus hätte die Behörde I. Instanz erkennen müssen, dass gegenständlich die Prostituierten selbstständig tätig sind und von einer arbeitnehmerähnlichen Einordnung in den Betrieb der Berufungswerberin ebenso wenig gesprochen werden kann, wie davon, dass eine Einheitlichkeit der Leistung vorliegt. Letzteres im Übrigen umso weniger, als auch der einzelne Gast durch die ausgehängte und ihm auch erklärte Hausordnung genau darüber informiert war, dass die Leistung der Prostituierte eine von jener selbstständig erbrachte Leistung ist, die nicht vom Betrieb der Berufungswerberin erbracht oder verrechnet wird.*

2.

*Im Zuge der Betriebspprüfung wurde auch Frau LK befragt, dies im Zuge eines Amtshilfeersuchens vom Finanzamt Graz-Stadt. - Diese Einvernahme ist aber rechtswidrig, zumal jene Frau LK nicht etwa als Auskunftsperson oder als Zeugin, sondern tatsächlich als Partei einvernommen wurde: Die vom Finanzamt Graz-Stadt aufgenommene Niederschrift zeigt dies*

*a. durch dass Anstreichen der Wortfolge "als Partei" und*

*b. durch das Durchstreichen (des laut Niederschriftstext im Fall einer Parteieneinvernahme zu streichenden) Absatzes mit den Belehrungen über ihre Entschlagungsrechte und Wahrheitspflichten.*

*Da die Einvernahme der Frau LK als Partei, die sie ja in diesem Verfahren sicher nicht ist, rechtswidrig erfolgte, ist auch die Verwertung dieser „Einvernahme“ rechtswidrig, so dass darauf nicht rechtens die berufungsgegenständlichen Bescheide gestützt werden können.*

*Dazu kommt, dass die Glaubwürdigkeit der Frau LK nicht gegeben erscheint, hat sich doch wie aktenkundig - eine (freilich unbegründete) Strafanzeige gegen den Geschäftsführer der Berufungswerberin erhoben und damit ein eigenwirtschaftliches Interesse gerade hinsichtlich der Zahlung des „Schandlohnes“ belastende Angaben zu machen.*

---

Dazu kommt weiters, dass Frau LK niemals vorgehalten wurde, dass ihre Angaben im Widerspruch zum Inhalt der von Ihr selbst untertätigten Hausordnung stehen. (siehe Punkt 15 der beiliegenden Hausordnung). (siehe Beilage 1)

3.

Im Zuge der Ersuchen um Ergänzung wurden dem Finanzamt Liezen auch zahlreiche Bestätigungen von Kunden übermittelt, worin diese erklären, dass das Inkasso des Liebeslohnes immer von den Mädchen selbst vorgenommen worden ist. Die Abgabenbehörde geht in ihren Prüfungsfeststellungen darauf überhaupt nicht ein. (siehe Beilage 2)

Die Abgabenbehörde weist in ihrer Begründung auf Niederschriften mit Herrn NK und Herrn AK hin. Diese erklären jeweils, dass das Inkasso für die Getränke als auch die Liebesleistungen jedes Mal in bar vorn Kellner vorgenommen wurde. Demgegenüber stehen jedoch auch Aussagen bzw. Bestätigungen seitens anderer Gäste, worin diese erklären, dass den Liebeslohn die Prostituierten jeweils selbst kassiert haben. Diese Bestätigungen wurden der Abgabenbehörde im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung auch übermittelt. Die rechtliche Würdigung dieser Bestätigungen in der BP und in der Bescheidbegründung wurde außer Acht gelassen.

Der Vollständigkeit halber legen wir diese Bestätigungen dieser Berufung nochmals bei (siehe Beilagen 3 und 4)

4.

