

TE Vwgh Erkenntnis 2007/2/22 2006/14/0040

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.02.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs1;

BAO §184 Abs3;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2006/14/0041 E 22. Februar 2007

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des H F in S, vertreten durch Dr. Alexander Hacker, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Mirabellplatz 6/II, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 11. Juni 2003, Zl. RV/295-S/02, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1991 bis 1995 und Gewerbesteuer 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer führte in den Streitjahren eine Nachtbar, wobei in Zimmern über der Nachtbar die in der Nachtbar beschäftigten Tänzerinnen die Prostitution ausübten.

Anlässlich einer Betriebsprüfung über die Jahre 1991 bis 1995 wurde in Tz. 22 des Betriebsprüfungsberichts festgehalten, dass für die Jahre 1991 und 1992 nur Kassa- und Bankbelege, jedoch keine Buchhaltung, und für den gesamten Prüfungszeitraum keine Grundaufzeichnungen vorgelegt worden seien, und dass ungeklärte Privateinlagen in näher bezifferter Höhe auf das Bankkonto getätigten worden seien. In Tz. 23 des Betriebsprüfungsberichts hieß es weiter, dass die Erlöse für das "Zurverfügungstellen" der Räumlichkeiten zur Ausübung der Prostitution in den bisher abgegebenen Steuererklärungen nicht erfasst worden seien und wegen Fehlens bzw. Vernichtung der Grundaufzeichnungen für die Jahre 1991 bis 1995 im Schätzungswege ermittelt werden müssten. Grundlage für die Schätzung hätten die Daten des Arbeitsmarktservice S. und die Lohnkonten des Beschwerdeführers über den durchschnittlichen Beschäftigungsstand an Tänzerinnen gebildet, weiters eine Anzeige einer Beschäftigten der Bar

über den Verdienst der Tänzerinnen (500.000 S 1992 und 1993 bzw. bis 600.000 S 1994) sowie Kenntnisse der Abgabenbehörde aus gleichartigen Etablissements, wonach die Zimmererlöse zwischen dem Barbetreiber und den Prostituierten im Verhältnis von ca. 50 zu 50 geteilt würden. Der Betriebsprüfungsbericht ging von einer durchschnittlichen Anzahl von Tänzerinnen für das Jahr 1991 in Höhe von 5,94, für das Jahr 1992 in Höhe von 5, für das Jahr 1993 in Höhe von 2,32, für das Jahr 1994 in Höhe von 2,23 und für das Jahr 1995 in Höhe von 2,14 aus.

Gegen die auf der Grundlage der Erlöszuschätzungen des Prüfungsberichtes ergangenen Sachbescheide er hob der Beschwerdeführer Berufung. In dieser wurde ausgeführt, dass im Prüfungszeitraum für die Ausübung der Prostitution keinerlei Genehmigung bestanden habe und eine solche Tätigkeit den Tänzerinnen daher ausdrücklich verboten gewesen sei. Die Einhaltung dieses Verbotes habe jedoch vom Beschwerdeführer nicht kontrolliert werden können. Der größte Teil der Umsätze stamme aus Kreditkartenerlösen, die lückenlos in den Preisen der verkauften und ordnungsgemäß verbuchten Getränke Deckung gefunden hätten. Zusätzliche Beträge seien vom Beschwerdeführer nicht eingenommen worden. Sämtliche Kreditkartenbeträge seien in der Buchhaltung im geprüften Zeitraum lückenlos erfasst und aufgezeichnet worden. Für die Jahre 1993 bis 1995 liege keine Schätzungsberichtigung vor. Im Betriebsprüfungsbericht sei in keiner Weise ausgeführt, welche Grundaufzeichnungen gefehlt hätten. Das Schätzungsverfahren sei nicht rechtmäßig durchgeführt worden. Die Anzeige einer Beschäftigten über den Jahresverdienst sei widersprüchlich. Trotz Ersuchens habe die Abgabenbehörde den Namen der angeblichen Anzeigerin nicht bekannt gegeben. Ein Bescheid könne nicht auf der Partei nicht zugängliche Beweismittel gestützt werden. Zur geschätzten Verteilung der Erlöse zwischen dem Barbetreiber und den Tänzerinnen im Verhältnis von 50 zu 50, die auf der Kenntnis der Abgabenbehörde aus gleichartigen Etablissements beruhe, sei zu bemerken, dass es im Gebiet S. kein strukturell gleichartiges Etablissement gebe.

