



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. Niederlassung Österreich, vertreten durch W., Wirtschaftstreuhand und Betriebsberatung GmbH, X., vom 25. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. April 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005, Festsetzungen von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis November 2006 und Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie über die Berufung vom 14. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. Oktober 2007 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Zweigniederlassung einer private limited company nach britischem Recht, bestand seit dem 7. Juni 2005 und betrieb einen Nachtclub. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 5. März 2008 wurde der Antrag auf Eröffnung des Konkurses zurückgewiesen. Am 20. Februar 2009 erfolgte die amtswegige Löschung der Bw. gemäß § 10 Abs. 2 Firmenbuchgesetz mangels Tätigkeit im Inland. Die Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person hat bloß deklaratorischen Charakter (vgl. VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134) und beendet die Rechtsfähigkeit nicht, solange Vermögen vorhanden ist (vgl. OGH 19.6.2006, 8 ObA 46/06g) und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt – also z.B. Abgaben noch festzusetzen – sind (vgl. Ritz, BAO³, § 79, Tz 10, 11;

VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059; 11.11.2008, 2006/13/0187). Im Firmenbuch scheint als letzter handelsrechtlicher Geschäftsführer D. auf. Laut einer vom Unabhängigen Finanzsenat am 25. Jänner 2012 vorgenommenen Abfrage aus dem Zentralen Melderegister liegen über D. keine Daten für eine Meldeauskunft vor. Die Bw. wurde von J. als handelsrechtlicher Geschäftsführer vom 8. Juni 2005 bis 29. Mai 2007 vertreten. Die Zustellung dieser Berufungsentscheidung erfolgt entsprechend der im Zentralen Melderegister für J. aufscheinenden Meldedaten an diesen als ehemaligen Geschäftsführer der Bw.

Die Bw. wurde im Jahr 2007 einer Außenprüfung unterzogen, welche den Prüfungszeitraum Umsatzsteuer November 2005 bis November 2006 umfasste. Dabei wurden folgende, in der Niederschrift gemäß § 149 Abs. 1 BAO und im Bericht gemäß § 150 BAO vom 17. April 2007 dargestellten, Feststellungen getroffen: Die Bw. habe unter dem Namen "R." eine Bar betrieben, welche von G. angemietet worden sei. Die Bw. habe darin die Ausübung der Prostitution zugelassen, wobei sie die Zimmer für die Prostitution zur Verfügung gestellt habe. Auf der Internetseite der Bw. sei unter anderem folgendes vorzufinden gewesen: *"R. bietet Gesellschaftsdamen für Dienstreisen, Urlaub, Privatstiptease, Escort Service, Lesbenshow und Privatfeiern zu Pauschalpreisen. Täglich ab 20.00 Uhr geöffnet. Hausbesuche werden auch gerne auf Anfrage telefonisch entgegengenommen. Whirlpool Zimmer für ½, ¾ und 1 Stunde jeweils mit einer Gratis Flasche Sekt"*. Die Bw. habe für ihr Lokal auch in der L.-Zeitung mit Inseraten wie *"Gemütliche Atmosphäre", "Hübsche Mädchen", "Whirlpool Zimmer"* und *"Originelles Showprogramm"* geworben. Die gewerberechtliche Geschäftsführerin, E., und einer der handelsrechtlichen Geschäftsführer, J., hätten der Betriebsprüfung bekannt gegeben, dass die Bw. für die Ausübung der Prostitution nur einen *"Zimmerbenützungsanteil"* erhalte habe. Den Prostituierten mit ausländischer Herkunft habe die Bw. auch Zimmer für die Übernachtung zur Verfügung gestellt. Hierfür habe die Bw. pro Nächtigung € 8,00 brutto verlangt. Die Prostituierten hätten bei einer Einvernahme durch die KIAB am 3. Februar 2006 bekannt gegeben, dass ihnen in den Zimmern Kondome unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden seien. Bei dieser Kontrolle durch die KIAB seien auch Aufzeichnungen über die Zimmerbenützungszeit der Prostituierten vorgefunden worden. Bei einer Nachschau am 18. November 2005 durch Organe des Finanzamtes Wien 1/23 seien ebenfalls Aufzeichnungen bezüglich des Zimmerbenützungsanteiles der Prostituierten vorhanden gewesen. Bei der Einvernahme durch die KIAB hätten die Prostituierten S., P., M., A., V. und C. als tägliche Arbeitszeiten 20:00 Uhr bis 6:00 Uhr bzw. 5:00 Uhr bekannt gegeben. Von den Prostituierten sei auch angegeben worden, dass folgende Beträge für die Prostitution verlangt und für die Zimmermiete an die Bw. weitergegeben worden seien:

Dauer der Liebesdienste	Preis der Liebesdienste	weitergegebener Preis für Zimmermiete
20 Minuten	70 €	20 €