Aus den im Akt erliegenden Aussagen lassen sich - wenn überhaupt - nur ein paar wenige "Ausreißerfälle", in denen die Prostituierte ihren Liebeslohn nicht unmittelbar von ihrem Kunden ausbezahlt erhalten hat, ableiten. Auf dieser Basis kann nicht rechtens darauf geschlossen werden, dass über Jahre hinweg in allen Fällen nicht unmittelbar direkt von den Prostituierten deren Liebeslohn inkassiert wurde, dies umso weniger, als die dazu in den Aussagen aufscheinenden Zeitpunkte eben so deutlich auseinander liegen, dass es auf der Hand liegt, dass es sich hier um Ausreißerfälle handelt.

5.

Entgegen der Mutmaßung der Behörde I. Instanz kann auch aus dem Bereich Bankomatkassenabrechnung eine Einheitlichkeit der Leistung nicht abgeleitet werden:

Die Zurverfügungstellung einer Bankomatkassa war lediglich als Serviceleistung für die Prostituierten gedacht, da diese nicht mit jeder einzelnen Kreditkartenfirma Verträge abschließen können, aber Kunden oft nicht genug Bargeld bei sich hatten und daher der Liebeslohn mittels Kreditkarte bezahlen wollten. Über die Bankomatkassa wurden daher im Umfang des Liebeslohnes Fremdgelder eingehoben, nicht aber ein Inkasso dieses Liebeslohnes zu Gunsten der Berufungsweberin durchgeführt.

Die Abgabenbehörde weist in Ihrem Bericht auch auf eine Visa-Monatsabrechnung für den Monat April 2004 von Herrn AC hin. Diese Monatsabrechnung weist eine Abrechnung zwischen Herrn AC und der [Bw] aus. Dieser Umstand veranlasst das Finanzamt zur Annahme, dass das Konto auf [Bw] laute. Es ist jedoch so, dass es zwar einen Vertrag zwischen der Visa und der [Bw] gibt, jedoch aufgrund dieser Tatsache noch nicht darauf geschlossen werden kann, auf welches Bankkonto die Abrechnungen überwiesen werden. Daraus kann auch kein Rückschluss auf den Kontoinhaber gezogen werden.

6.

Tatsache ist, dass die Tätigkeit als Prostituierte in Österreich als selbständige Tätigkeit anerkannt ist und ausgeübt wird. Dafür spricht auch ein wesentliches Merkmal: Die Prostituierte kann einen Kunden auch ablehnen. Das heißt, sie ist nicht verpflichtet, mit jedem

*Kunden auf das Zimmer zu gehen. Wäre sie jedoch weisungsgebunden, so wäre sie verpflichtet mit jedem Kunden auf das Zimmer zu gehen. Gerade dieser Umstand würde dazu führen, dass sich der Arbeitgeber bzw. der Geschäftsführer der Nötigung im strafrechtlichen Sinne schuldig machen würde und jedenfalls sittenwidrig handeln würde. Gerade dieser Umstand führt auch dazu, dass sozialversicherungsrechtlich eine Tätigkeit als Prostituierte nicht im Rahmen einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit begründet werden kann und dementsprechend auch keine Lohnsteuer für die Einkünfte aus Prostitutionstätigkeit sowie auch keine Dienstgeberbeiträge aus Beschäftigung von Prostituierten anfallen können.*

*In diesem Zusammenhang darf auf einen Erlass des Bundesministeriums für Inneres verwiesen werden (71.641/37 -III/11/98), wonach „[es sich} bei der Ausübung der Prostitution naturgemäß um eine selbstständige Erwerbstätigkeit [handelt], da das Vorhandensein eines Arbeitgebers in Konflikt mit § 214 ff StGB steht. Aufgrund dieses Umstandes, dass jedoch eine Erwerbstätigkeit vorliegt, ist die Innehabung eines Aufenthaltstitels jedenfalls erforderlich und ...“*