Für die Jahre 1993 bis 1995 fehle somit die Schätzungsbefugnis und für die Jahre 1991 bis 1995 entspreche das angewandte Schätzungsverfahren nicht den in der Rechtsprechung geforderten Kriterien.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt ergänzend aus, dass die befragten Auskunftspersonen, die alle als Kunden mit Kreditkarte bezahlt hätten, übereinstimmend angegeben hätten, dass sie vor Inanspruchnahme der Zimmerdienste im ersten Stock an der Bar im Erdgeschoss bezahlt hätten. Eine zweite Schätzungs methode, welche dem Beschwerdeführer bzw. dessen Vertreter anlässlich einer Vorbesprechung zur Kenntnis gebracht worden sei, beruhe auf dem Zahlungsmittelverhältnis zwischen Kreditkarten und Barerlösen, welches in ähnlichen Etablissements in S. ca. 65 % Barerlöse zu 35 % Kreditkartenerlöse betragen habe. In der Bar des Beschwerdeführers sei dieses Verhältnis jedoch gerade umgekehrt gewesen, nämlich im Jahr 1991 Barerlöse zu 20,5 % und Kreditkartenerlöse zu 79,5 %, im Jahr 1992 Barerlöse zu 24,8 %

und Kreditkartenerlöse zu 75,2 %, im Jahr 1993 Barerlöse zu 27,9 %

und Kreditkartenerlöse zu 72,1 %, im Jahr 1994 Barerlöse zu 36,1 %

und Kreditkartenerlöse zu 63,9 % sowie im Jahr 1995 Barerlöse zu 31,2 % und Kreditkartenerlöse zu 68,8 %. Bei einer Hochrechnung mit einem Zahlungsmittelverhältnis von 65 % Barerlöse zu 35 % Kreditkartenerlöse ergebe sich in Summe für die Jahre 1991 bis 1995 eine Erlöshinzurechnung, welche von der des Betriebsprüfungsberichtes nur um ca. 3,9 % abweiche. Weiters werde die Richtigkeit der Zuschätzung dadurch untermauert, dass in der "Nachfolgefirma", in welcher der Geschäftsbetrieb in gleicher Weise weitergeführt werde, ab dem Monat der Vorbesprechung (Oktober 1997), ab dem die Höhe der Erlöszuschätzung durch die Betriebsprüfung dem Beschwerdeführer bekannt gegeben worden sei, Zimmererlöse in einer Höhe erklärt würden, die hochgerechnet auf ein Jahr mögliche Zimmererlöse von bis zu 1.500.000 S ergäben. Die vorgenommenen Zuschätzungen würden somit in den hochgerechneten Zimmererlösen Deckung finden (Erlöszuschätzungen für das Jahr 1991 in Höhe von 1.484.100 S, für das Jahr 1992 in Höhe von

1.250.300 S, für das Jahr 1993 in Höhe von 638.400 S, für das Jahr 1994 in Höhe von 669.800 S und für das Jahr 1995 in Höhe von

642.800 S).

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz machte der Beschwerdeführer u. a. geltend, dass bei den Erlöszuschätzungen auf Basis der durchschnittlich beschäftigten Prostituierten und ihren durchschnittlichen Jahreseinkommen Unterlagen weder zur Zahl der beschäftigten

Prostituierten noch zur Höhe ihres Einkommens noch zu den angeblich gleichartigen Etablissements erbracht worden seien. Damit sei der Grundsatz des Parteiengehörs nicht eingehalten worden. Auch für die Behauptung des Verhältnisses zwischen Kreditkarten- und Barerlösen seien keine konkreten Angaben von der Finanzverwaltung vorgelegt worden. Durch die "in der nachfolgenden Firma" erklärten Zimmererlöse könne die Richtigkeit der Zuschätzung nicht untermauert werden. Die erwähnte "Nachfolgefirma" habe von Anbeginn eine Genehmigung zur Ausübung der Prostitution gehabt und sei in keiner Weise mit der "Einzelfirma, die Ende 1995 bekanntermaßen den Betrieb eingestellt hat, ident". Es sei daher ein nicht vergleichbarer Betrieb für die Schätzung herangezogen worden.