30 Minuten	110 €	30 €
45 Minuten	160 €	50 €
60 Minuten	190 €	70 €

Die Prostituierten hätten ausgesagt, dass sie nicht wüssten wer die Zimmerpreise und den Anteil für die Getränkeanimation der Prostituierten bestimmt habe. Es sei ihnen lediglich bewusst gewesen, dass sie am Ende des Arbeitstages an den jeweiligen Barkellner die Miete für das Zimmer zu bezahlen gehabt hätten. Von V. und M. sei ausgesagt worden, dass die Preise für die Zimmer schon vorgegeben gewesen wären, als sie in der Bar der Bw. zu arbeiten begonnen hätten und die Preise nicht zu beeinflussen bzw. abzuändern gewesen wären. Die Prostituierten hätten für die Zimmer keinen Mietvertrag abgeschlossen. Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung hätten sowohl E. als auch J. folgende Zimmerbenützungspreise für die Prostituierten bekannt gegeben:

Dauer der Liebesdienste	weitergegebener Preis für Zimmermiete	Preise der Prostituierten lt. Aussage am 3.2.2006 bei KIAB
30 Minuten	55 €	110 €
45 Minuten	80 €	160 €
60 Minuten	95 €	190 €

Es sei von E. und J. auch angegeben worden, dass ihnen bekannt gewesen sei, dass die Prostituierten für 60 Minuten € 190,00 verlangt hätten. Dieser Stundensatz gehe auch mit den Aussagen der Prostituierten konform. Unterschiede bestünden jedoch in der Höhe der Zimmermieten. Nach den Aussagen von E. und J. wären 50% der Zimmermiete für die Prostitution bezahlt worden. In der Buchhaltung der Bw. seien Preise für die Zimmerbenützung in Höhe von € 55,00 für 30 Minuten und € 95,00 für 60 Minuten angeführt. Die Kunden hätten sowohl bar als auch mittels Bankomat bezahlen können. In der Buchhaltung der Bw. seien die Bankomatzahlungen jedoch nur als Durchlaufposten gehandhabt und die daraus resultierenden Umsätze nicht versteuert worden. E. und J. hätten dies damit gerechtfertigt, dass die Kunden bei Zahlung mittels Bankomat den Gesamtbetrag erhalten und davon die konsumierten Getränke an die Bw. und getrennt davon die Prostituierten bezahlt hätten. Die Bankomatabrechnungen hätten jedoch bis Ende Februar 2006 auf die Bw. gelaufen und der Kreditkartenunternehmer habe die Abrechnungen mit der Bw. getätigt. Am 27. Februar 2006 habe die Bw. die Bankomatkasse an den Vermieter des gesamten Lokals, G. verkauft. In der Folge habe dieser der Bw. die monatliche Miete sowie die Transaktionsgebühren, Disagio und diversen Abrechnungen weiter verrechnet. Die Kreditkarten seien auf einem Konto des G. abgerechnet worden.

Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung habe die Prüferin Kontakt mit dem Landeskriminalamt Niederösterreich (LKA NÖ), Abteilung Menschenhandel und Prostitution aufgenommen. Das LKA NÖ habe mehrmals Kontrollen im Lokal der Bw. durchgeführt. Aus dem Vergleich der Ergebnisse der durchgeführten Kontrollen mit den Daten der Buchhaltung der Bw. habe sich ergeben, dass das LKA NÖ an den Tagen der Kontrollen mehr Prostituierte feststellen habe können als in der Buchhaltung der Bw. mit dem Zimmerbenützungsanteil verrechnet worden seien bzw. habe es für diese Mädchen auch keine Trinkprocente in der Buchhaltung gegeben. Es erscheine auch auffällig, dass Prostituierte bei der Zimmervermietungsabrechnung bzw. den Trinkprozenten bei der Bw. berücksichtigt worden wären, welche jedoch an diesen Tagen laut den Aufzeichnungen des LKA NÖ nicht der Prostitution nachgegangen wären.

