

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/4/19 2004/15/0037

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.04.2007

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

EStG 1972 §4 Abs4;

EStG 1988 §4 Abs4;

UStG 1972 §4 Abs1;

UStG 1972 §4 Abs3;

UStG 1994 §4 Abs1;

UStG 1994 §4 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde der W GesmbH in S, vertreten durch Dr. Peter Lechenauer und Dr. Margrit Swozil, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Hubert-Sattler-Gasse 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 15. Jänner 2004, Zl. RV/951-S/02, betreffend u.a. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1991 bis 1995 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Gewerbesteuer 1991 bis 1993, weiters betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2000, Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1999, Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 und Folgejahre, Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis September 2001, sowie betreffend Kapitalertragsteuer 1991 bis 1999, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft mbH (in der Folge: Beschwerdeführerin) betrieb in den Streitjahren einen Nachtclub mit Separees in S.

Im Zuge eines gerichtlichen Finanzstrafverfahrens gegen H.W., den Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, wurden bei einer Hausdurchsuchung am 19. August 1997 "Tagesabrechnungen" für den Zeitraum zwischen 31. Juli und 18. August 1997 vorgefunden und beschlagnahmt.

Eine im August 1998 begonnene abgabenbehördliche Prüfung bei der Beschwerdeführerin gelangte im Bericht der Prüfer vom 28. Dezember 2001 zum Ergebnis, dass die Grundaufzeichnungen (Tagesabrechnungen) regelmäßig angefertigt, nach erfolgter Auszahlung an die im Nachtclub tätigen Personen jedoch stets vernichtet worden seien. Aus diesen Tagesabrechnungen seien ein Gesamtumsatz, Zimmererlöse, Zahlungsart ("Kreditkarten oder bar") durch Kunden sowie die an die Prostituierten ausbezahlten Beträge ersichtlich; der tägliche Getränkeumsatz sei aus diesen Abrechnungen ebenfalls zu ermitteln. Lediglich für 16 Tage zwischen 31. Juli und 18. August 1997 hätten die Tagesabrechnungen (bei der erwähnten Hausdurchsuchung) vorgefunden und beschlagnahmt werden können.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug (teilweise nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren) die Gewerbesteuer für 1991 bis 1993, die Körperschaftsteuer für 1991 bis 1999 und die Umsatzsteuer für 1991 bis 2000 sowie für Jänner bis September 2001 fest, und zog die Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer für 1991 bis 1999 heran.

Neu hervorgekommene Tatsachen sah die belangte Behörde darin, dass die aufzubewahrenden Grundaufzeichnungen vernichtet worden seien, dass von den Prüfern festgestellte Umsätze, die zwischen 1991 und 1997 über Kreditkarten abgewickelt worden seien, in das Rechenwerk der Beschwerdeführerin nicht aufgenommen worden seien, sondern einem anonymen Sparbuch gutgeschrieben worden seien und dass die an die Prostituierten ausbezahlten Beträge von der Beschwerdeführerin als "Durchläufer" behandelt und nicht in die Bemessungsgrundlagen einbezogen worden seien.

Aus dem Fehlen der erwähnten Grundaufzeichnungen und den sonstigen genannten Buchführungsmängeln leitete die belangte Behörde ihre Berechtigung zur Schätzung ab. Dabei habe sie sich zunächst an den 16 bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Tagesabrechnungen orientiert. Die mit Buchhaltungsaufgaben betraute S. habe bei einer Zeugeneinvernahme vom 13. März 2000 angeführt, niemals Grundaufzeichnungen erhalten, vielmehr aus den Nettoeinkaufspreisen an Hand der Preisliste die Bruttoverkaufspreise der Getränke errechnet zu haben. Die von S. ins Kassabuch eingetragenen Tageslosungen würden daher fiktive Beträge darstellen. Dass die Beschwerdeführerin Kreditkartenerlöse einem anonymen Sparbuch zugeführt habe, sei unbestritten. Entgegen dem Einwand der Beschwerdeführerin seien diese Beträge in den Tageslosungen nicht enthalten.