Im Zuge des von der Abgabenbehörde zweiter Instanz durchgeführten Vorhalteverfahrens und in der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Beschwerdeführer u.a. ergänzend vor, dass nie abgestritten worden sei, dass in den Räumlichkeiten der Bar der Prostitution nachgegangen worden sei. Die Regelung sei so gewesen, dass der Gast für beispielsweise eine Flasche Sekt 1.500 S bis 2.000 S bezahlt habe. Damit habe er sich mit der Tänzerin unterhalten, die Tanzdarbietungen ansehen und sich mit ihr auf ein Zimmer zurückziehen können. Welcher Tätigkeit dort nachgegangen worden sei, habe sich der Kenntnis des Beschwerdeführers entzogen. Der Gast habe demnach einen Betrag bezahlt. Die Verbuchung sei als Getränkeerlös erfolgt, weil eine Aufteilung nicht möglich und aus Gründen des Nichtvorliegens einer Genehmigung "nicht tunlich" gewesen sei. Die einvernommenen Kunden hätten bestätigt, einen Betrag mit Kreditkarte bezahlt zu haben und dafür Getränke und teilweise Zimmerleistungen in Anspruch genommen zu haben. Es seien somit alle Zimmererlöse erklärt worden und in den Getränkeerlösen enthalten gewesen.

Ab Herbst 1997 habe das Unternehmen die Genehmigung zur Ausübung der Prostitution gehabt, damit sei eine völlig neue Gestion gegeben gewesen, die sich auch in einer entsprechenden Umsatzerhöhung ausgedrückt habe. Ein innerer Betriebsvergleich sei also nicht möglich, da sich die Art des Betriebes komplett geändert habe. Die Schätzungsannahme, wonach eine Tänzerin pro Abend einen Zimmerdienst gehabt habe und dies an 300 Tagen pro Jahr, widerspreche jeder Lebenserfahrung. Es werde dadurch übersehen, dass es auch Urlaube, Krankheiten und Schließtage gebe und dass die Tänzerinnen größtenteils aus fernen Ländern stammten und immer wieder Monate auf Heimurlaub seien. Aus den Buchhaltungsunterlagen könnten die Zahlungen an die Tänzerinnen abgeleitet werden bzw. würden die Tänzerinnen ihre Einkünfte in ihren Steuererklärungen darlegen. Die Höhe der angeblichen Einnahmen sei daher unrechtmäßig geschätzt worden, da jederzeit tatsächliche Vergleichsziffern zur Verfügung stünden.

Die Ermittlung der Losung sei durch Vergleich der jeweiligen Getränkestände zu Beginn und zum Schluss eines jeden Öffnungstages erfolgt, dies sei eine im Gastgewerbe durchaus übliche Methode. Die Zimmererlöse seien in den Sekterlösen enthalten. Seit Vorliegen der Genehmigung zur Ausübung der Prostitution habe offiziell geworben werden können, sodass ein steigender Anteil von Zimmererlösen gegenüber den Getränkeerlösen zu beobachten gewesen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Darstellung des Verfahrensganges stellte die belangte Behörde fest, dass für die Jahre 1991 und 1992 trotz der Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren mit Ausnahme der Kassa- und Bankbelege keine Buchhaltung vorgelegt worden sei. Für den gesamten Prüfungszeitraum hätten keine Grundaufzeichnungen vorgelegt werden können. Weiters seien im Prüfungszeitraum ungeklärte Privateinlagen auf das Bankkonto in näher bezeichneter Höhe getätigten worden. Der Beschwerdeführer selbst spreche in seiner Berufung davon, dass nur für die Jahre 1993 bis 1995 keine Schätzungsberichtigung vorliege. Für die Jahre 1991 und 1992 seien keine Lohnkonten vorhanden. In den Jahren 1993 bis 1995 seien im angefochtenen Bescheid näher genannte Personen in der Bar beschäftigt gewesen. Auf Grund der für die Jahre 1991 und 1992 fehlenden Lohnkonten und zur Erlangung eines möglichst vollständigen Überblicks über die in der Bar beschäftigten Personen seien von der Betriebsprüfung die für die Jahre 1991 bis 1995 erteilten Beschäftigungsbewilligungen für die Bar vom Arbeitsmarktservice S. angefordert worden. Aus den Unterlagen des Arbeitsmarktservice sei hervorgegangen, dass bei weitem nicht alle in der Bar beschäftigten Damen auf den Lohnkonten erfasst worden seien. Ein allfälliger Provisionsaufwand scheine in den Büchern nicht auf. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass die Zahlungen an die Personen, die nicht auf den Lohnkonten erfasst seien, in den Büchern keinen Niederschlag gefunden hätten. Unvollständigkeiten von Lohn-, Gehalts- und Provisionszahlungen seien als Mängel anzusehen, die zur Schätzung berechtigten.