Aus den dargestellten Gründen ziehe die Betriebsprüfung den Schluss, dass die Bw. in ihrem Lokal die Ausübung der Prostitution zugelassen und die jeweiligen Zimmer zur Verfügung gestellt habe. Entscheidend für die Frage des *"Außenverhältnisses"* sei das Gesamtbild der Gegebenheiten im Betrieb. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei im Sinne einer Abhängigkeit vom Arbeitgeber zu verstehen. Sie zeige sich u. a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel (Kondome) durch den Auftraggeber. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringe eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck. Maßgeblich für die Umsatzzurechnung der Prostituiertenumsätze an den Lokalbetreiber sei insbesondere das Ausmaß der vom Lokalbetreiber erbrachten Leistungen. Dazu würden Werbeeinschaltungen in Zeitungen, Preisfestlegungen, Verträge mit den Kreditkartenunternehmen, die Strukturierung und Überwachung der Hausordnung, die Auswahl der Mädchen usw. gehören. Im gegenständlichen Fall sei die Bw. als Lokalbetreiberin selbst für die wesentlichen betrieblichen Tätigkeiten zuständig gewesen und wäre daher nicht außerhalb eines zwischen den Mädchen und den Kunden stattfindenden Leistungsaustausches gestanden. Vielmehr spreche die Verkehrsauffassung dafür, dass der Leistungsaustausch über die Lokalbetreiberin erbracht worden sei. Es seien somit von der Bw. jene Umsätze zu versteuern, die sie als Lokalbetreiberin angeboten habe. Dazu würden die Prostituiertenumsätze, die Getränkeumsätze und die jeweiligen Zimmermieten der Mädchen gehören, wenn diese im Lokal der Bw. genächtigt hätten. Aufzeichnungen über die Zimmerbenutzungszeiten der Mädchen seien der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden, obwohl diese sowohl bei der Kontrolle durch die KIAB am 3. Februar 2006 als auch bei der Kontrolle durch Finanzamtsorgane am 18. November 2005 vorhanden gewesen wären. Aufzeichnungen über die von der Bw. im Internet angebotenen Hausbesuche seien ebenfalls nicht vorgelegt worden. Entsprechend der durchgeführten Ermittlungen wäre die materielle Richtigkeit der

Buchhaltung der Bw. nicht gegeben. Kontrollen durch das LKA NÖ hätten ergeben, dass wesentlich mehr Prostituierte tätig gewesen seien, als in der Buchhaltung der Bw. aufgeschienen wären, weshalb sich zwingend die Fehlerhaftigkeit der Buchhaltung ergebe.

Die Betriebsprüfung gehe bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen von den Gesamterlösen der Prostitution aus. Bei der Berechnung werde von den Aussagen der gewerberechtlichen Geschäftsführerin E. und des handelsrechtlichen Geschäftsführers J. ausgegangen, wonach der Stundensatz der Prostituierten € 190,00 betragen und das Zimmerbenützungsentgelt für die Prostituierten hierfür € 95,00 ausgemacht habe. Von der Bw. seien daher bisher 50% der Prostituiertenumsätze als Zimmerbenützungsentgelt versteuert worden. Die bisher erklärten Zimmerbenützungsmieten seien brutto umzurechnen und 100% als Prostitutionserlöse anzusetzen. Dazu seien 57% für zusätzliche Prostituierte hinzuzurechnen, da wie dargestellt zwingend davon auszugehen sei, dass bis dato nicht alle Zimmerbenützungsmieten in der Buchhaltung der Bw. ihren Niederschlag gefunden hätten. Es wäre davon auszugehen, dass dementsprechend auch die Getränkeerlöse verkürzt worden seien, weshalb zu den bisher erklärten Getränkeerlösen ebenfalls 57% hinzuzurechnen seien. Bei der Schätzung der zusätzlichen Getränkeerlöse sei der sich aus der Inventur der Bw. ableitbare Wareneinkauf in Höhe von 20% (Rohaufschlagskoeffizient 5%) zu berücksichtigen. Zusätzlich sei zur bisherigen Berechnung ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 30% festzusetzen.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 18. April 2007 einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 und Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis November 2006. Am 15. Oktober 2007 erließ das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005. Mit Haftungsbescheid vom 17. April 2007 wurde die Bw. gemäß § 95 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 in Anspruch genommen.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2007 und 14. Dezember 2007 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen diese Bescheide und begründete diese wie folgt: Die Prostituierte A. habe bei ihrer Vernehmung durch die KIAB am 3. Februar 2006 u.a. angegeben, dass sie die Zimmermiete mit dem Barmann "Chris" ausgemacht habe und die Aufnahme ihrer Tätigkeit als Prostituierte sehr einfach gewesen wäre und keiner besonderen organisatorischen Maßnahmen bei der Bw. bedurft hätte. Sie habe zwar eine täglichen Arbeitszeit von 20.00 bis 6.00 h angegeben aber auch darauf hingewiesen, dass sie in der ersten Woche nur drei bis vier Tage anwesend, dann drei Wochen in Tschechien, dann wieder ein paar Tage hier und dann den gesamten