Zur Höhe der Schätzung führte die belangte Behörde aus, aus den beschlagnahmten Tagesabrechnungen, welche Gesamtumsatz, Zimmererlöse, Zahlungsart, an Prostituierte ausbezahlte Beträge sowie den täglichen Getränkeinsatz auswiesen, würde sich ein Verhältnis zwischen den Kreditkartenerlösen und den Barerlösen von 34,14 zu 65,86 ergeben. Dieses Verhältnis lege sie der Schätzung der Gesamterlöse für den Zeitraum 1991 bis 1997 zu Grunde, danach sei ein Kreditkartenanteil von 40 %, ab dem Jahr 2000 von 50 % angesetzt worden. Dem Einwand der Beschwerdeführerin, der Kreditkartenumsatz sei ständig angestiegen, sei mit der schrittweisen Erhöhung dieses Anteiles bis auf 50 % Rechnung getragen worden.

Dem Einwand der Beschwerdeführerin, aus den Buchhaltungen ab 1998 "bis laufend" ginge eindeutig hervor, dass der Kreditkartenumsatz im Durchschnitt 70 % des Gesamtumsatzes ausmache, könne die belangte Behörde keinen Glauben schenken. Der behauptete hohe Anteil der Kreditkartenumsätze komme dadurch zustande, dass H.W. im Laufe des Prüfungsverfahrens in Kenntnis gesetzt worden sei, dass die Kreditkartenabrechnungen eine fundierte Basis für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen darstellen und Manipulationen nur im Bereich der Barzahlungen erfolgen könnten. Im Übrigen seien auf den bei einer Nachschau am 29. August 2001 übergebenen Konsumationszetteln für die Nacht vom

29. auf den 30. August 2001 Vermerke über Zahlungsart und die bar beglichenen Zimmererlöse festgestellt worden. Diese Vermerke würden sich jedoch auf keinem der für den Zeitraum Jänner bis August 2001 vorgelegten Belege befinden. Dort seien lediglich vereinzelt Zimmererlöse auf Konsumationszetteln der Monate Juni und Juli notiert.

Im Schriftsatz vom 27. Juli 2001 habe die Beschwerdeführerin vorgebracht, die Hochrechnung in der vorgenommenen Form sei deshalb unzulässig, weil "vor allem während der Festspielzeit die besten Umsätze erzielt werden und in dieser Zeit die meisten, auch ausländische Besucher wohlhabende und sehr großzügige Gäste sind". Dieses Vorbringen würde durch die Aktenlage nicht bestätigt werden. Die monatlichen Kreditkartenerlöse, welche von den Kreditkartengesellschaften mitgeteilt worden seien, würden ein derart betragsmäßig aufgeschlüsseltes Bild zeigen, wonach der durchschnittliche Monatsumsatz für die Jahre 1992 bis 1997 ohne den Monat August deutlich höher liege als der durchschnittliche Monatsumsatz im August. Das widerlege das Vorbringen der Beschwerdeführerin.

Der Einwand, insbesondere im Festspielpublikum seien potentielle Kunden der Beschwerdeführerin zu erblicken, erscheine der belangten Behörde zweifelhaft. Vielmehr würden Geschäftsreisende eine wesentliche Klientel bilden, welche gerade in den Sommermonaten urlaubsbedingt ausfiele. Selbst ein Vergleich der von der Beschwerdeführerin selbst im Rahmen der Umsatzsteuervorauszahlungen im Zeitraum 1994 bis 1999 erklärten Beträge spreche gegen den Einwand, dass vor allem im Urlaubsmonat August die Hauptumsätze erzielt worden seien.

Die von den Prüfern auf Grund der beschlagnahmten Tagesabrechnungen ermittelten Auszahlungen von rund 55 % (47 % für Mädchenanteile, Tanzgagen und Prozente für Getränke, 8 % für Kellner und Taxi) der im Zeitraum 31. Juli bis 18. August 1997 erzielten Erlöse seien im Verwaltungsverfahren ebenso unwidersprochen geblieben wie ein geschätzter Betriebsaufwand in der Höhe von 40 %.