Zu den Getränkeerlösen sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben nicht die tatsächlich vereinnahmten Beträge, sondern täglich aus Getränkemengen nach dem Verkaufspreis errechnete Beträge aufgezeichnet habe. Diese Art der Aufzeichnung ermögliche es nicht, den Soll-Bestand nach den

Kassenaufzeichnungen mit dem Ist-Bestand der Kassa jederzeit auf Richtigkeit nachzuprüfen. Selbst wenn diese Abrechnungsmethode nur zeitlich verschobene Einnahmenzuflüsse zur Folge gehabt habe, ließen sich auf diese Weise die tatsächlichen Geldbewegungen nicht nachvollziehen. Dieses Abrechnungssystem entspreche somit grundsätzlich nicht dem § 131 Abs. 1 Z 2 BAO. Gemäß den seit der Übernahme des Gewerbebetriebes der Bar im Jahr 1988 durch den Beschwerdeführer bis zur Einstellung dieses Einzelunternehmens Ende 1995 vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnungen seien in den einzelnen Jahren ausschließlich Erlöse aus dem Verkauf alkoholischer und nichtalkoholischer Getränke sowie von Aufgussgetränken erzielt worden. Die offiziell eingereichten Steuererklärungen hätten keinen Hinweis auf einen Bordellbetrieb enthalten und es seien keinerlei Einnahmen aus der Tätigkeit von Prostituierten erklärt worden. Im Rahmen der Betriebsprüfung seien keinerlei Hinweise auf Zimmererlöse in den vorgelegten Unterlagen gefunden worden. Es sei im Zuge der Betriebsprüfung über die Jahre 1991 bis 1995 herausgefunden worden, dass in der Bar Zimmer im 1. Stock den Tänzerinnen zur Ausübung der Prostitution zur Verfügung gestellt worden seien. Die Ausübung der Prostitution in der Bar während des Streitzeitraumes sei nunmehr unbestritten. Der Beschwerdeführer habe davon auch gewusst, da es sich bei der beschriebenen Dame, die das Geld für die Zimmerleistungen entgegen genommen habe, offensichtlich um die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers gehandelt habe. In der Bar sei somit mit Wissen des Beschwerdeführers der Prostitution nachgegangen worden und dem Beschwerdeführer seien aus dieser Tätigkeit Erlöse zugeflossen. Da die Geschäftsaufzeichnungen nur Getränkeerlöse erkennen ließen und aus den Aufzeichnungen nicht ersichtlich sei, dass ein Teil der tatsächlich erwirtschafteten Erlöse auf Zimmerleistungen zurückzuführen sei, könne von einer wirklichkeitsgetreuen Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle nicht die Rede sein. Aus diesem Grund widerspreche die Buchführung den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und sei unzulänglich. Grundsätzlich stehe es dem Abgabepflichtigen in solchen Fällen der Mängelhaftigkeit der Bücher offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mängelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und somit der Berechtigung zur Schätzung entgegen zu wirken. Der Beschwerdeführer führe aus, dass die mit sieben Kunden aufgenommenen Niederschriften ergeben hätten, dass von den Gästen ein Betrag mit Kreditkarte bezahlt worden sei und dafür Getränke und teilweise Zimmerleistungen in Anspruch genommen worden seien. Sämtliche Kreditkartenerlöse und damit auch eventuelle Zimmererlöse seien somit verbucht worden. Es sei damit erwiesen, dass es keine zusätzlichen Erlöse für Zimmerleistungen gegeben habe, sondern dass sämtliche Zimmerleistungen mit der Abrechnung der Kreditkarte als Getränkeerlöse in Gesamtheit verbucht worden seien.