Dezember abwesend gewesen wäre. Dies spreche für eine völlig freie Einteilung der Arbeitszeit. Es liege nahe, dass mit der Arbeitszeit die *"mögliche"*, nicht aber eine *"einzuhaltende"* Arbeitszeit gemeint gewesen wäre. Diese Aussage liefere auch deutliche Hinweise auf ein Unternehmerrisiko. A. habe nämlich die Kosten ihrer Untersuchungen beim Amtsarzt (Untersuchung € 20, Blutuntersuchung € 50) selbst bezahlen müssen. Auch S. habe sich zur Arbeitszeit im gleichen Sinn geäußert. Sie habe nur an drei Tagen in der Woche gearbeitet, weil sie in Tschechien ein Kind habe und deswegen immer wieder dorthin fahre. Die Arbeitstage hätten aber immer gewechselt, je nach dem, wann ihre Mutter für die Betreuung des Kindes Zeit gehabt hätte. Zur Frage der Kundenauswahl habe sie ausgesagt: *„Ich könnte mir die Kunden schon selbst aussuchen, aber wenn ich hier bin, gehe ich eigentlich schon immer aufs Zimmer, weil ich ja Geld verdienen möchte.“* Die befragten Prostituierten hätten übereinstimmend angegeben, dass sie von den Kunden direkt bezahlt würden und dann am Ende der Nacht die Zimmermiete an den Barkellner bezahlen müssten. Die anfangs von der Bw. und ab Februar 2006 vom Lokalvermieter G. geschlossenen Bankomatverträge hätten demnach lediglich die Funktion einer Wechselstube erfüllt. Dass sich für die Leistungen der Prostituierten im selben Haus einheitliche Sätze bilden würden, entspreche der Kommunikation der im Wettbewerb stehenden Mädchen und wohl auch der Bequemlichkeit. Wenn vom Haus Kondome beigestellt würden, die verwendet werden könnten oder auch nicht, spreche dies weder für noch gegen eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Das stärkste Argument gegen eine derartige Eingliederung sei der Umstand, dass die Prostituierten selbst kassieren würden, was wohl nicht oft vorkommen dürfte und in Widerspruch zur Auffassung über einen einheitlichen, durch organisierten Bordell-Betrieb stünde. Es entspreche der Erfahrung, dass bei Weitem nicht jeder Besucher eines Nachtlokals auch ins Separee gehe. Wenn nun ein Separee-Besucher getrennt seine Konsumation in der Bar und dann das Mädchen im Separee zu bezahlen habe, müsse ihm klar sein, dass zwei verschiedene Unternehmer tätig geworden seien und dass eine einheitliche *„Bordell-Leistung“* nicht vorliege. Die Bw. als Barbetreiberin habe insofern ein Interesse an den Prostituierten, als das Separee-Geschäft ja auch die Umsätze in der Bar belebe. Aus diesem Grund werde Werbung für die Separees gemacht. Zu den Umsätzen der Bw. würden daher nur die Getränkeumsätze und die Zimmermieten gehören. Die Prostituiertenerlöse seien daher außer Ansatz zu lassen.

Darüber hinaus entspreche die Höhe der Schätzung nicht den Gegebenheiten. Das Finanzamt stütze die Umsatzschätzung auf einen Vergleich der vom LKA NÖ bei mehreren Kontrollen festgestellten anwesenden Prostituierten mit den Daten der Buchhaltung (Zahl der Prostituierten laut den erklärten Zimmermieten). Vom LKA NÖ seien bei 11 Kontrollen insgesamt 73 anwesende Prostituierte festgestellt worden, während laut Buchhaltung der Bw.

an diesen Tagen 48 Prostituierte ins Separee gegangen seien. Das Finanzamt gehe nun offensichtlich davon aus, dass jede anwesende Prostituierte auch mindestens einmal ins Separee gegangen sein müsse und komme durch Aufaddieren der jeweils festgestellten Prozentsätze und Division durch die Anzahl der Kontrollen auf einen Durchschnittssatz von 57%. Tatsächlich käme es jedoch nicht auf die Anzahl der Kontrollen an, sondern auf die Anzahl der in der Buchhaltung nicht erfassten Prostituierten in Relation zu den in der Buchhaltung erfassten. Das wären lediglich 52%. Es widerspreche den Grundsätzen einer sachgerechten Schätzung, zuerst auf Grund *"irgendwelcher"* Feststellungen wahrscheinlich nicht erklärte Erlöse prozentual zu schätzen und dann den Umsatz noch einmal um einen Sicherheitszuschlag zu erhöhen. Hausbesuche hätten im Übrigen nach den vorliegenden Informationen nicht stattgefunden. Das Finanzamt sehe es offenbar als selbstverständlich an, dass jede Prostituierte auch in jeder Nacht ihrer Anwesenheit ins Separee komme. Dies stimme einfach nicht. Jeder, der über Branchenkenntnisse verfüge, werde dies bestätigen. Daher werde die Einvernahme der derzeit bei der Bw. tätigen Prostituierten zu diesem Thema beantragt. Im Übrigen müsste man der Bw. eine ordentliche Portion von Dummheit attestieren, wenn gerade am Morgen nach einer Kontrolle Separee-Besuche nicht erklärt worden wären. Die Abrechnung der Zimmer-Entgelte sei ja erst am Ende der Nacht, also nach der Kontrolle erfolgt. Es gebe daher keine Hinweise auf Umsatzverkürzungen, auch nicht hinsichtlich der Getränkeerlöse. Mangels Umsatzverkürzungen gebe es natürlich auch keine verdeckte Ausschüttung. Die Berechnung weise im Übrigen auch noch einen anderen Fehler auf. Die Weitergabe an die Prostituierten hätte natürlich von den Bruttoerlösen berechnet werden müssen.

