

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***Ri***, die Richterinnen***RichterIn2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***CH*** und ***AK*** in der Beschwerdesache der ***Beschwerdeführerin***, ***Adresse Bf.***, vertreten durch die ***Steuerliche Vertretung***, ***Adresse StV***, über die Beschwerde vom 24. August 2018 gegen die Bescheide des ***Finanzamtes*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 26. Juli 2018 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 bis 2016 und Körperschaftssteuer 2011 bis 2016 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2016 und Körperschaftsteuerbescheide 2011 bis 2016, jeweils vom 26.07.2018, zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. Mai 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin Sf zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Verfahrensgang

Auf Grund einer Bewilligung der Stadt Graz vom 16.08.1999 wurde ***AB*** (=kurz AB), damaliger Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (=Bf.) die Bewilligung zur Führung eines Bordells am Standort ***Standort***, erteilt.

Dieser Standort ist gleichzeitig Sitz der Bf.

Laut Auflage des Bescheides wurde das gesamte Gebäude in ***Standort***, *Bordell*.

Anteilseignerin der Gesellschaftsanteile Bf. ist zu 100% ***CB*** (=CB), Ehefrau des AB.

AB legte seine Funktion als Geschäftsführer zum xxxx/2015 zurück.

Mit Bescheiden der Stadt Graz vom xxxx/2008 und xxxx/2017 wurden Erweiterungen des Bordells genehmigt.

Laut Bescheid der Stadt Graz vom xxxx/2016 gibt/gab es vier verantwortliche Vertreter des AB, die die Übernahme der Pflichten des Bordellinhabers nach dem Prostitutionsgesetz für Zeiten

seiner Abwesenheit wahrzunehmen haben. AB ist nach wie vor Inhaber der Bewilligung des Bordells.

Die Bf. ist Besitzerin (Mieterin) der Räumlichkeiten ***Standort***.

Das Bordell wird von der Bf. betrieben. Neben dem Bordell betreibt die Bf. an dieser Adresse eine Bar, die zur Anbahnung der Prostitution und Unterhaltung dient.

Die Bf. führt laut Firmenbuch den Geschäftszweig „Gesellschaft“, bei der Abgabebehörde ist sie mit „Caféhausbetrieben“ erfasst.

Die Bf. unterwarf im Zusammenhang mit dem Bordell lediglich die Umsätze aus der Zimmervermietung der Umsatzsteuer, welche sie bis einschließlich 2014 mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% versteuerte.

Die Umsätze aus der Prostitution fanden keinen Niederschlag im Rechenwerk der Bf.

Die Bf. vertritt den Standpunkt, dass die Umsätze aus den Sexualdienstleistungen alleine den die Prostitution ausübenden Personen (=PP) umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich zuzurechnen seien.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Bf. betreffend die Jahre 2011 bis 2016 kam die Außenprüfung zum Ergebnis, dass die Umsätze der PP umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich der Bf. als Bordellbetreiberin zuzurechnen seien.

Die Zimmervermietung und die dort ausgeübten Sexualdienstleistungen stellten nach Ansicht der Außenprüfung eine einheitliche Leistung dar.

Als Steuersatz für die Umsatzsteuer für diese Gesamtleistung komme der Normalsteuersatz zur Anwendung.

Eine Gewinnerhöhung finde nicht statt, da die Einnahmen ungekürzt an die PP zugeflossen seien.

Auch Erlöse aus Videovorführungen in Einzelkabinen versteuerte die als Filmvorführungen mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 10 UStG 1994.

Nach Ansicht der Außenprüfung seien Filmvorführungen in Einzelkabinen in Sexshops oder Sexbetrieben nicht als Filmvorführungen im Sinne dieser Bestimmung zusehen und mit 20% zu versteuern. Dieser Punkt ist laut der folgenden Beschwerde unstrittig.

Die aus den genannten Gründen nachverrechnete Umsatzsteuer wurde als Aufwand bei der Gewinnermittlung der Bf. erfasst.

In der *Niederschrift* vom 06.03.2018 wurde dazu von der Außenprüfung festgehalten, dass auf der Homepage im Gästebuch der Bf. zwar darauf hingewiesen werde, dass die Preise mit den PP zu verhandeln sei, andererseits habe man eine Anfrage im Internet vom 28.11.2017 gefunden. Danach wurde angefragt, ob die Preise im Bordell gleich wie in der Peepshow seien. Die Antwort habe gelautet:

„Im Bordell zahlst Du für das Zimmer einen anderen Preis.“

Daraus folgte der Prüfer, dass dem Bordell anders als von der Bf. behauptet, die Preise der PP durchaus bekannt waren.

Der Prüfer stellte auch fest, dass es auf der Homepage des Bordells einen Kalender mit Serviceangeboten der PP gebe.

Auch eine Anfrage hinsichtlich spezieller Dienstleistungen sei mit Antwort: „Alles ist möglich“ beantwortet worden. Daraus werde geschlossen, dass die Bordellleitung durchaus Kenntnis von den Dienstleistungen der einzelnen PP hatte.

In einer Stellungnahme im Verfahren der Außenprüfung brachte die Bf. vor:

Die Bf. verfolge ein anderes Konzept als ihre Mitbewerber, indem die Gäste nicht zur Einladung der PP auf teure „Abzocketränke“ animiere. Statt Pornofilmen zeige man Musikvideos und am Wochenende kämen DJs bzw. andere Musiker. Die Prostituierten würden auch nicht von den Kellnerinnen zu Gästen geschickt.

Es gelte das „Spiel der freien Kräfte“, was bedeute, dass die PP es registrierten, wenn ein Gast auf sie aufmerksam werde und begeben sich die PP dann zum Gast.

Ein weiterer markanter Unterschied zu den Mitbewerbern bestehe in der exklusiven Ausrichtung des Lokals als Pub bzw. Disco, weshalb sich mitunter auch Frauen unter den Gästen befänden.

Ablauf - Buchung - Zimmer

Wenn ein Gast mit einer PP ein Zimmer aufsuchen möchte, verlassen diese den Barbereich und begeben sich zur Zimmerstation. Dort zahle der Gast dem Rezeptionisten das Zimmer und bekomme im Moment der Buchung auf einem Touchscreen folgenden Hinweis eingeblendet: „Die Prostituierten erbringen ihre Sexualdienstleistungen selbständig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Sohin ist der Leistungserhalt und das Entgelt mit den Damen direkt zu vereinbaren und mit diesen abzurechnen.“

Mittels Betätigung eines Buttons „Hinweis gelesen – Akzeptieren“ bestätige der Gast die Buchung. Erfolgt keine Bestätigung, werde die Buchung nicht abgeschlossen.

Zusätzlich werde der Gast auch mündlich über den Inhalt des Hinweises informiert.