Die belangte Behörde hielt im angefochtenen Bescheid fest, dass eine detaillierte Aufstellung für die einzelnen angebotenen Zimmerleistungen trotz Aufforderung nicht beigebracht worden sei, ebenso wenig eine Aufstellung der im Kalenderjahr 1995 erzielten Zimmererlöse. Die durchgeführten Kundenbefragungen zeigten, dass der Preis für Zimmerleistung und Getränke getrennt ermittelt, allerdings letztlich vom Kunden in einem bezahlt worden sei. Die Kundenbefragungen bestätigten also eine Tatsache, die schon auf Grund allgemeiner Lebenserfahrung als gegeben anzusehen sei, nämlich, dass der Kauf einer Flasche Sekt keinesfalls Zimmerleistungen in Form von Liebesdiensten jeglicher Art und Dauer inkludiere, sondern dass für derartige Zimmerleistungen je nach Art und Dauer gesondert gezahlt werden müsse. Es wäre wohl auch kaum ein Besucher einer Nachtbar, der keine Zimmerdienste in Anspruch nehmen wolle, bereit gewesen, für eine Flasche Sekt einen Preis zu bezahlen, der automatisch Liebesdienste (ohne jegliche Grenzen) mitumfasse. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, dass der Gast beispielsweise für eine Flasche Sekt zum Preis von 1.500 S bis 2.000 S Dienste jeglicher Art von den Tänzerinnen in Anspruch nehmen könne und dementsprechend alle Zimmererlöse in den Getränkeerlösen enthalten seien, erscheine daher auf Grund der Aussagen der Kunden und auf Grund allgemeiner Lebenserfahrung völlig unglaublich. Mit dieser Aussage habe der Beschwerdeführer keineswegs den Beweis dafür erbracht, dass sämtliche Zimmer- und Getränkeerlöse vollständig erfasst worden seien. Es könne lediglich davon ausgegangen werden, dass durch die Erfassung der Kreditkartenerlöse auch Zimmererlöse in der Buchhaltung miterfasst worden seien. Ob - insbesondere auch im Bereich der Bargeschäfte - sämtliche Getränke- und Zimmererlöse lückenlos erfasst worden seien, lasse sich mit den Ausführungen des Beschwerdeführers keinesfalls beweisen. Die Rückfrage der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach der Bekanntgabe der Tarife für die einzelnen angebotenen Zimmerleistungen und nach einer Aufstellung der im Kalenderjahr 1995 erzielten Zimmererlöse sei unbeantwortet geblieben. Nur eine umfassende Beantwortung dieser Fragen hätte die Behörde in die Lage versetzt, die Richtigkeit der behaupteten lückenlosen Erfassung sämtlicher Erlöse auf entsprechend zuverlässige Weise, nämlich im Zusammenhang mit den von der Betriebsprüfung bereits

durchgeführten Ermittlungen und eingeholten Unterlagen hinsichtlich der Getränkeerlöse, zu prüfen. Da es dem Beschwerdeführer nicht gelungen sei, die sachliche Richtigkeit der mangelhaft geführten Bücher zu beweisen, bleibe die Schätzungsberichtigung bzw. Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde bestehen.

Die vom Betriebsprüfer für das Jahr 1995 durchgeführte kalkulatorische Schätzung der Sekterlöse habe keine Auffälligkeiten ergeben, der auf Basis des Wareneinkaufs ermittelte Rohaufschlag sei im Vergleich zu den erklärten Erlösen nicht als überhöht anzusehen. Die Richtigkeit der durchgeführten Kalkulation sei auch von Seiten des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt worden. Auch wenn in den erklärten Sekterlösen teilweise Zimmererlöse enthalten seien, so ergebe sich bei dem stichprobenweise überprüften Wareneinsatz jedenfalls ein Erlös in einer Höhe, welche den erklärten Beträgen entspreche. Es könnten daher im Schätzungswege für die Streitjahre Sekterlöse in der tatsächlich erklärten Höhe angesetzt werden, da Wareneinkauf und Warenverkauf in einem üblichen Verhältnis zueinander stünden. In den übrigen erklärten Getränkeerlösen seien nach den Angaben des Beschwerdeführers keine Zimmererlöse enthalten, sodass die erklärten Getränkeerlöse übernommen werden könnten.