Mit Schreiben vom 6. November 2007 nahm die Betriebsprüfung wie folgt zur Berufung Stellung: Die Betriebsprüfung habe sich auf die Ausführungen der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.6.2005, 2002/13/0104 und vom 22.9.2005, 2003/14/0002 gestützt, woraus hervorgehe, dass die Umsätze eines Bordellbetriebes demjenigen zuzurechnen seien, der sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Leistungsempfänger erbringe. Die Bankomatkasse sei als Durchlaufposten behandelt worden. Ein Durchlaufposten erfordere ein äußerlich erkennbares Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung. Im gegenständlichen Fall würden die Bankomatabrechnungen auf die Bw. bzw. ab Februar 2006 auf G. lauten. Es gehe daraus nicht hervor, dass der Zahlende erkenne, dass der Unternehmer die Zahlung nicht für sich, sondern für einen Dritten vereinnahme. In den niederschriftlichen Einvernahmen der Prostituierten am 3. Februar 2006 sei zwar behauptet worden, dass diese die Geldbeträge für ihre erbrachten Leistungen bar vom Kunden kassieren würden. Diese Aussagen erscheinen nicht sehr glaubwürdig, da auch gesagt worden sei, dass die Getränke vom Kunden an den Barmann bezahlt worden seien. Es wäre

daher mehr als umständlich, Geldbeträge zuerst in voller Höhe an den Kunden auszusahlen, wenn der Kunde in der Folge die Getränke an den Barmann sowie die Leistungen an die Prostituierten bezahlen müsste und in weiterer Folge die Prostituierten wiederum an den Barmann einen Betrag für die Zimmermiete zu zahlen hätten. Eine derartige Vorgangsweise widerspreche der „*Lebenswirklichkeit*“. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass grundsätzlich Abbuchungen erfolgt und die Prostituierten erst später zu ihrem Geld gekommen seien, zumal auch Aufzeichnungen bzw. Bücher vom Barmann darüber geführt worden seien, wie lange sich die Prostituierten mit dem Kunden im Zimmer aufgehalten hätten. Diese Aufzeichnungen seien der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden. Daher wäre davon auszugehen, dass die Bw. als Empfängerin der Geldbeträge bezüglich der erbrachten Liebesdienste anzusehen sei. Diese Annahme werde auch durch die Zeugeneinvernahme von C. am 3. Februar 2006 bestätigt, die angeben habe, dass sie nicht wüsste wie viel sie für die Zimmerbesuche an den Barkeeper bezahlen hätte müssen. Falls der Prostituierten die Gelder für die erbrachten Liebesdienste nicht vom Kunden direkt bezahlt, sondern vom Barkeeper einbehalten worden seien und dieser in der Folge die Zimmermiete für diesen Liebesdienst mit der Prostituierten abgerechnet habe, hätte diese nur den Differenzbetrag erhalten. Bei diesem Differenzbetrag sei es eher anzunehmen, dass man nicht weiß wie viel einem abgezogen worden sei. Im gegenständlichen Fall sei nicht alleine entscheidungswesentlich, ob die Prostituierten arbeitnehmerähnlich tätig gewesen oder als selbständige Unternehmerinnen anzusehen seien. Wenn in denselben Geschäftsräumlichkeiten mehrere Unternehmer tätig würden, könnten die Umsätze nur dann einem anderen als dem Lokalinhaber zugerechnet werden, wenn der Unternehmer nach außen getrennt in Erscheinung treten würde, zwischen den beteiligten Unternehmen ein zur Nutzung der Räumlichkeiten berechtigendes Rechtsverhältnis bestünde und überdies eine getrennte Kassenführung vorläge. Maßgeblich seien daher nicht nur die im Innenverhältnis gegebenen Vereinbarungen, sondern wie das Rechtsgeschäft nach außen gegenüber dem Kunden in Erscheinung trete. Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leiste, sei unbeachtlich. Im gegenständlichen Fall müsse davon ausgegangen werden, dass die Prostituierten der Bw. verpflichtet gewesen wären, die Gäste sowohl zum Alkoholkonsum als auch zum Aufsuchen eines der angeschlossenen Zimmer zu animieren und dafür von der Bw. zu entlohnen gewesen seien. Dass die Bw. als Lokalbetreiberin die in der Bar angebotenen und vom Kunden entlohten Leistungen nicht selbst erbracht habe, sondern andere Personen als Erfüllungsgehilfen herangezogen und Teile ihres Entgeltes unmittelbar an diese weitergegeben habe, mindere die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Bw. nicht. Dem Einwand der Bw., dass es tatsächlich nicht auf die Anzahl der Kontrollen ankomme, sondern auf die Anzahl der in der Buchhaltung nicht erfassten Prostituierten in Relation zu den