Art der Sexualdienstleistung, Preis und Zahlungsmodalität würden nur zwischen dem Gast und der PP vereinbart.

Daraus folge, dass weder der Gast noch die PP Ansprüche gegenüber der Bf. erheben könnten. Darüber hinaus könne der Bf. nicht vorgeworfen werden, Druck oder Zwang auf die PP auszuüben.

Sollte ein Gast über kein Bargeld verfügen, bestehe die Möglichkeit mittels Bankomat – oder Kreditkarte Bargeld zur weiteren Verwendung abzuheben.

Über diesen Bankomatersatz gehe die Leistung der Bf. jedoch nicht hinaus.

Es bestehe jedenfalls nicht die Möglichkeit die Sexualdienstleistungen mittels Bankomat oder Kreditkarte zu bezahlen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung mit den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheiden 2011 bis 2016 jeweils vom 26.07.2018.

Gegen diese Bescheide brachte die Bf. mit Schriftsatz vom 24.08.2018 eine Bescheidbeschwerde (kurz=Beschwerde) ein.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011-2016, die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011-2016, die Körperschaftsteuerbescheide 2011-2016 sowie die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2011-2016 alle datiert mit 26.07.2018.

Die Bf. führt in der Beschwerde aus:

A) Wiederaufnahmebescheide

Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011-2016 sowie die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2011-2016 seien rechtswidrig.

- Es seien keine neuen Tatsachen bzw. Beweismittel iSd § 303 BAO hervorgetreten und lägen auch ansonsten keine Wiederaufnahmegründe vor.
- Im Zuge der Ermessensübung sei auch dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht entsprochen worden.

Umsatzsteuerbescheide

- Die Bescheide seien rechtswidrig, weil bei der Zurechnung von Prostituiertenumsätzen die Gegebenheiten des Einzelfalles nicht ausreichend berücksichtigt worden seien. Die Rechtsprechung zur Frage der Zuordnung von Prostituiertenumsätzen sei von der der Außenprüfung unreflektiert auf den vorliegenden Fall angewendet worden. Auf Grund der maßgeblichen Besonderheiten des Sachverhaltes im Beschwerdefall könne diese Rechtsprechung nicht zur Anwendung kommen.

- Die Beschwerde richte sich auch gegen die Qualifikation der Umsätze aus Zimmervermietungen als solche, die dem 20 prozentigen Umsatzsteuersatz unterzogen worden seien.

Körperschaftsteuerbescheide

- Sollte entgegen der Ansicht der Bf. die Zurechnung der Prostituiertenumsätze an den Bordellbetreiber erfolgen, seien die Körperschaftsteuerbescheide insoweit fehlerhaft, als die Auswirkungen (Kosten) für die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen nicht entsprechend berücksichtigt worden seien.
- Für den Fall, dass das Finanzamt nicht der verfahrensrechtlichen und umsatzsteuerrechtlichen Würdigung des Sachverhaltes im Sinne der Bf. folge, werde beantragt, dass die Körperschaftsteuerbescheide 2011-2016 entsprechend der nachfolgenden Begründung iZm den beschwerdegegenständlichen Umsatzsteuerbescheiden abgeändert würden.

A. Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren 2011-2016

(verfahrensrechtliche Komponente)

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011-2016 sowie die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2011-2016 würden bekämpft, da kein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO vorliege.

Des Weiteren werde in der Ermessensentscheidung der Finanzbehörde, das Verfahren wiederaufzunehmen, ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gesehen.

Die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2011-2016 seien aus folgenden Gründen wiederaufgenommen worden:

- Änderung des Steuersatzes betreffend Erlöse aus Zimmervermietung
- Änderung des Steuersatzes betreffend Videoerlöse

- Umsatzsteuerliche Zurechnung von Prostitutionsumsätzen

Im Rahmen der zugrundeliegenden Außenprüfung seien keine neuen Tatsachen bzw. Beweismittel hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigten. Sämtliche Tatsachen betreffend die Wiederaufnahme seien der Finanzbehörde bereits im Rahmen der ursprünglichen Veranlagungsverfahren vor Bescheiderlassung bekannt gewesen, da diese zum einen offengelegt worden seien (Beilagen zur Steuererklärung) und darüber hinaus zuvor auch Gegenstand von vorangegangenen Außenprüfungen gewesen seien.

Der Sachverhalt sei der Behörde so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon im ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte kommen können. Das Bundesfinanzgericht vertrete die Ansicht, dass der Wissensstand der Finanzbehörde aus Zeiträumen vor dem jeweiligen Veranlagungsverfahren ebenfalls zu berücksichtigen sei.

Die Offenlegung sei im Rahmen der jährlichen Übermittlung des Jahresabschlusses als Beilage zu den Steuererklärungen erfolgt.

Aus den Jahresabschlüssen sei zu erkennen, dass die Video- und die Zimmerumsätze dem ermäßigten Steuersatz unterworfen und die Prostituiertenumsätze nicht der Bf. zugerechnet worden seien.

Außerdem sei im Rahmen der Außenprüfung 2000-2001, Niederschrift vom 06.12.2006 sowie der Umsatzsteuersonderprüfung (Umsatzsteuersonderprüfung) Niederschrift vom 31.01.2011 die umsatzsteuerliche Würdigung der Bf. durch das Finanzamt anerkannt worden.

Da der belangte Behörde diese Umstände bereits vor der Außenprüfung 2011-2016 bekannt gewesen und nicht beanstandet worden seien, liege keine Wiederaufnahmegrund vor (siehe auch BFG 29.03. 2017, RV/6100881/2014).

Darüber hinaus liegt die Wiederaufnahme eines Verfahrens im Ermessen der Finanzbehörde, die diesbezüglich an den Grundsatz von Treu und Glauben gebunden sei. Nach der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes verstoße das Abweichen von im Zuge vorangegangener Außenprüfungen bestätigter Rechtsansichten durch eine spätere Außenprüfung dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Das Bundesfinanzgericht führe dazu im zitierten Erkenntnis aus:

„dass die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Umständen unbillig war bzw. ist, weil die Abgabenbehörde [hier: die Gemeinnützigkeit] in den vorangegangenen drei Außenprüfungen ausdrücklich (ausgedrückt durch Belassung des ermäßigten Steuersatzes) anerkannt hat.

Zwar habe die belangte Behörde die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Fall nicht ausdrücklich zur Vorgangsweise der Verrechnung des ermäßigten Steuersatzes [...] aufgefordert, jedoch konnte sich die Beschwerdeführerin gerade im Beschwerdefall aufgrund der vorangegangenen Außenprüfungen [...] im besonderen Maß in der Annahme bestärkt fühlen, dass sie [...] die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichen Gebiet erfüllt. “

Die Rechtsprechung des BFG lasse sich auf den Beschwerdefall umlegen, da die Anwendung der ermäßigten Steuersätze für Umsätze aus Zimmervermietungen sowie Videoumsätze seitens der vorangegangenen Außenprüfungen (BP und USO) nicht beanstandet worden sei.