Bei der Schätzung der Zimmererlöse habe die Abgabenbehörde anhand der vorgelegten Lohnkonten und den vom Arbeitsmarktservice für einen bestimmten Zeitraum erteilten Beschäftigungsbewilligungen für jedes Streitjahr die durchschnittliche Anzahl der in der Bar beschäftigten Tänzerinnen zu ermitteln versucht, wobei bei der Berechnung der durchschnittlichen Beschäftigungsdauer davon ausgegangen worden sei, dass die Dauer der Beschäftigungsbewilligung gleich der tatsächlichen Beschäftigungsdauer gewesen sei. Die Auswertung der zur Verfügung stehenden Unterlagen habe ergeben, dass durchschnittlich 5,96 Tänzerinnen im Jahr 1991, 5 Tänzerinnen im Jahr 1992, 2,32 Tänzerinnen im Jahr 1993, 2,23 Tänzerinnen im Jahr 1994 und 2,14 Tänzerinnen im Jahr 1995 in der Bar tätig gewesen seien. Diese dem Beschwerdeführer im Zuge eines Vorhalteverfahrens samt beigelegten Berechnungsblättern bekannt gegebenen Daten seien von diesem unwidersprochen geblieben. In der mündlichen Berufungsverhandlung habe der steuerliche Vertreter sogar ausdrücklich die von Seiten der Finanzverwaltung in der dargestellten Weise ermittelte Anzahl der durchschnittlich in der Bar beschäftigten Tänzerinnen anerkannt. Der Tarif für Zimmerleistungen habe laut den Angaben einzelner Kunden zwischen 2.500 S und 3.000 S betragen. Die belangte Behörde sei von einem Zimmertarif von nur 2.000 S ausgegangen. Dieser gewählte Ansatz sei dem Beschwerdeführer auch mit Vorhalt vom 11. Oktober 2001 bekannt gegeben worden und von diesem unkommentiert geblieben "bzw. zieht sich der steuerliche Vertreter durchgehend auf die - nach Ansicht des Senates - völlig wirklichkeitsfremde Aussage (welche zusätzlich im Widerspruch zu den Aussagen der Kunden steht) zurück, dass mit der Bezahlung einer Flasche Sekt auch Zimmerleistungen (offensichtlich ohne jegliche Einschränkung) konsumiert werden hätten können und daher letztlich für eine Zuschätzung von Zimmererlösen bzw. Erlösen aus Liebesdiensten überhaupt kein Raum bleibe". Es sei von maximal 300 Öffnungstagen, 50 Wochen bei einem Ruhetag in der Woche, und (ohnedies nur) einem Zimmerdienst jeder anwesenden Tänzerin pro Abend ausgegangen worden. Eine Zimmerleistung für ein Entgelt von 2.000 S pro Abend bei 300 Öffnungstagen ergebe einen Jahresbetrag von 600.000 S. Dieser Betrag sei nur in den Jahren 1994 und 1995 angesetzt worden. In den Jahren 1991 bis 1993 sei der Betriebsprüfer mit 500.000 S und mit 550.000 S noch unter diesem Ansatz geblieben. Dieser Jahresbetrag sei in einem weiteren Schritt noch um die Anzahl der durchschnittlich anwesenden Tänzerinnen vervielfacht und so die Zimmererlöse für die einzelnen Streitjahre ermittelt worden. Für die Aufteilung der Zimmererlöse auf die Tänzerinnen einerseits und den Beschwerdeführer andererseits habe der Betriebsprüfer einen Aufteilungsschlüssel von 50 zu 50 gewählt. Der Abgabenbehörde zweiter Instanz stünden Daten aus der "Nachfolge-GmbH", welche vom Beschwerdeführer und dessen Lebensgefährtin und bisherigen Angestellten errichtet worden sei, zur Verfügung. Ab Oktober 1997 seien bei der "Nachfolge-GmbH" Zimmererlöse erklärt und entsprechende Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden. Zusätzlich sei im Rahmen einer Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung in die Unterlagen Einsicht genommen worden und es habe sich aus den Unterlagen eine Aufteilung der Zimmererlöse auf die GmbH einerseits und die Tänzerinnen andererseits im Ausmaß von 58 zu 42 % feststellen lassen. Ein Aufteilungsschlüssel von 50 zu 50 stelle somit eine vorsichtige Schätzung dar, die dem Beschwerdeführer ebenfalls vorgehalten worden sei und von diesem unkommentiert geblieben sei. Wenn der Beschwerdeführer erkläre, dass es lebensfremd sei, dass eine Tänzerin pro Abend einen Zimmerdienst und dies an 300 Tagen pro Jahr habe, so sei dazu zu sagen, dass nicht davon ausgegangen werde, dass ein und dieselbe Tänzerin diese Leistung erbracht habe. Es seien dafür verschiedene Frauen zur Verfügung gestanden. Den Daten des Arbeitsmarktservice könne entnommen werden, dass die Tänzerinnen häufig gewechselt hätten.