in der Buchhaltung erfassten, könne nicht gefolgt werden, da ansonsten an jedem Tag ein eigener Prozentsatz für nicht erklärte Prostituierte ermittelt hätte werden müssen. So seien beispielsweise am 20. September 2005 bei der Kontrolle durch das LKA NÖ acht Prostituierte festgestellt worden. In der Buchhaltung hingegen seien nur vier Personen erfasst gewesen. Das seien 100% in Relation zu den erklärten Prostituierten laut Buchhaltung. Entsprechend den Aussagen der Prostituierten hätten diese auch eine Zimmermiete zahlen müssen, wenn sie „nur“ genächtigt haben. Es könne nicht angenommen werden, dass diese Mädchen an den Abenden der Kontrollen noch in ihre ausländische Heimat gefahren wären und daher ein Zimmeranteil für die Nächtigung in der Buchhaltung nicht aufgeschienen sei. Bei der Schätzung seien die Kontrollen durch das LKA NÖ als ein Zurechnungsfaktor angesehen worden. Es wäre für die Bw. im Zuge der Prüfung bzw. des Berufungsverfahrens möglich gewesen, die vorhandenen Grundaufzeichnungen bezüglich der Aufzeichnung der Liebesdienste vorzulegen. Es sei anzunehmen, dass sich jene Mädchen, welche an Kontrolltagen angegeben worden wären, jedoch durch das LKA NÖ nicht festgestellt werden hätten können, auf „Hausbesuche“ – wie im Internet angegeben – befunden hätten. Es seien daher nicht alle Prostituierten erfasst und Zimmermieten bezüglich der „Nur-Nächtigung“ nicht erklärt worden. Die Kassabuchführung sei nicht ordnungsgemäß gewesen und die Aufzeichnungen bezüglich der Hausbesuche und Separee-Umsätze seien nicht vorgelegt worden. Daraus ergebe sich der zusätzlich festgesetzte Sicherheitszuschlag.

Mit Schreiben vom 25. Februar 2008 brachte die Bw. folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung ein: Wenn Kunden mit Bankomat bezahlt hätten, wären dies immer Barabhebungen gewesen, d.h. die Beträge seien den Kunden bar ausgefolgt und von diesen nach Belieben verwendet worden, etwa um Prostituierte oder auch beim Barmann eine Konsumation zu bezahlen. Auf die Einhaltung dieser Gestaltung sei großer Wert gelegt worden, weil ja den Kunden klar gemacht werden sollte, dass die Prostituierten ihr eigenes „Geschäft“ betreiben würden. Jedem Separee-Kunden habe auf Grund der direkten Abrechnung mit den Prostituierten klar sein müssen, dass diese selbständige Unternehmerinnen gewesen seien. Dies sei im Sinne des Umsatzsteuerrechtes das Außenverhältnis gewesen, das für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft maßgebend sei. Die Gestaltung des Innenverhältnisses, also die Beziehung der Prostituierten zum Vermieter der Räume, sei für die Kunden nicht interessant gewesen. Der Sicherheitszuschlag zur Schätzung könne nicht auf Buchführungsmängel gestützt werden, zumal Hausbesuche eben nicht stattgefunden hätten. Die Vernehmung verschiedener Prostituerter habe auch keine Hinweise darauf ergeben. Da eine Schätzung der Realität möglichst nahe zu kommen habe, komme größte Bedeutung der Tatsache zu, dass eine Prostituierte eben nicht damit rechnen könne, jede Nacht mehrmals auf das Zimmer zu gehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die vorliegende Berufung richtet sich gegen die Zurechnung der Prostituiertenumsätze an die Bw., die Schätzungsbefugnis des Finanzamtes sowie im Falle des Zutreffens einer Schätzungsberechtigung gegen die Schätzung der Höhe nach.

Der der Berufungsentscheidung zugrunde zu legende Sachverhalt, die Vorbringen der Bw. und die Ausführungen des Finanzamtes zum Sachverhalt und zur Rechtslage sind der ausführlichen Darstellung im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung zu entnehmen.

Rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes:

A. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer

1. Zurechnung der Prostituiertenumsätze

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994, BGBl Nr. 663/1994, unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eines Unternehmers.

Die Bemessungsgrundlage für die Lieferungen und sonstigen Leistungen eines Unternehmers (Umsatz) wird gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Zum Entgelt gehören nach § 4 Abs. 3 leg. cit. nicht die Beträge, die der Unternehmer im Namen und auf Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Durchlaufende Posten liegen nur dann vor, wenn sowohl die Vereinnahmung als auch die Verausgabung im fremden Namen und für fremde Rechnung erfolgt. Es müssen unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahler und dem Empfänger (Anspruchsberechtigten) bestehen. Ein durchlaufender Posten kann nicht angenommen werden, wenn der Unternehmer selbst in einen Leistungsaustausch eingeschaltet ist, dh eine Leistung erbringt und hierfür ein Entgelt erhält. Durchlaufende Posten können daher nur bejaht werden, wenn der Unternehmer außerhalb der Leistungsbeziehung steht (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz 129).