Dies gelte auch für die rechtliche Qualifikation der Zuordnung von Prostituiertenumsätzen, die im Rahmen der stattgefundenen Außenprüfungen ebenfalls thematisiert worden seien. Auf Grund der vorhergehenden Prüfungen (Außenprüfungen USO) hätte die Bf. darauf vertrauen dürfen, rechtskonform vorzugehen.

Folglich seien die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2011-2016 sowie Körperschaftsteuer 2011-2016 aufzuheben.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 01.07.2019 ab

Die Abweisung wurde wie folgt begründet:

Die Bf. betreibe ein Bordell samt Bar.

Nach Aussagen des Geschäftsführers äußere der Kunde seine Wünsche und bezahle das Zimmer an der Kasse. Diese Erlöse würden in einer Registrierkasse erfasst und zum Teil dem Prüfer vorgelegt.

Nach Bezahlung durch den Kunden erhalte die gebuchte PP von einer hauseigenen Rezeptionistin (Hausdame) einen Zimmerschlüssel. Die jeweilige im Zimmer erbrachte Leistung werde direkt zwischen dem Kunden und der PP abgerechnet.

Strittig sei nunmehr die umsatzsteuerliche Zurechnung der Prostitutionsumsätze an die Bf.

Rechtliche Beurteilung

Die Bf. stelle das Zimmer zur Ausübung der Prostitutionsleistung zur Verfügung. Es gebe kein fix vereinbartes Zimmer, sondern den PP würde nach Bezahlung der Zimmermiete durch den

Kunden ein Zimmer zugeteilt, welches gerade frei sei.

Die Zimmerkoordination erfolge somit durch die Bf.

Die Bf. führe an ihrem Standort eine Bar, welche von den PP zur Anbahnung für sexuelle Dienstleistungen genutzt werde.

Die Bf. werbe nach außen hin mit der Möglichkeit zur Konsumation einer Sexualdienstleistung (siehe dazu auch die Werbung auf der Website der Bf.).

Die Kundenerwartung sei somit auf die angebotene Gesamtleistung der Bf., also auf Barkonsumation, Peepshow und Sexualdienstleistung, gerichtet.

Wie bereits im Zuge des bisherigen Verfahrens ausführlich erläutert, werde die Anwesenheit der PP durch ein EDV System erfasst. Zudem würden die PP über ein hauseigenes EDV – Terminal optisch angeboten.

Im Sinne der freien Beweiswürdigung ergebe sich, dass die Prostituierten ihre Tätigkeit in den der Bf. zuzurechnenden (von dieser auch eingerichteten) Räumlichkeiten ausüben.

Die Bf. sei auch verpflichtet, neue Prostituierte der zuständigen Polizeiinspektion zu melden.

Die Bf. werbe auf ihrer Website für den Bordellbetrieb und für die am jeweiligen Tage verfügbaren Damen. Hierzu würden einschlägige Fotos samt Namen und genauen Beschreibungen (Alter, Größe, Herkunft etc..) der PP online gestellt.

Die Bf. habe sich folglich nicht nur darauf beschränkt, den PP die für die Sexualdienstleistungen erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen, sondern habe offensiv für den Bordellbetrieb und die PP geworben sowie die Öffnungszeiten des Bordellbetriebes (= die Anwesenheitszeiten der PP) festgelegt.

Die Bf. habe auch über die Umsätze der PP Aufzeichnungen (Stundenlisten, Registrierkassenauszug über Stundenbuchung) geführt.

Bei der sogenannten "Zimmermiete " handle es sich daher nicht um ein Mietentgelt, sondern, um den Anteil an den Prostitutionsentgelten, den die Bf. für sich einbehalten habe.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 sei Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe. Das Unternehmen umfasse die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich sei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehle oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werde.

Nach Abs. 2 Z 1 leg. cit. Werde die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert seien, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet seien.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 sei Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden habe, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Nach § 4 Abs. 3 UStG 1994 gehörten die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahme und verausgabe (durchlaufende Posten) nicht zum Entgelt.

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn seien jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringe. Dies gelte unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trage, oder ob er auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig werde (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses; vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG 4, § 1 Tz 254).

Wer also zu einer Leistung verpflichtet sei, werde sofern er die Leistung auch tatsächlich im eigenen Namen ausführe, umsatzsteuerrechtlich als Leistender angesehen. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder fremden Namen tätig werde, sei sein Auftreten nach außen (VwGH 15.01.1990, 87/15/0157; VwGH 18.12.1996, 95/15/0149; VwGH 31.10.2001, 97/13/0066).

Leistender sei somit, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Dem Unternehmer seien auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer erbringen lasse (vgl. VwGH 18.12.1996, 95/15/0149; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0143).

Entgelt sei demnach, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder der sonstigen Leistung stehe. Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leiste, sei unbeachtlich. Der Abzug von Betriebsausgaben kommt nicht in Betracht.

Bemessungsgrundlage sei das ungekürzte Entgelt. Dass der Unternehmer daraus seine Geschäftskosten decken müsse, sei gleichgültig (vgl. *Ruppe*, UStG2, § 4, Tz 10 und 17 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Demzufolge seien jegliche Ausführungen zu der Kundeninformation, welche im Zuge der Zimmerbuchung eingeblendet werden und auch durch den Gast bestätigt werden müssten, für die Feststellung des Sachverhaltes und daraus folgend für die abgabenrechtliche Beurteilung zu vernachlässigen. In Fortführung dieses Grundsatzes bestimmt § 22 Abs. 1 BAO, dass durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden könne.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO seien Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Werde durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so sei das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Nach allgemeiner Lehre und Judikatur (siehe z.B. Doralt, EStG, § 2 Rz 142, VwGH 09.07.1997, 95/13/0025; 31.03.1998, 98/13/0039; 26.02.2004, 99/15/0127; 24.05.2007, 2005/15/0052; 15.12.2010, 2008/13/0012) würden Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 EStG 1988 angeführten Einkunftsarten demjenigen zugerechnet, dem die Einkunftsquelle zuzuordnen sei. Zurechnungssubjekt sei derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trage, also die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend sei dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfüge, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen könne. Wem die Einkünfte zuzurechnen seien, sei dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Maßgeblich sei die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge; die rechtliche Gestaltung sei nur so weit von Bedeutung, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergebe.

Aufgrund dieser einhelligen Aussagen von Lehre und Judikatur habe sich die Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Frage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, an einem der tragenden Grundsätze des Abgabenrechts, nämlich jenem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, der in § 21 Abs. 1 BAO verankert ist, zu orientieren, wobei in diesem Zusammenhang die nach außen tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich sei.