Dass sämtliche, im Nachtclub erzielten Umsätze, somit auch die Zimmererlöse, im Rahmen des Unternehmens der Beschwerdeführerin vereinnahmt worden seien, sei damit zu begründen, dass die Kunden ihre Konsumation für Getränke und Zimmer nicht mit den einzelnen Prostituierten abgerechnet, sondern den jeweiligen Betrag an der Bar dem Kellner bar oder per Kreditkarte beglichen hätten. Nach außen trete die Beschwerdeführerin den Kunden gegenüber in Erscheinung. Sie sei es, die die betrieblichen Räumlichkeiten zur Verfügung stelle, wie Kontaktraum (Bar), Whirl Pool, Toiletten, Separees, usw. Nach den Zeugenaussagen sei von den Kunden der Beschwerdeführerin für alle Dienstleistungen in einem Betrag an der Bar bezahlt worden. Die Abrechnung mit den Prostituierten sei erst nach Betriebsende durch die Beschwerdeführerin erfolgt, wobei keine Rechnungen der Mädchen an die Beschwerdeführerin ausgestellt worden seien. Dies habe auch H.W. in einer mit ihm aufgenommenen Niederschrift am 11. November 1998 bestätigt. Lediglich bei der Erfüllung von (im Prüferbericht ohnehin nicht miterfassten) Sonderwünschen sei nach übereinstimmenden Aussagen eine Preisvereinbarung zwischen Kunden und Prostituierten erfolgt, welcher auch das diesbezügliche Entgelt ausschließlich zugeflossen sei. Die Beschwerdeführerin habe auch für einen reibungslosen Ablauf gesorgt, indem sie die Öffnungszeiten vorgebe, die Arbeitseinteilung treffe, die Getränke beschaffe und den Getränkeauschank übernehme, Veranstaltungen durchführe sowie für die Werbung verantwortlich zeichne, weiters Kreditkartenabrechnungen organisiert habe. Es würden sämtliche Kreditkartenabrechnungen auf den Namen der Beschwerdeführerin oder auf einen diskreten Decknamen lauten. Durch die Beschwerdeführerin seien auch Behördenwege über die Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigungen der Prostituierten sowie über die Vereinbarungen der Gesundenuntersuchungen vorgenommen worden. Daher rechne die belangte Behörde alle getätigten Umsätze der Beschwerdeführerin als Einkünfte aus deren Bordellbetrieb zu.

Zur Haftung für Kapitalertragsteuer führte die belangte Behörde aus, dass die Gewinnzuschätzung zu einer verdeckten Ausschüttung führe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nach § 303 Abs. 4 BAO zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Beschwerde behauptet zur Wiederaufnahme des Verfahrens, "die im BP-Bericht als Begründung für die erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens bei Verweis auf Tz. 18 sind nicht zutreffend und stellen keine neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel dar, welche bei deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätten". Dabei übersieht die Beschwerdeführerin, dass der Prüferbericht in Tz 61 nicht nur auf Tz 18, sondern auf Tz 18 ff verweist und in den nachfolgenden Tz des Berichtes eben jenes Vernichten von Tagesabrechnungen erwähnt wird, welches die belangte Behörde als neu hervorgekommene Tatsache und somit als Wiederaufnahmsgrund gewertet hat.

Zu den Tagesabrechnungen bringt die Beschwerde vor, sie seien "für den damaligen Zeitraum vorhanden" gewesen, "in die Buchhaltung ordnungsgemäß aufgenommen" worden und sohin sei "eine ordnungsgemäße Belegaufzeichnung" durchgeführt worden. Soweit die Beschwerdeführerin damit eine Vernichtung der Tagesabrechnungen aus dem von der Wiederaufnahme betroffenen Zeitraum 1991 bis 1995 leugnet, verstößt sie gegen das vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehende Neuerungsverbot (§ 41 Abs. 1 VwGG). Im Übrigen ist den vorgelegten Verwaltungsakten nicht zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin der Behörde für diesen Zeitraum solche Unterlagen vorgelegt oder auch nur auf deren Existenz hingewiesen hätte.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln kann. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 3 leg. cit. u.a., 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 der von der belangten Behörde zu Recht angenommenen Schätzungsberechtigung beschränkt sich die Beschwerdeführerin auf die Behauptung, sie habe "über den gesamten steuerlichen Zeitraum" die von "geprüften Fachberatern angeratenen Aufzeichnungen geführt und buchhalterisch aufgenommen und die steuerliche Beurteilung dem zuständigen Finanzamt in Vorlage gebracht". Damit kann sie der belangten Behörde die auf die oben wiedergegebenen Feststellungen gegründete Schätzungsberechtigung nicht erfolgreich absprechen.