*Die Einheitlichkeit der Rechtssprechung gebietet unzweifelhaft eine einheitliche Vorgehensweise auch im Zusammenhang mit der Frage der Selbstständigkeit oder Nichtselbstständigkeit Prostituierter: Eine Prostituierte aus allgemein rechtlicher Sicht und aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht als Selbständige anzusehen, aus steuerrechtlich Sicht aber als unselbstständig Erwerbstätige anzusehen, ist sachlich nicht gerechtfertigt und willkürlich, dies umso mehr, als der Prostituierten die steuerlichen Berechtigungen eines unselbstständig Erwerbstätigen {z.B.: Lohnsteuerausgleich} ebenso verwehrt sind, wie die sozialversicherungsrechtlichen Berechtigungen eines unselbstständig Erwerbstätigen (z.B.: Recht aus Kranken,- Unfall- und Pensionsversicherung im Rahmen des ASVG; Teilnahme an einer Mitarbeitervorsorgekasse etc.)*

## 7.

*Wenn die Abgabenbehörde „wohl unbedenklich davon ausgeht“, dass die Mädchen der Unternehmerin [Bw] verpflichtet waren, die Gäste sowohl zum Alkoholkonsum als auch zum Aufsuchen eines angeschlossenen Separees zu animieren und dafür von der [Bw] auch zu entlohen waren“, so ist dies eine durch die Verfahrensergebnisse nicht gedeckte Mutmaßung:*

*Richtig ist, dass die Prostituierten prozentuell am Alkoholkonsum der Gäste beteiligt waren, eine Verpflichtung, die Gäste zum Alkoholkonsum zu animieren, hatten sie jedoch nie. Für die Annahme einer solchen Verpflichtung gibt es auch kein Verfahrensergebnis.*

*Desgleichen bestand für die Prostituierten keine Verpflichtung, Gäste zum Besuch eines Separees zu animieren: Die Prostituierten konnten sich stets selbst aussuchen, ob sie eine Gast als ihren Kunden im Separee haben wollten, oder nicht. aber bei einem Besuch des Separees des Kunden wesentlich höher davon profitierten als die [Bw].*

## 8.

*Auch die von der Abgabenbehörde erwähnte Kontrolle gemäß § 26 AuslBG am 5.7.2007 vermag die Behauptung der Abgabenbehörde nicht zu stützen.*

*Der Geschäftsführer der Berufungswerberin, Herr HP, hat im übrigen den damals anwesenden Damen nicht untersagt, Fragen der Organe der Finanzverwaltung zu beantworten, sondern diese vielmehr darauf hingewiesen, dass sie die Fragen der Organe der Finanzverwaltung nicht beantworten müssen. (was, wie oben angesprochen, seitens der Behörde ja im Fall der Frau LK unlerblieben ist).*

## 9.

*Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wäre es von Nöten, an fixe Dienstzeiten und Dienstorte gebunden zu sein. Auch das liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, denn die Prostituierten waren weder an einen fixen Dienstplan, noch an einen fixen Dienstort gebunden. Auch gibt es kein einziges Verfahrensergebnis, dass eine Bindung an Dienstzeit und/oder Dienstort und/oder Dienstplan ableiten ließe. Dies ebenso wenig, wie ein Verfahrensergebnis des Inhaltes, dass die Prostituierten Vorgaben hinsichtlich der konkreten inhaltlichen Verrichtung ihrer (Liebes)dienste erhalten hätten.*

10.

*Die Annahme eines Unsicherheitszuschlages ist nicht nur wegen des bereits oben (vgl. vorige Punkte 3. und 4.) Dargestellten, sondern auch im Zusammenhang mit der Bankomatkassenabrechnung unbegründet:*

*Wenn die Betriebsprüfung zum Schluss kommt, dass aufgrund einer Kreditkartenabrechnung, welche auf die [Bw] lautet, auch ein Rückschluss auf das betroffene Konto gezogen werden kann, so irrt sie: Es wurde von der Berufungsberberin nie bestritten, dass die Verträge mit den Kreditkartenfirmen mit der [Bw] abgeschlossen wurden. Dies aber nur deshalb, da die jeweiligen Prostituierten mit den Kreditkartenfirmen keine Einzelverträge abschließen hätten können. Die [Bw] hat die Bankomatkassa als reine Serviceleistung zur Verfügung gestellt.*