Der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht haben sich mit der Frage der Zurechnung der Umsätze aus Prostitutionsleistungen an den Bordellbetreiber in einer Reihe von Erkenntnissen auseinandergesetzt.

Exemplarisch werde auf jenes des Bundesfinanzgerichtes vom 06.06.2017, RV/5101833/2015 verwiesen.

Mit Erkenntnissen VwGH 15.06.2005, 2002/13/0104 und 22.09.2005, 2003/14/0002 (denen eine Reihe weiterer einschlägiger Erkenntnisse gefolgt sei) werde klargestellt, dass bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Umsätze der PP dem Betreiber der Lokalität zuzurechnen seien.

In den zitierten VwGH-Entscheidungen seien (zunächst) für Barbetriebe mit Séparées jene Grundlagen dargestellt worden, die zur Zurechnung der Umsätze an den Betreiber der Lokalität führen (siehe dazu Laudacher, SWK 32/2005, S 899):

Die Leistung des Barbetreibers besteht darin, dass er die Gelegenheit zum Séparéebetrieb anbietet. Der Lokaltreiber steht daher nicht außerhalb eines nur zwischen den Mädchen und den Gästen stattfindenden Leistungsaustausches. Dass Leistungen (wie zB das Inkasso) durch "Erfüllungsgehilfen" erbracht werden, hindert die Umsatzzurechnung an den Betreiber nicht. Entscheidend ist die Gestaltung des Betriebes und ob die Prostituierten mit dem Betreiber eine Vereinbarung treffen, die Gäste zu animieren. Dabei werden zwischen den Prostituierten und

den "Kunden" die (sexuellen) Vereinbarungen getroffen, dies schließt aber die Einschaltung des Lokalbetreibers in die Leistungsbeziehung nicht aus. Auch welcher Person der Abnehmer (Kunde) das Entgelt übergibt, ist nicht entscheidend. Bietet der Lokalbetreiber die Möglichkeit zum Besuch der *Séparées* an und hat er die Gestaltung der Vorgänge im "Lokal" im Wesentlichen in der Hand, so hat er die **Möglichkeit zur Erbringung dieser Dienstleistungen verschafft**. Tritt nach der Faktenlage der Lokalbetreiber überwiegend nach außen auf, so sind ihm die im Lokal erzielten Umsätze zuzurechnen. Entscheidend ist dabei das Gesamtbild der Gegebenheiten im Betrieb.

Merkmal einer überwiegend durch Lokalbesitzer/Studiobetreiber nach außen hin erfolgenden Leistungserbringung sei, dass diese alle wichtigen Funktionen des "Betriebes" in der Hand haben. In der Regel werde ein "Haus", in dem (sexuelle) Dienste unterschiedlichen Grades angeboten werden, von einem als "Chef" auftretenden Inhaber (oder einer Inhaberin) geführt und gemanagt. Im gegenständlichen Fall kann davon ausgegangen werden, dass es sich diesbezüglich um den Geschäftsführer bzw. die Rezeptionistin/Rezeptionist gehandelt hat.

Betrachtet man nunmehr den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so sei ersichtlich, dass die Tätigkeiten der Bf. weit über die "reine Zimmervermietung" an die PP hinausgeht.

Das Vorbringen der Bf. sie hätte den PP lediglich Zimmer vermietet, stehe im Widerspruch zum festgestellten Sachverhalt. Ein umfassendes Auftreten der Bf. als Bordellbetreiberin und der Aufbau einer Organisation zur Ermöglichung des Zusammentreffens von PP und Kunden sei im vorliegenden Fall offensichtlich.

Die Übernahme des Unternehmerrisikos durch die Bf. ergebe sich vor allem aus der Zurverfügungstellung stellen von Räumen samt entsprechender Ausstattung (Sanitärräume, Whirlpool) zur Ausübung der Prostitution, Anbringen einer Firmentafel mit den Namensinitialen der Bf. am Standort des Bordellbetriebes, Werbung für den Bordellbetrieb, Inkasso der Kredit- und Bankomatkartenerlöse für die Prostitutionsleistungen (Bankomat/Kreditkarten-Kasse).

Auch mit dem Verweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben könne die Bf. nichts für ihr Begehren gewinnen.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben verstehe man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen habe und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen dürfe, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 15.03.2001, 2001/16/0063; 16.11.2006, 2002/14/0010 und 0122; 22.11.2012, 2008/15/0265; *Ehrke-Rabel* in Doralt/ Ruppe, Steuerrecht II 7, Tz 38). Das Unterlassen von Handlungen könne jedoch keine Grundlage für Treu und Glauben sein (zB VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265).

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindere die Behörde nicht, diese

Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH 28.05.2002, 99/14/0021; 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; 21.12.2005, 2002/14/0148; 29.07.2010, 2007/15/0248).

Da weder eine Rechtsauskunft des zuständigen Finanzamtes noch eine ausdrückliche und unmissverständliche Feststellung, wonach die von der Bf. gewählte steuerliche Behandlung der Umsätze rechtskonform wäre, aus einem der vorgelagerten Prüfungsmaßnahmen entnommen werden könne, sei der Grundsatz von Treu und Glauben im Rahmen der Wiederaufnahme nicht zu berücksichtigen.

Maßgebend sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.05.2011, 2009/15/0135; 19.09.2013, 2011/15/0157).

Tatsachen, deren „Neuhervorkommen“ im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen ist, seien somit ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB.: VwGH 26.07.2000, 95/14/0094), also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Darunter fielen etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften (*Ritz*, BAO 6 [2017] § 303 Tz 21 mit Verweis auf zB.: VwGH 26.02.2013, 2010/15/0064).

Da durch die Abgabe der Jahresabschlüsse in der Regel nur die steuerliche Auswirkung jedoch nicht der zugrunde liegende Sachverhalt offengelegt worden sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Sachverhalt vollinhaltlich bekannt gewesen sei.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Beim Ermessen ist gemäß § 20 zweiter Satz BAO ganz allgemein die Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen, sodass dieses etwa bei einer Geringfügigkeit der entsprechenden Auswirkungen eine Wiederaufnahme wohl verbieten würde (vgl. zuletzt BFG 10.04.2018, RV/5100361/2018). Zweck des § 303 BAO sei, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 06.12.1990, B 783/89; VwGH 22.03.2000, 99/13/0253; *Ritz*, BAO 6 [2017], § 303 Tz 67). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) sachlich unrichtiger Bescheide zu geben (VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; 30.01.2001, 99/14/0067; *Ritz*, BAO 6 [2017], § 303 Tz 67).