Zur Zurechnung der Prostituiertenumsätze an die Bw. ist auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juni 2005, 2002/13/0104, 22. September 2005, 2003/14/0002, 23. September 2005, 2003/15/0147, 24. Jänner 2007, 2003/13/0138 und vom 19. April 2007, 2004/15/0037 hinzuweisen, in denen der Verwaltungsgerichtshof zum

Ausdruck gebracht hat, dass bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separee-Besuch besteht. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Barbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die sexuellen Wünsche der Gäste zu erfüllen. Eine Aufteilung des vom Kunden erbrachten Entgelts auf mehrere Leistungen (Konsumation von Getränken bzw. Leistungen der Mädchen) ist demnach ausgeschlossen. Dass die Prostituierten einen Anteil am vom Leistungsempfänger geleisteten (einheitlichen) Entgelt erhalten, ändert nichts an der Beurteilung als einheitliche Leistung.

Bei einer solchen Fallkonstellation durfte das Finanzamt daher, unabhängig von der Frage, wer das Leistungsentgelt für die Bw. kassierte, unbedenklich davon ausgehen, dass die Bw. hinsichtlich sämtlicher in ihrem Nachtclub angebotenen Leistungen wirtschaftlich die Erbringerin war und dass sie das Entgelt für sämtliche im Nachtclub 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 vom 9. Oktober 2009, RV/0014-G/09). Daher geht auch das Vorbringen der Bw. ins Leere, dass die "tatsächliche Anwesenheitszeit" von jeder Prostituierten selbst gewählt worden wäre. Das Finanzamt hat zudem – von Seiten der Bw. unwidersprochen – festgestellt, dass die Bw. den Kunden nicht nur Gelegenheit zum Erhalt der Prostitutionsleistungen geboten hat, sondern darüber hinaus die Räumlichkeiten samt entsprechender Ausstattung zur Ausübung der Prostitution zur Verfügung gestellt, für die Organisation des Bordellbetriebes gesorgt und Werbung für das Etablissement betrieben hat. Bei dieser Sachlage trat die Bw. nach außen hin für sämtliche Leistungen als Unternehmerin gegenüber den Kunden auf. Eine Aufteilung des von diesen gezahlten Entgelts auf mehrere Leistungen ist daher nicht möglich. Es lagen somit entsprechend der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einheitliche Leistungen der Bw. vor, die ihr umsatzsteuerlich zur Gänze zuzurechnen sind.

2. Schätzungsberechtigung

Gemäß § 184 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 194/1961, hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach Abs. 2 der genannten Bestimmung ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärungen zu geben vermag oder

weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO 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. Zu schätzen ist daher stets dann, wenn sich die Bemessungsgrundlagen nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; 28.1.1998, 95/13/0069; 7.6.2005, 2001/14/0187).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 131 Abs. 2 Z 5 BAO gilt für alle auf Grund der Abgabenvorschriften zu führenden Bücher oder Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher die Vorschrift, dass die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden sollen, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind gemäß § 132 Abs. 1 BAO sieben Jahr aufzubewahren.

Das Finanzamt begründet die Schätzungsberechtigung im Wesentlichen damit, dass die Gesamterlöse aus der Prostitution der Bw. zuzurechnen wären und auf Grund fehlender Aufzeichnungen und Differenzen zwischen der Buchhaltung der Bw. und vom LKA NÖ durchgeführten Kontrollen wesentliche Mängel in der Buchführung gegeben seien.

Im Hinblick auf die vom Unabhängigen Finanzsenat vertretene Rechtsansicht, dass die Entgelte für die Prostitution steuerlich der Bw. zuzurechnen sind, gehören die Zahlungsbelege für Bankomat- und Kreditkartenzahlungen zu den aufbewahrungspflichtigen Belegen. Für die