*Die Behauptung, dass erst durch Einschaltung der Steuerfahndung „Umsatzaufstellungen“, zu den jeweiligen Konten vorgelegt wurden, ist nicht richtig. Richtig ist vielmehr, dass die Umsatzaufstellungen nicht schneller von den Kreditkartenfirmen zu bekommen waren, da die betreffenden Zeiträume sehr lang zurück lagen. Dass aus diesen Aufstellungen jedoch nicht ersichtlich ist, wann und in welcher Höhe ein Einzelumsatz erzielt wurde, kann nicht der [Bw] angelastet werden. Der Aufforderung seitens des Finanzamtes, die einzelnen Leistungsbelege (vom Kunden unterfertige Originalzahlungsbelege) vorzulegen, konnte von der [Bw] nicht Folge geleistet werden, da diese Abrechnungsbelege als Teil des Fremdgeldinkassos an die jeweiligen Prostituierten ausgehändigt worden sind.*

*Dass auf den strittigen Kreditkartenabrechnungen auch Getränkeerlöse erhalten sind, kann als Ausnahmefall bezeichnet werden. Tatsache ist jedoch, dass alle Getränkeerlöse in den Losungsaufzeichnungen enthalten sind.*

*Im Übrigen halten wir unsere Behauptung aufrecht, dass die Konten, über welche die Kreditkarten- und Bankomatkartenzahlungen abgerechnet wurden, nicht in die Buchhaltung aufzunehmen ist, da es sich um Fremdgelder handelt*

*Im Rahmen einer durchgeföhrten Hausdurchsuchung Ende Juli 2008 wurden von der Steuerfahndung die Grundaufzeichnungen für den Monat Juli 2008 beschlagnahmt. Auf diesen Tagesberichten ist ersichtlich, dass auf diesen auch die Kreditkarten- und Bankomatkassenzahlungen angeführt sind. Das veranlasst die Abgabenbehörde jedoch zu der Annahme, dass die ihr vorgelegten Tagesberichte nachträglich neu geschrieben worden sein müssen, da auf diesen Tagesberichten zur Ermittlung der Tageslosungen nie die Kreditkarten- und Bankomatkassenzahlungen angeführt bzw. berücksichtigt worden sind. Diese Annahme ist nicht richtig.*

*Tatsache ist vielmehr, dass der Geschäftsführer der Berufungsberberin sich nicht wieder dem unberechtigten und völlig haltlosen Vorwurf der Abgabenverkürzung seitens des Finanzamtes Liezen aussetzen wollte. Aus diesem Grund hat er die Losungsaufzeichnungen dahingehend erweitert, dass nunmehr auch auf den Tagesberichten sämtliche Kreditkarten- und Bankomatkassenzahlungen angeführt werden. Weiters werden auch die Originalbelege über die Kreditkartenabrechnungen und Bankomatkassenzahlungen bei der jeweiligen Tageslosungsaufzeichnung aufbewahrt. Auch die erwähnten Bierzettel werden ebenfalls als Teil der Grundaufzeichnungen aufbewahrt.*

*Der Vorhalt, dass die Prostituierten € 2,-- für die private Nächtigung zu zahlen haben, ist unvollständig, da aus diesem Bericht nicht hervorgeht, an wen die Prostituierten die Zahlung leisteten.*