Zur Höhe der Schätzung bekämpft die Beschwerdeführerin das von der belangten Behörde herangezogene Verhältnis zwischen Kreditkartengutschriften und Barzahlungen. Sie räumt ein, dass die zu Grunde gelegte Aufteilung in Kreditkartenerlöse und Barerlöse im Verhältnis 34,14 zu 65,86 Berechnungsgrundlage für 16 Tage sein könne, keinesfalls jedoch für einen "Steuerzeitraum von 1991 bis 1997". Sie legt aber nicht dar, auf Grund welcher gegebenen Tatsachen die belangte Behörde von einem anderen Aufteilungsschlüssel hätte ausgehen müssen. Solcherart gelingt es ihr nicht, eine Unschlüssigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung für diese Jahre aufzuzeigen. Mit dem Hinweis, ab 1998 würde sich aus der Buchhaltung ein Anteil der Kreditkartenumsätze im Durchschnitt von 70 % des Gesamtumsatzes ergeben und für den Zeitraum Jänner 2000 bis September 2001 seien Tabellen vorgelegt worden, aus welchen sich Kreditkartenanteile bis zu 94,69 % ergäben, vernachlässigt die Beschwerdeführerin, dass die belangte Behörde diesen bereits im Verwaltungsverfahren vorgebrachten Argumenten mit der Begründung durchaus schlüssig keinen Glauben geschenkt hat, H.W. habe im Zuge der Betriebsprüfung Kenntnis erlangt, dass die Behörde auf nachweisbare Kreditkartenumsätze abstelle und daher Manipulationen im Barerlösbereich möglich seien. Im Zusammenhang mit dem Fehlen von Tagesabrechnungen gäben die vorgelegten Eintragungen in der Buchhaltung und die übergebenen Tabellen nicht die tatsächlichen Umstände wieder.

Soweit die Beschwerdeführerin vorträgt, die "Festspielzeit" stelle keinen vergleichsrepräsentativen Umsatzzeitraum dar, ist sie auf die in der Beschwerde unwidersprochene Feststellung der belangten Behörde zu verweisen, wonach gerade der August ein umsatzschwächerer Monat im Durchschnitt des Streitzeitraumes sei, wobei die Annahme der belangten Behörde von der Beschwerdeführerin nicht widerlegt wird, dass der durchschnittliche Festspielgast nicht zu den Kunden eines Nachtclubs zähle, während Geschäftsreisende im August, in der Urlaubssaison, eher ausblieben.

Wiederkehrend führt die Beschwerdeführerin aus, dass die den Prostituierten zugekommenen Umsatzanteile als durchlaufende Posten (§ 4 Abs. 3 UStG 1972 und 1994) zu behandeln wären und solcherart nicht hätten hinzugeschätzt werden dürfen.

Dazu genügt es, die Beschwerdeführerin auf die hg. Erkenntnisse vom 15. Juni 2005, 2002/13/0104, vom 22. September 2005, 2003/14/0002, vom 23. September 2005, 2003/15/0147, und vom 24. Jänner 2007, 2003/13/0138, 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 Separeebesuch besteht. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Nachtclubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer solchen Fallkonstellation durfte die belangte Behörde daher unbedenklich davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich sämtlicher in ihrem Nachtclub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist und dass sie das Entgelt für sämtliche im Nachtclub angebotenen Leistungen vereinnahmt hat. Aufwendungen, welche die Beschwerdeführerin durch "Entlohnung" der Mädchen getroffen hatte, hat die belangte Behörde bei Festsetzung der Körperschaft- und Gewerbesteuer ohnehin als zusätzliche Betriebsausgaben berücksichtigt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Prostituierten ihre Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber als Dienstnehmerinnen oder als selbständig Tätige erbracht haben. Daher gehen auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin ins Leere, bei den selbständig erwerbstätigen Prostituierten sei die Finanzbehörde in jüngerer Zeit dazu übergegangen, eine pauschalierte monatliche Steuer einzuheben, aus deren Höhe sich ergebe, dass die im Beschwerdefall zu Grunde gelegte Bemessungsgrundlage überzogen sei.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. April 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2004150037.X00

**Im RIS seit**

04.06.2007

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)