Angesichts des Ausmaßes der im gegenständlichen Fall vorliegenden Rechtswidrigkeit, könne von einer Geringfügigkeit der Auswirkungen keine Rede sein.

Hinzu kommt noch, dass die Bf. eine bereits zum damaligen Zeitpunkt äußerst fragwürdige und wie sich in weiterer Folge herausgestellt hat, auch unzutreffende Rechtsansicht vertreten habe. Daher sei im gegenständlichen Fall zweifelsohne dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft der im gegenständlichen Fall rechtswidrigen Bescheide) einzuräumen. Jede andere Form des Ermessens wäre nach Meinung der Abgabenbehörde mit Rechtswidrigkeit behaftet gewesen.

Inwieweit die Preisgestaltung für die steuerliche Beurteilung relevant sein sollte, könne von der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden.

Zusammenfassend sei die Wiederaufnahme der Verfahren zur Recht erfolgt, die Prostitutionsleistungen der Bf. zuzurechnen und die Beschwerde abzuweisen.

Auf die Ausführungen des Berichtes der Außenprüfung (im Speziellen zum Sachverhalt sowie bezogen auf die mehrmals vorgelegte Stellungnahme des steuerlichen Vertreters) werde zusätzlich verwiesen.

Die Bf. brachte in der Folge mit Eingabe vom 23.07.2019 einen Vorlageantrag ein.

Die Bf. führte darin begründend aus:

Betreffend die Beschwerdegründe werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Zudem werde eine Replik auf die Begründung des Finanzamts in der Beschwerdevorentscheidung vorbereitet und sowohl dem Finanzamt als auch dem Bundesfinanzgericht nachgereicht werden.

Mit Eingabe vom 25.09.2019 reichte die Bf. nachstehende Ergänzung zur Begründung nach:

1.) Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren 2011 -2016

Die steuerliche Vorgangsweise der Bf. sei bereits im Rahmen der Veranlagung vor Bescheiderlassung bekannt gewesen.

Diese sei offengelegt worden (Beilage zur Steuererklärung) und darüber hinaus zuvor auch Gegenstand von vorangegangenen Außenprüfungen gewesen. Der Sachverhalt sei der Behörde auch so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon bei Bescheiderlassung bei richtiger

rechtlicher Beurteilung zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte kommen können.

Das Bundesfinanzgericht vertrete die Ansicht, dass der Wissensstand der Finanzbehörde aus Zeiträumen vor dem jeweiligen Veranlagungsverfahren ebenfalls zu berücksichtigen sei (BFG 29.03. 2017, RV/6100881/2014).

Darüber hinaus liege die Wiederaufnahme eines Verfahrens im Ermessen der Finanzbehörde, die diesbezüglich an den Grundsatz von Treu und Glauben gebunden sei. Nach der neuen Rechtsprechung des BFG könne das Abweichen von im Zuge vorangegangener Außenprüfungen bestätigter Rechtsansichten durch eine spätere Außenprüfung dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen (Bundesfinanzgericht 16.03.2018, RV/2101420/2017).

2.) Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011-2016

2.1 Sachverhaltsdarstellung und Einzelfallbetrachtung

Die Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes übersehen die maßgeblichen Unterschiede zwischen der Bf. und anderen Bordellen.

Die Bf. habe den Sachverhalt im Rahmen der Beschwerde detailliert dargestellt, um eine sachgerechte rechtliche Beurteilung in Kenntnis sämtlicher entscheidungsrelevanter Sachverhaltselemente zu ermöglichen. Von der Wiederholung dieser Unterschiede werde an dieser Stelle abgesehen.

Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, sei zwingend eine Einzelfallbeurteilung geboten. Eine Beurteilung allein nach Maßgabe typischer Erscheinungsformen der Erbringung von Sexdienstleistungen (Branchenentscheidung) sei mit Art 18 B-VG nicht vereinbar (*Ritz*, BAO 6, § 21 Rz 13, *Gassner*, Interpretation, 64 ff)..

In diesem Lichte sei die besondere Relevanz einer ordnungsgemäßen und vollständigen Sachverhaltsdarstellung zu erblicken.

Soweit ersichtlich, würde in den vorliegenden Erkenntnissen zur Frage der Zurechnung von Prostituiertenumsätzen dem Grundsatz der Einzelfallbeurteilung gefolgt.

Andernfalls wären die umfangreichen Ausführungen der Gerichte zu diversen Sachverhaltselementen (Definition der offerierten Leistungen, Zahlungsmodalitäten, Preisgestaltung, Anwesenheitszeiten der Prostituierten, Bezahlung von ärztlichen

Untersuchungen, Werbung etc.) wohl von vornherein obsolet, da eine Entscheidung rein aufgrund einer vorherrschenden Verkehrsauffassung zur jeweiligen Organisationsform getroffen werden könnte.

Weiters sei festzustellen, dass in der Judikatur zu Bordellen oftmals jene Sachverhaltselemente als Begründung für eine Zurechnung der Prostituiertenumsätze zum Bordellbetreiber herangezogen würden, die im gegenständlichen Fall *gerade nicht vorlägen* oder gänzlich anders ausgestaltet seien.

Die Beschwerdevorentscheidung basiere im Wesentlichen auf den Sachverhaltsfeststellungen der Außenprüfung. Ungeachtet dessen, dass die belangte Behörde die maßgeblichen Sachverhaltsunterschiede keiner Würdigung unterzogen habe, seien diverse Sachverhaltsdarstellungen in der Beschwerdevorentscheidung unzutreffend;

Zum Beispiel:

- Seite 1 der Beschwerdevorentscheidung

„Nach Aussage des Geschäftsführers äußere der Kunde seine Wünsche und bezahle das Zimmer an der Kasse.“

Entgegnung: Dabei handle es sich um eine verkürzte Darstellung, welche suggeriere, dass der Kunde die gewünschten Sexdienstleistungen an die Bf. und nicht an die Prostituierten richte. Sämtliche Wünsche hinsichtlich der Sexdienstleistungen richteten die Kunden ausschließlich an die Prostituierten, da letztere ihr Angebot (Leistungsspektrum) eigenständig und ohne Einflussnahme der Bf. definierten. Ausschließlich die Zimmerbuchung und die Bezahlung des dafür in Rechnung gestellten Betrages erfolge gegenüber der Bf. beim dafür vorgesehen sogenannten „Terminal“.

- Seite 2 der Beschwerdevorentscheidung

„Führung von Aufzeichnungen über die Umsätze der Prostituierten (Stundenlisten,

Registrierkassenauszug über Stundenbuchungen)“

Entgegnung:

Seitens der Bf. würden keine Aufzeichnung über die Umsätze der Prostituierten geführt, da die Bf. keinen Anteil an diesen Umsätzen erhalte.