*Dass die Barentnahmen vom Kartenkonto für die Zahlungen der Liebeslöhne in der Buchhaltung fehlen ist klar, da das Kreditkartenkonto nicht Teil des Betriebsvermögens ist. Zusammenfassend kann also festgehalten werden, dass die Anwendung von Unsicherheitszuschlägen im gegenständlichen Fall nicht angemessen und angebracht ist. Vielmehr führen die festgesetzten Unsicherheitszuschläge zu einer Art „Strafsteuer“, welche aber nach den Grundsätzen der Bundesabgabenordnung nicht erlaubt ist. [...]*

### C. Berufungsanträge

*Insgesamt wird gestellt der Antrag, in Stattgebung gegenständlicher Berufung die berufungsgegenständlichen Bescheide zu beheben, in evenlu die Sache zur neuerlichen Entscheidung nach Verfahrensergänzung an die Behörde I. Instanz zurückzuverweisen.*

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Juni 2009 zur Entscheidung vor.

Die Bw hat mit **Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 1. Dezember 2009** die mündliche Verhandlung beantragt. In dem Schreiben wird ergänzend vorgebracht:

*Es hat sich bei Überprüfung der von der Behörde I. Instanz erhobenen Tatsachengrundlagen herausgestellt, dass diese offenbar unrichtig erfasst wurden:*

1.

*Mit einem Ersuchen um Ergänzung wurde seitens der Abgabenbehörde, Herrn K, um die genauen Anschriften der Gäste gebeten, welche die Bestätigungen, dass die Damen selbst die Zimmer kassiert haben, gebeten. Einer dieser Gäste, die dies unterschrieben haben ist Herr FS. Wie sich heraus gestellt hat ist Herr FS mit Herrn K seit Jahren persönlich bekannt, es wäre Herrn K also leicht gewesen ihn vorzuladen. Einige Zeit nach Erhalt dieses Schreibens von Herrn K, traf der Geschäftsführer der Berufungsberaterin neuerlich Herrn FS. Dabei erzählte er ihm von einem Treffen mit Herrn K in einem Lokal. Herr K hat ihn mit den Worten angesprochen:*

*"Hallo F, dich lade ich demnächst aufs Amt bezüglich einer Aussage vor, den auch du hast Herrn HP ein Gefälligkeitsschreiben unterschrieben." Die Antwort von Herrn FS war: "Mich kannst du gerne vorladen, denn ich werde dir dort genau das sagen, was ich dem HP unterschrieben habe, nämlich dass die Damen immer selbst kassiert haben." Interessant ist nun, dass Herr FS nie vorgeladen worden ist.*

2.

*Die von der Behörde I. Instanz festgestellten Angaben des Herrn NK sind unrichtig. Herr NK war nur ein einziges Mal im Lokal in Ort-L. Er und seine Freunde betrat damals das Lokal, welche einer Polizeikontrolle mit ihrem Auto entgehen wollten und haben sich daher auf dem Parkplatz vor dem Lokal vor der Polizei versteckt. Kurz darauf aber betrat die Polizei das Lokal und nahm einen Freund von Herrn NK auf dem Parkplatz im Zuge einer Amtshandlung den Führerschein ab. Im Anschluss haben sie im Lokal weiter getrunken und zum Abschluss wollten zwei Freunde von Herrn NK noch mit zwei Damen aufs Zimmer gehen. Dabei stellte sich heraus, als die Damen wie üblich im Voraus kassieren wollten, keiner der Runde ein Geld bzw. Bankomatkarre bei sich hatte. Die offene Zeche ist bis heute nicht bezahlt worden. Danach wurde keiner dieser Herren jemals wieder im Lokal in Ort-L gesehen.*

---

3.

*Es zeigt sich aus den vorstehenden Ausführungen neuerlich, dass davon, dass ein "einheitlicher Inkassovorgang" vorgenommen wurde, richtigerweise nicht gesprochen werden kann.*

Mit **Bescheid vom 17. Dezember 2009** hat das Finanzamt die Jahresumsatzsteuer unter Hinzurechnung der strittigen Prostituiertenumsätze mit 29.733, 18 Euro (Abgabennachforderung: 36,59 Euro) festgesetzt.