Es sei dem Beschwerdeführer darin zu folgen, dass die Kreditkartenerlöse auch Zimmererlöse enthalten hätten. Auch wenn allerdings die Kreditkartenerlöse mit den Zimmererlösen in den Sekterlösen enthalten gewesen seien, so blieben doch die Barerlöse und die Richtigkeit ihrer Erfassung ungeklärt. Da weder die Getränkeerlöse durch ordnungsgemäße Buchführung noch die Bargeldbewegungen korrekt erfasst worden seien und hinsichtlich der Höhe der jährlichen Zimmererlöse keinerlei Aufklärung geboten worden sei bzw. der Erklärung, wonach die Zimmerleistung im Kauf einer Flasche Sekt inkludiert gewesen sei, nicht gefolgt werden könne, bleibe die Frage nach einer vollständigen Erfassung der Barerlöse völlig im Dunkeln, wobei die (im angefochtenen Bescheid zahlenmäßig für die einzelnen Streitjahre wiedergegebenen prozentuellen) Verhältnisse der Kreditkartenzahlungen zu den Barzahlungen als weiteres Indiz dafür gesehen werden könnten, dass bar eingenommene Getränke- und Zimmererlöse nicht zur Gänze erfasst worden seien. Wenn der steuerliche Vertreter im Laufe des Berufungsverfahrens und in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt habe, dass der Anteil der Kreditkartenzahler laufend steige - laut Auskunft eines großen Kreditkartenunternehmens um jährlich ca. 10 % - und derzeit, also im Jahr 2003, bei über 70 % liege, so bestätige er damit indirekt selbst, dass beispielsweise ein aus der dem Betriebsprüfer vorgelegten Buchhaltung des Beschwerdeführers ermittelter Anteil von 79,5 % Kreditkartenzahlungen zu 20,5 % Barzahlungen im Jahr 1991 nicht mit den tatsächlich erzielten Kreditkartenerlösen und Barerlösen übereinstimmen könne, da es nahezu ausgeschlossen erscheine, dass im Jahr 1991, in dem die Benützung einer Kreditkarte generell nicht in dem Ausmaß üblich gewesen sei wie heute, ausgerechnet in einer Nachtbar, in der die Möglichkeit zur Inanspruchnahme von Liebesdiensten bestanden habe, ein fast 80 %-iger Anteil an Kreditkartenzahlungen bestanden haben solle und zusätzlich ganz gegen den generellen Trend der Anteil der Kreditkartenzahlungen in den folgenden Jahren bis 1995 zurückgegangen sein solle. Der für die Jahre 1991 bis 1995 in der vorgelegten Buchhaltung aufscheinende Anteil von Kreditkartenzahlungen erscheine somit zu hoch. Die belangte Behörde komme zu dem Ergebnis, dass die Getränkeerlöse in Höhe der erklärten Getränkeerlöse zu schätzen seien. Hinsichtlich der Zimmererlöse bzw. -umsätze seien die von der Betriebsprüfung angesetzten Beträge heranzuziehen, die sich ihrer Höhe nach in einem schlüssigen und den Denkgesetzen entsprechenden Verfahren hätten ermitteln lassen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde in einem nach § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Nach § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) 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.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die Beweiswürdigung ist der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle insoweit zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die Erwägungen der Beweiswürdigung den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0043, 0106).