Da die Leistungs- und Preisvereinbarung zwischen der Prostituierten und dem Kunden erfolge, habe die Bf. keine Möglichkeit, Kenntnis über die vereinnahmten Entgelte für Sexdienstleistungen zu erlangen und könne diese dementsprechend auch nicht aufzeichnen.

- Seite 6 der Beschwerdevorentscheidung

„Inkasso der Kredit- und Bankomatkartenerlöse

(Bankomat/Kreditkarten-Kasse) durch Bf. für Prostitutionsleistungen

Entgegnung: Die Prostituierten würden die Leistungen direkt mit dem Kunden abrechnen. Die Bf. sei diesbezüglich in keiner Weise eingebunden. Insbesondere bestehe keine Möglichkeit, das Entgelt für Sexdienstleistungen beim Bordellbetreiber mittels Bankomat oder Kreditkarte zu bezahlen. Einzig die Möglichkeit zum Abheben von Bargeld werde von der Bf. angeboten.

Gänzlich außer Acht gelassen würden die detailliert beschriebenen Unterschiede zwischen dem Geschäftsmodell der Bf. und den typischen Geschäftsmodellen anderer Bordelle. Während letztgenannte aus den Umsätzen aus Sexdienstleistungen der Prostituierten wirtschaftlich aufgrund des Zuflusses finanzieller Mittel profitierten, würden der Bf. keine Gelder seitens der Prostituierten für die von ihnen erbrachten Sexdienstleistungen zugeleitet. Das Geschäftsmodell der Bf. baue darauf auf, Umsätze durch den Barbetrieb sowie die Zurverfügungstellung von privaten Räumlichkeiten zu generieren.

2.2 Rechtliche Beurteilung

2.2.1 Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses

In der Beschwerdeentscheidung werde unter Heranziehung der ständigen Rechtsprechung auf die Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses für die umsatzsteuerliche Beurteilung verwiesen. Leistender sei demnach, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet sei, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Dem Unternehmer seien auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer erbringen lasse.

Entgegnung:

Da die Prostituierten im beschwerdegegenständlichen Fall nicht als Arbeitnehmerinnen zu qualifizieren seien, sei eine Zurechnung aus diesem Grund nicht möglich.

Nach der Gesamtbetrachtung der Kriterien sei eine Dienstnehmereigenschaft im beschwerdegegenständlichen Fall nicht gegeben (Unternehmerrisiko der Prostituierten, fehlende Bindung an Arbeitszeit, keine Weisungsbefugnis des Bordellbetreibers, etc.).

Eine anderwärtige Qualifikation wäre neben den üblichen Prüfungskriterien aus straf- als auch verfassungsrechtlichen Gründen gar nicht denkmöglich (siehe dazu die Stellungnahme des Rechtsanwalts der Bf.) in Anlage 1.

2.2.2 Information des Kunden:

Laut Beschwerdeentscheidung werde das Außenverhältnis nach ständiger Rechtsprechung

durch eine allgemeine Verkehrsauffassung geprägt, wonach der Betreiber eines Bordells die Prostituierten den Kunden als Teil der Gesamtleistung „offeriere“.

Entgegnung:

Unstrittig sei vom Vorliegen einer solchen, von den Gerichten als Begründung zur Zurechnung herangezogenen Verkehrsauffassung auszugehen.

Wie in der Beschwerde bereits ausführlich dargestellt, werde von der Bf. jedoch die Ansicht vertreten, dass eine auf einer Verkehrsauffassung gründende Beurteilung nur dann zulässig und auch geboten sei, wenn eine solche nicht durch eine konkrete Information des Kunden durchbrochen werde.

In diversen Erkenntnissen werde im Hinblick auf die Information des Kunden darauf verwiesen, dass ein selbst leicht wahrnehmbarer Aushang, der über die Selbständigkeit der Prostituierten informiere, für die umsatzsteuerliche Zurechnung unerheblich ist. Dies werde in der Rechtsprechung damit begründet, dass Kunden diesem Aushang keine besondere Aufmerksamkeit schenken und Bedeutung beimessen würden (siehe insb.: VwGH 24.06.2010, 2010/15/0059; zB auch UFS 18.01.2010, RV/0459-G/09).

Maßgebliches Unterscheidungsmerkmal zwischen der Bf. und anderen Bordellen sei die im konkreten Fall erforderliche zwingende Kenntnisnahme und Akzeptanz des Kunden, dass das Vertragsverhältnis zur Erbringung von Sexdienstleistungen gegen Entgelt zwischen dem Kunden als Leistungsempfänger der Prostituierten als Leistungserbringerin abgeschlossen werde.

Die Information mit zwingender Kenntnisnahme und Akzeptanz führe somit dazu, dass allfällige vorhandene Vorstellungen des Kunden über die Vertragsgestaltung durch die erhaltene Information überlagert würden.

Insbesondere sei auch auf die große Anzahl von Dauerkunden (regelmäßig wiederkehrende Kunden) hinzuweisen, welche jedenfalls über die geschäftlichen Gegebenheiten im Unternehmen der Bf. im Bilde seien.

Weiters sei anzumerken, dass sich sowohl auf der Internetpräsenz der Bf. als auch auf den Belegen der Registrierkasse, die der Kunde nach Bezahlung des Zimmers erhalte, folgender Hinweis befinde: „Die Prostituierten erbringen ihre Sexdienstleistungen selbständig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Sohin sei Leistungserhalt und Entgelt mit den Damen direkt zu vereinbaren und mit diesen abzurechnen.“ Seit dem Inkrafttreten der Belegannahmepflicht am 01.01.2016 sei zudem sichergestellt, dass der Kunde den Beleg auch ausgehändigt bekomme.

Das ebenfalls vom VwGH herangezogene Kriterium der Verschaffung einer Gelegenheit zum Séparée-besuch als Begründung für die Zurechnung stehe im engen Zusammenhang mit der Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses, da die Verschaffung der Gelegenheit beim Kunden naturgemäß den Eindruck erwecke, dass eine Gesamtleistung des Bordellbetreibers vorliege.

Jedoch sei auch hier auf die Kundeninformation der Bf. hinzuweisen:

Der geschäftsfähige Kunde schließe bewusst einen Vertrag über den Erhalt von Sexdienstleistungen gegen Leistung von Entgelt mit der Prostituierten und eben nicht mit der Bf. ab. Das zuvor genannte Argument, wonach Kunden Informationen keine besondere Aufmerksamkeit schenken, könne insoweit entkräftet werden, als andernfalls der Großteil der im B2C-Geschäftsverkehr vereinbarten Allgemeinen Geschäftsbedingungen ebenso keinerlei vertragliche Auswirkungen nach sich ziehen würden, da diesen typischerweise ebenfalls keine besondere Aufmerksamkeit beigemessen werde. Ein dermaßen signifikanter Eingriff in die Privatautonomie sei von der Rechtsordnung nicht gewünscht.