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

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist vorweg festzustellen, dass die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner bis Dezember 2007 durch den Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind. Der Umsatzsteuerjahresbescheid ist im Sinne des § 274 erster Satz BAO an die Stelle der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide getreten (vgl. VwGH 04.06.2008, [2004/13/0124](#)). Die ursprünglich gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichtete Berufung gilt daher als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid vom 17. Dezember 2009 gerichtet.

### **1) Zurechnung der Prostituiertenumsätze**

Die Bw meint aus, dass die den Prostituierten zugekommenen Umsatzanteile als durchlaufende Posten (§ 4 Abs. 3 UStG 1972 und 1994) zu behandeln wären und solcherart nicht den Bemessungsgrundlagen hätten hinzugerechnet werden dürfen.

Dazu genügt es, die Bw auf die Erkenntnisse VwGH 15.06.2005, [2002/13/0104](#), VwGH 22.09.2005, [2003/14/0002](#), VwGH 23.09.2005, [2003/15/0147](#), VwGH 24.01.2007, [2003/13/0138](#), und VwGH 19.04.2007, [2004/15/0037](#), hinzuweisen, in denen der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht hat, dass bei einer Bar oder einem Nachtklub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachklubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch besteht. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck „Mädchen offeriert“, welche mit den Nachklubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer solchen Fallkonstellation durfte das Finanzamt daher – unbesehen der „Hausordnung“ und der Frage, wer das Leistungsentgelt für die Bw kassiert - unbedenklich davon ausgehen, dass die Bw hinsichtlich sämtlicher in ihrem Nachtklub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist und dass sie das Entgelt für sämtliche im Nachtklub angebotenen Leistungen vereinnahmt hat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Prostituierten ihre

Leistungen der Bw gegenüber als Dienstnehmerinnen oder als selbständig Tätige erbracht haben (vgl. auch UFS 09.10.2009, RV/0014-G/09).

Die Berufung war daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

## 2) Sicherheitszuschläge

Die Bw wendet sich ausschließlich gegen die Schätzungsberichtigung des Finanzamtes.

§ 119 Abs. 1 BAO lautet:

*Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.*

§ 132 Abs.1 BAO lautet:

**Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege** sind sieben Jahre aufzubewahren; (...)

§ 184 BAO lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Das Finanzamt begründet seine Schätzungsberichtigung im Wesentlichen damit, dass die Bw die Bankkonten, auf die die Bankomatkarten- und die Kreditkartenzahlungen eingegangen sind, im Prüfungsverfahren nicht offengelegt habe. Die Bw habe auch die einzelnen von den Kunden unterfertigten Originalzahlungsbelege nicht vorgelegt. Weiters seien die „Bierzettel“, mit denen „exakt jeder Getränkeumsatz und jeder Zimmerbesuch aufgezeichnet wurde“ und die als Grundlage für die Tagesberichte dienten, nicht vorgelegt worden.

Was die Bankkonten, auf die (zumindest) die Bankomatkarten- und die Kreditkartenzahlungen für Liebesdienste eingegangen sind, betrifft, so wird von Seiten der Bw die Meinung vertreten, sie habe diese nicht gegenüber dem Finanzamt offen zu legen gehabt, weil die Bw nicht der Kontoinhaber gewesen sei und es sich bei den eingegangenen Zahlungen um „Fremdgelder“ (Gelder der Prostituierten) gehandelt habe.

Wickelt ein Abgabepflichtiger seine Geldgeschäfte über ein Bankkonto ab, dessen Inhaber er selbst nicht ist, so hat er dafür Sorge zu tragen, dass das Bankkonto gegenüber dem Finanzamt offen gelegt wird oder das Finanzamt auf anderer Weise von den Ein- und Ausgängen und deren näheren Umständen in gleicher Weise wie bei Offenlegung des Bankkontos gesichert Kenntnis nehmen kann. Die Offenlegungspflicht würde auch solche Bankkonten umfassen, über die der Abgabepflichtige lediglich Fremdgelder (durchlaufenden Posten) vereinnahmt bzw. verausgibt. Andernfalls könnten Abgabepflichtige ihre Bankkonten mit dem bloßen Hinweis auf das Fehlen der Kontoinhabung oder dem Vorliegen durchlaufender Posten der Prüfung der Besteuerungsgrundlagen entziehen.