Bw. hat eine diesbezügliche Aufbewahrungspflicht bestanden, um die Überprüfung der Voraussetzungen des Vorliegens von der Bw. behaupteter allfälliger durchlaufender Posten (ua. die Deckungsgleichheit von Ein- und Ausgängen) zu ermöglichen. Bereits auf Grund der Tatsache, dass die Bw. die Zahlungsbelege für Bankomat- und Kreditkartenzahlungen nicht vorgelegt hat, war das Finanzamt zur Schätzung der Umsätze der Bw. berechtigt. Weiters stellen die Aufzeichnungen über die Zimmerbenutzungszeit der Prostituierten ebenfalls aufbewahrungspflichtige Unterlagen dar. Von der Bw. wurde nicht bestritten, dass diese Art von Grundaufzeichnungen in den Streitzeiträumen angefertigt wurde. Diese Unterlagen waren sowohl bei der Kontrolle der KIAB am 3. Februar 2006 als auch bei der Kontrolle des Finanzamtes am 18. November 2005 vorhanden. Auch betreffend den von der Bw. im Internet angebotenen Hausbesuchen wurden keine Aufzeichnungen vorgelegt. Mangels Vorlage der angeführten aufbewahrungspflichtigen Unterlagen war das Finanzamt auch deswegen zur Schätzung der Umsätze der Bw. berechtigt. Die Berechtigung zur Schätzung liegt zweifellos auch auf Grund der von der Betriebsprüfung aufgezeigten Differenzen zwischen den vom LKA NÖ durchgeführten Kontrollen und der Buchhaltung der Bw. vor. Dem Einwand der Bw., dass die Auswertung der Feststellungen des LKA NÖ keineswegs den Schluss erlaube, dass es "nicht erklärte Prostituierte" gegeben habe, kann nicht gefolgt werden. Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, dass es neben den "erklärten" lediglich Prostituierte gegeben habe, für die in der Nacht der Kontrollen keine Separee-Besuche verbucht worden seien, so ist ihr entgegenzuhalten, dass die von der Bw. unbestritten angefertigten Aufzeichnungen über die Zimmerbenutzungszeit der Mädchen tatsächlich weder im Betriebsprüfungs- noch im Berufungsverfahren vorgelegt wurden. Eine Verifizierung dieser Angaben der Bw. ist daher nicht möglich. Beim Antrag auf Einvernahme der *"derzeit"* bei der Bw. tätigen Prostituierten zu diesen Angaben der Bw. handelt es sich nicht um einen ordnungsgemäßen Beweisantrag, da die Namen und die Anschrift der nominierten Personen nicht bekannt gegeben wurden. Da sowohl die Berufungsschrift als auch die Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung von der steuerlichen Vertretung der Bw. verfasst und eingebracht wurden, kann in diesem Fall nicht eine Unkenntnis betreffend die Inhaltserfordernisse eines Beweisantrages unterstellt werden. Weiters ist anzumerken, dass dieser Antrag in Anbetracht der Tatsache, dass die maßgeblichen Aufzeichnungen von der Bw. nicht vorgelegt wurden, nicht als ernsthaftes Begehren gewertet werden kann.

Die Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen dem Grunde nach war daher gegeben.

3. Schätzungsausmaß

Wenn eine Schätzung, wie im vorliegenden Fall, grundsätzlich zulässig ist, steht nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung der Abgabenbehörde die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode im Allgemeinen frei (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 184 Tz 12). Das Schätzungsverfahren muss jedoch einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein. Die Schätzungsmethode hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen (vgl. VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122; 22.3.2010, 2007/15/0265; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; 2.7.2002, 2002/14/003). Allerdings liegt es geradezu im Wesen der Schätzung, dass die in ihrem Rahmen zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 184 Tz 3).

Ausgangsbasis für die Ermittlung der Umsätze für den berufsgegenständlichen Zeitraum 2005 sowie Jänner bis November 2006 waren die Gesamterlöse der Prostitution. Die rechnerische Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlagen ist im Detail aus der Niederschrift gemäß § 149 Abs. 1 BAO und dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17. April 2007 ersichtlich. Der Unabhängige Finanzsenat folgt auch was die Ermittlung der maßgeblichen Abgabenbemessungsgrundlagen anlangt, in freier Beweiswürdigung den umfassenden und schlüssigen Ausführungen der Betriebsprüfung. Die gebotene Gesamtbetrachtung aller vorliegenden Sachverhaltselemente führt zur Überzeugung, dass die in den angefochtenen Bescheiden ermittelten Umsätze die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines (zusätzlichen) Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung, denn es kann, ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen, angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. zB VwGH 17.11.2010, 2007/13/0078; 28.10.2010, 2009/15/0011). Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ist die Schätzung in Form eines (zusätzlichen) Sicherheitszuschlages nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zielführend, um mögliche Erlösverkürzungen aufgrund der mangelhaften Buchführung auszugleichen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. Im Hinblick auf die Unmöglichkeit einer Überprüfung der in den

berufungsgegenständlichen Abgabenerhebungszeiträumen von der Bw. erklärten Erlöse, den mangelhaften Angaben der Bw. und den von der Betriebsprüfung aufgezeigten Mängeln der Buchführung erfolgte die Zurechnung der Sicherheitszuschläge ebenfalls zu Recht. Auch das Ausmaß der angesetzten Sicherheitszuschläge ist als gerechtfertigt anzusehen.

B. Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Bw. wendet bezüglich der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 lediglich ein, dass es mangels Vorliegens von Umsatzverkürzungen auch keine verdeckten Ausschüttungen geben könne. Diesbezüglich wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. Der von der Bw. aufgezeigte "Berechnungsfehler" ist mangels Begründung durch die Bw. für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar. Die Heranziehung der Bw. zur Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 ist daher zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. April 2012