In der Beschwerde wird sowohl die Schätzungsberichtigung (für die Jahre 1993 bis 1995) als auch die Schätzungsmethode bekämpft.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid dargelegt, warum sie auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens zur Ansicht gelangt ist, dass entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers in den Sekterlösen die so genannten "Zimmererlöse" nicht enthalten gewesen seien. Sie stützte sich dabei vor allem auf eine Kalkulation der Getränkeumsätze, die allein vom Wareneinsatz für Sekt und den im Betrieb des Beschwerdeführers für

Getränke üblichen Aufschlägen ausgehend die Annahme als gerechtfertigt erscheinen ließ, die in den Streitjahren erklärten Sekterlöse hätten nur die tatsächlichen Getränkeumsätze beinhaltet. Auch konnte die belangte Behörde für ihre Beweiswürdigung Aussagen von Kunden über die Verrechnung heranziehen, die beispielsweise auch einen gesonderten Tarif für Zimmerleistungen zwischen 2.500 S und 3.000 S nannten, wobei die belangte Behörde weiters in nicht unschlüssiger Weise ins Treffen führte, dass mit dem Kauf einer Flasche Sekt nicht jeweils Zimmerleistungen in Form von "Liebesdiensten jeglicher Art und Dauer" hätten abgedeckt sein können.

Diesen Ausführungen im angefochtenen Bescheid tritt die Beschwerde nicht konkret entgegen. Warum allein deshalb, weil aus den Kundenbefragungen hervorgehe, dass überwiegend von den Kunden mit Kreditkarte "ein Betrag sowohl für Getränke wie auch für Zimmererlöse" bezahlt worden sei, in Hinblick auf die lückenlose Verbuchung der über Kreditkarten abgerechneten Beträge, die Behauptung der Behörde, "es wären keinerlei Zimmererlöse verbucht" gewesen, unrichtig sein soll, ist nicht nachvollziehbar. Eine lückenlose Verbuchung auch der Barerlöse wird mit diesem Vorbringen in keiner Weise dargelegt. Damit ändert eine Bezahlung durch Kunden mittels Kreditkarte "sowohl für Getränke wie auch für Zimmererlöse" auch nichts daran, dass der Höhe nach die erklärten (den kalkulierten entsprechenden) Sekterlöse insgesamt nicht die Erlöse für die Zimmerleistungen umfasst haben mussten.

Konnte die belangte Behörde somit zu Recht von der Unterlassung einer vollständigen Erfassung der Einnahmen ausgehen, verpflichtete sie dieser materielle Mangel der Bücher unzweifelhaft, die Besteuerungsgrundlagen durch entsprechende Schätzungen zu ermitteln (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 98/13/0047/0048). Ob eine Schätzungsberechtigung schon wegen des Vorliegens formeller Mängel zu bejahen gewesen wäre, kann dabei dahingestellt bleiben. Dass es lt. Beschwerde eine Vorhaltsbeantwortung vom 20. November 2001, aus denen die belangte Behörde einen Verstoß des Abrechnungssystems gegen die Grundsätze "des § 131 (1) 2 BAO" abgeleitet habe, "für den vorliegenden Fall nicht gibt", entspricht im Übrigen nicht der Aktenlage (Beantwortung des an den Beschwerdeführer ergangenen Vorhaltes der belangten Behörde vom 11. Oktober 2001 durch den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers).

Im Rahmen der Bekämpfung der "Schätzungsmethode" bezeichnet der Beschwerdeführer die Annahme als "denkunmöglich", wonach jede Tänzerin an allen 300 theoretisch möglichen Öffnungstagen ("ohne Krankheit, ohne Urlaub und ohne sonstiges Fernbleiben") durchgehend gearbeitet hätte. Mit diesem Vorbringen übersieht der Beschwerdeführer, dass die belangte Behörde bei ihrer Durchschnittsbetrachtung u.a. von einem häufigen Wechsel der "Tänzerinnen" ausgegangen ist und damit ihre Erlösschätzung mit 300 Arbeitstagen "pro" Tänzerin (bezogen auf eine durchschnittlich täglich anwesende Personenanzahl) auch keine Aussage darüber enthält, dass ein- und dieselbe Person an sämtlichen Arbeitstagen die Tätigkeit ausgeübt hätte. Von einer unzulässigen "Doppelerfassung der Zimmererlöse", weil jedenfalls die mit Kreditkarten bezahlten Zimmererlöse verbucht gewesen seien, kann ebenfalls keine Rede sein, weil - wie auch bereits oben zur Schätzungsberechtigung ausgeführt - eine vollständige Erfassung der Barzahlungen keineswegs gesichert erscheint und die zugeschätzten Zimmererlöse der Höhe nach entsprechend den schlüssigen Feststellungen der belangten Behörde nicht in den erklärten Erlösen aus Getränkeverkauf (Sekt) enthalten waren.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 22. Februar 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140040.X00

Im RIS seit

22.03.2007

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at