Da die Bw die streitgegenständlichen Bankkonten weder gegenüber dem Finanzamt offen gelegt noch ermöglicht hat, dass das Finanzamt auf anderer Weise von den Ein- und Ausgängen und deren näheren Umständen **in gleicher Weise** wie bei Offenlegung der Bankkonten gesichert Kenntnis nehmen konnte, war das Finanzamt schon deshalb zur Schätzung der Umsätze der Bw für Liebesdienste als auch aus Getränkekonsumentation (deren „Erfassung“ auf den Bankkonten mangels Offenlegung im Dunkeln geblieben ist) berechtigt.

Was die „Originalzahlungsbelege“ betrifft, so wird von Seiten der Bw die Meinung vertreten, es bestehe trotz deren Nichtvorlage keine Schätzungsberichtigung, weil diese Belege nicht hätten vorgelegt werden können, da „diese Abrechnungsbelege als Teil des Fremdgeldinkassos an die jeweiligen Prostituierten ausgehändigt worden sind“.

Im Hinblick auf die vom Unabhängigen Finanzsenat vertretene Rechtsansicht, dass die Entgelte für Liebesdienste steuerlich der Bw zuzurechnen sind, gehören die Zahlungsbelege für Bankomat- und Kreditkartenzahlungen zu den aufbewahrungspflichtigen Belegen. Selbst wenn die genannten Entgelte steuerlich den Prostituierten zuzurechnen wären und es sich tatsächlich um durchlaufende Posten gehandelt hätte, hätte für die Bw als Vertragspartnerin der Zahlungssystemanbieter eine diesbezügliche Aufbewahrungspflicht bestanden, um dem Finanzamt im Rahmen der Prüfung der Besteuerungsgrundlagen die Überprüfung der Voraussetzungen des Vorliegens durchlaufender Posten (ua. die Deckungsgleichheit von Ein- und Ausgängen) zu ermöglichen. Da die Bw die Zahlungsbelege für Bankomat- und Kreditkartenzahlungen nicht vorgelegt hat, war das Finanzamt auch deswegen zur Schätzung der Umsätze der Bw für Liebesdienste und Getränkekonsumentation berechtigt.

Die „Bierzettel“ gehören zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 132 Tz 5). Von Seiten der Bw wird nicht bestritten, dass diese Art von Grundaufzeichnungen in allen Streitzeiträumen (und nicht nur im Juli 2008) angefertigt wurden. Gerade diese „Bierzettel“ hätten möglicherweise darüber Auskunft geben können, ob die von der Bw dem Prüfer vorgelegten Tagesberichte „neu geschrieben“ wurden. Da die Bw die „Bierzettel“ nicht

---

vorgelegt hat, war das Finanzamt schließlich auch deswegen zur Schätzung der Umsätze der Bw für Liebesdienste und Getränkekonsumention berechtigt.

Die Berufung war daher auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Was die Zahlungen für die privaten Nächtigungen der Prostituierten (2 Euro pro Nacht) betrifft, so war auf die diesbezügliche Einwendung der Bw nicht weiter einzugehen, weil diese Zahlungen – unbesehen ihrer Erwähnung im BP-Bericht - keinen Eingang in die Bemessungsgrundlagen gefunden haben.

Eine mündliche Verhandlung hatte nicht stattzufinden, weil ein diesbezüglicher Antrag bereits in der Berufung zu stellen gewesen wäre.

Graz, am 18. Jänner 2010