Wenngleich grundsätzlich in Fragen des Abgabenrechts eine von der zivilrechtlichen Ausgestaltung abweichende Beurteilung zulässig sei, seien die diesbezüglichen Besonderheiten im Umsatzsteuerrecht zu beachten.

Insbesondere aufgrund der Tatsache, dass die Bf. ein weitgehend anderes Geschäftsmodell im Vergleich zu anderen Bordellen verfolge, sei beim Kriterium der Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses eine differenzierte Sichtweise erforderlich. Da die Bf. keinerlei Einnahmen aus den Prostitutionsumsätzen erhalte, bestünden rechtlich - und damit auch faktisch - keine Möglichkeiten Kenntnis hinsichtlich der Höhe der von den Prostituierten erzielten Umsätzen zu erlangen.

Aus diesem Grund sowie auch aus den zahlreichen in der Beschwerde genannten Gründen stehe die Bf. außerhalb des Vertragsverhältnisses und damit des Leistungsaustausches zwischen dem Kunden und der Prostituierten.

2.2.3 EuGH- und VwGH-Rechtsprechung zur Frage der Zurechnung der Leistung

2.2.3.1 VwGH-Rechtsprechung

Die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 29.02.2012, 2008/13/0068) zu Kantinenbetreibern, sei auf den gegenständlichen Fall umzulegen: Die Umsätze seien nämlich dem Kantinenbetreiber zuzurechnen, obwohl die Einrichtung vom Unternehmer zur Verfügung gestellt werde. Gegenstand des Vertrages zwischen Kantinenbetreiber und Unternehmer sei die Erlaubnis des Unternehmers, im Betriebsgebäude eine Kantine zu betreiben, die sowohl von Dienstnehmern als auch von Unternehmensfremden frequentiert werden könne und die der Mitarbeiterverpflegung, dem Verkauf von Zwischenverpflegung, der Gästebewirtung, einem Kaffee-bzw. Konferenzservice und der Durchführung von Sonderveranstaltungen diene. Der Kantinenbetreiber sei verpflichtet, während bestimmter Öffnungszeiten ein Speisenangebot im Rahmen eines Selbstbedienungsrestaurants zur Verfügung zu stellen. Der Speiseplan sei jeweils im Voraus bekannt zu geben. In einem „Küchenausschuss“, dem Vertreter des Unternehmens und des Kantinenbetreibers angehörten, würden regelmäßig Fragen betreffend Menüplangestaltung, Preisgestaltung und Angebotsveränderung diskutiert.

Daraus habe die Finanzbehörde geschlossen, dass der Kantinenbetreiber zwar verpflichtet sei, den Mitarbeitern der dortigen Beschwerdeführerin eine entsprechende Auswahl an Speisen und Getränken zur Verfügung zu stellen. Die Lieferung der einzelnen näher bestimmten Speisen und Getränke erfolge jedoch auf Grund eines mündlichen Kaufvertrages zwischen dem jeweiligen Mitarbeiter und dem Kantinenbetreiber. Eine Lieferbeziehung zwischen dem Unternehmen und dem Kantinenbetreiber könne aus dem Cateringvertrag nicht abgeleitet werden. Die Entscheidung, ob und in welchem Umfang ein Liefervertrag zustande komme, treffe ausschließlich der jeweilige Mitarbeiter. Dass keine Lieferungen zwischen dem Unternehmen und dem Kantinenbetreiber zustande gekommen seien, sei auch daraus zu erkennen, dass im Fall der Nichtinanspruchnahme des Angebotes durch die Mitarbeiter keine Verpflichtung für den *Unternehmer* bestanden habe, die bereitgestellten und nicht abgeholten Speisen dennoch zu bezahlen. Das Risiko des Vertragsabschlusses über die Essenslieferungen habe ausschließlich der Kantinenbetreiber getragen.

Dem sei seitens des Kantinenbetreibers unter Verweis auf eine Literaturstelle zwar entgegengehalten worden, dass die Verpflegung auch durch einen vom Arbeitgeber beauftragten Dritten erfolgen könne. In diesem Fall liege eine Reihenzustellung vor, die den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtige. Dem sei der Verwaltungsgerichtshof aber unter Verweis auf *Ruppe/Achatz* nicht gefolgt: "Trägt der Arbeitgeber hingegen lediglich (ganz oder teilweise) die Kosten der Verpflegung, die der Arbeitnehmer selbst bei Dritten bestellen kann, liegt ein Leistungsaustausch (zu ergänzen: hinsichtlich der Essenslieferung) nur zwischen Arbeitnehmer und Dritten, nicht hingegen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber oder zwischen Arbeitgeber und Dritten vor. Aus der Sicht des Dritten liegt, wenn die Zahlung des Arbeitgebers an ihn erfolgt, Entgelt von dritter Seite vor. Leistungsempfänger ist der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber, Letzterer ist daher auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt."

Das Unternehmen (= Arbeitgeber) verschafft seinen Mitarbeitern somit die Gelegenheit zum Konsum von Speisen und Getränken. Dennoch nimmt er nicht am umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch teil.

Für den gegenständlichen Fall bedeute dies:

Die Bf. stelle die Räumlichkeiten zur Verfügung und habe wohl auch im gewissen Ausmaß Einfluss auf die äußeren Gegebenheiten (zB.: Öffnungszeiten).

Entscheidend sei aber, zwischen wem der Vertrag letztlich zu Stande komme.

2.2.3.2 EuGH-Rechtsprechung

Der EuGH habe sich nur in wenigen Fällen zum Thema der Zurechnung von Leistungen geäußert. Jene Fälle, in welchen sich der EuGH mit dem Thema der Leistungszurechnung beschäftigt, betreffen jedoch die Frage, wer der Leistungsempfänger sei. Dennoch müssten diese Argumente spiegelbildlich für die Bestimmung des Leistenden gelten:

EuGH 15.5.2019, C-235/18, Vega International;

Hier sei es um die Frage, wem die Lieferung von Kraftstoffen zuzuordnen sei, gegangen.

Der Muttergesellschaft, die die Tankkarte zur Verfügung stelle, mit der getankt werde, oder der Tochtergesellschaft, die ihre LKWs tatsächlich auftanke.

Laut EuGH erfolge die Lieferung direkt vom Tankstellenbetreiber an die Tochtergesellschaft.

Diese kaufe nämlich direkt und nach eigenem Ermessen ein. Sie bestimme (von all den möglichen Kraftstoffanbietern) wann, bei wem, wieviel, in welcher Qualität gekauft werde (RNr 36).

Die Entscheidung EuGH 15.5.2019, C-235/18, Vega International zeige somit, dass nicht der äußere Anschein (Verwendung der Tankkarte des Mutterunternehmens), sondern das tatsächlich zugrundeliegende Leistungsverhältnis (Lieferung von Treibstoff an Tochterunternehmen) für die Leistungszurechnung maßgeblich sei.

Wenngleich die Parallelen zum beschwerdegegenständlichen Fall nicht augenscheinlich auf der Hand lägen, seien sie dennoch gegeben.

Die Freier und die Prostituierten entschieden nämlich, welche Art und Dauer der sexuellen Dienstleistung vertragsgegenständlich werde. Die Bf. habe keinerlei Einfluss darauf, sondern stelle lediglich die Räumlichkeiten zur Verfügung, in denen die sexuellen Dienstleistungen in Anspruch genommen werden.

EuGH 18.10.2007, C-355/05, van der Steen und EuGH 13.6.2019, C-420/18, IO

In der Rechtssache van der Steen sei es um die Frage, wem die Erbringung einer Leistung zuzurechnen sei, gegangen. Dem 100%-igen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH oder der GmbH. Ähnlich die Frage in der Rechtssache IO.

Fraglich sei es hier gewesen, ob ein Aufsichtsratsmitglied in Ausübung seines Mandats unternehmerisch tätig sei oder nicht.

In beiden Fällen verneinte der EuGH die Unternehmereigenschaft sowohl des Gesellschafter-Geschäftsführers als auch des Aufsichtsrats. Begründet werde dies mit dem Auftreten nach Außen und mit dem wirtschaftlichen Risiko.

Sowohl der Gesellschafter-Geschäftsführer als auch der Aufsichtsrat seien im Namen und auf Rechnung der Gesellschaft tätig gewesen und hätten selbst kein wirtschaftliches Risiko aus dieser Tätigkeit getragen.

Die Entscheidungen EuGH 18.10.2007, C-355/05, van der Steen und EuGH 13.6.2019, C-420/18, IO zeigten, dass dem Unternehmerrisiko in der Beurteilung der Zurechnung maßgebliche Bedeutung zukomme.

In der Beschwerdevorentscheidung habe das Finanzamt mit dem Unternehmerrisiko

(Marktchancen nutzen, Leistungen erbringen und verweigern) und dem Auftreten nach außen argumentiert.

Das Finanzamt habe die Tragung des Unternehmerrisikos durch die Bf. mit der Zurverfügungstellung der Räume, dem Anbringen der Firmentafel beim Betrieb, der Werbung für das Etablissement und dem Inkasso (unzutreffend, da die Prostituierten das Inkasso übernehmen - siehe dazu oben unter Punkt 2.1). begründet.

In Wahrheit tragen aber eindeutig die Prostituierten das Unternehmerrisiko aus den Prostitutionsumsätzen, da sie - wie schon ausgeführt - über das „was, wann, wieviel und ob überhaupt“ bestimmten. Das Auftreten im eigenen Namen (und auf eigene Rechnung) sei ebenfalls gegeben, indem die Bf. eindeutig darauf zustimmungspflichtig hinweise, dass die Prostituierten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig würden.

Lege man diese Argumentation des Finanzamtes auf andere Sachverhalte um, wäre es zB.: für Vermittler gar nicht mehr möglich, außerhalb des Leistungsaustauschs zu stehen. Vermittler müssten nach außen klar zum Ausdruck bringen, dass sie im fremden Namen und fremde Rechnung tätig sind (üblicherweise im Vertrag und - falls die Abrechnung über den Vermittler erfolgt - auch in der Rechnung). Die Bf. gehe hier vergleichbar vor, indem der Kunde explizit darauf hingewiesen werde, dass die Prostituierten selbstständig und auf eigene Rechnung tätig seien. Rechnungen für die Prostitutionsumsätze würden von der Bf. gar nicht ausgestellt. Für den vorliegenden Fall bedeute das, dass die Bf. den Kontakt zwischen Freier und Prostituierten herstelle. Darüber hinaus stellten sie auch das Etablissement zur Verfügung, in dem der Vertrag zwischen Prostituierten und Freiern abgeschlossen werden könne. Der einzige Unterschied zur klassischen Vermittlungstätigkeit sei, dass die Bf. kein gesondertes Entgelt für diese Vermittlungstätigkeit verlange, sondern an der Konsumation und der Zimmermiete der Gäste verdiene. Ein Eigeninteresse könne ausgeschlossen werden, da die Bf. nichts am eigentlichen Prostitutionsumsatz verdiene.

2.2.4 Relevanz der Leistungsvereinbarung

Aufgrund der vorliegenden Kasuistik sei insbesondere die Frage zu klären, inwieweit die Leistungsvereinbarung rechtlich beachtlich sei. Das Bundesfinanzgericht habe in einer Entscheidung des Jahres 2015 (Bundesfinanzgericht 29.10.2015, RV/2100479/2009) insoweit Stellung bezogen, als demzufolge zum Leistungsinhalt gehöre, was als explizit oder konkludent zwischen den Vertragsparteien vereinbart worden sei.

Maßgeblich sei insbesondere, wer vereinbarungsgemäß die Leistung schulde, für deren Erhalt das Entgelt entrichtet werde. Im gegenständlichen Fall der Bf. liege eine explizite Leistungsvereinbarung vor, wonach die Prostituierte die Leistung an den Kunden erbringe.

2.2.5 Kein Vorliegen eines Missbrauchs gemäß § 22 BAO und keine wirtschaftliche Betrachtungsweise

In der Beschwerdevorentscheidung werde auf die vorgenannten Ausführungen nicht weiter eingegangen, da nach Ansicht des Finanzamtes sämtliche diesbezüglichen Argumente bei Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO bzw. aufgrund der Erfüllung des Missbrauchstatbestandes iSd § 22 BAO ins Leere liefen. Dem sei entgegenzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH folgende Maxime im Hinblick auf die Beurteilung des Vorliegens eines Missbrauchs iSd § 22 BAO zu beachten sei.

Ein Missbrauch sei eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde. Es sei zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheine, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenke oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich wäre.

Eine ungewöhnliche Gestaltung sei allerdings kein Missbrauch iSd § 22 BAO, wenn diese Gestaltung aus außersteuerlichen Gründen erfolge.

Die Anwendbarkeit des § 22 BAO setze neben dem objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung auch ein subjektives Element (die Absicht der Steuervermeidung) voraus. Sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht seien von der Behörde nachzuweisen.

2.2.5.1 Vorliegen entscheidungsrelevanter außersteuerliche Gründe

Seitens des Rechtsanwaltes der Bf. sei im Rahmen einer Stellungnahme die rechtliche Notwendigkeit der vorliegenden Gestaltung der Vertragsverhältnisse zusammengefasst worden.

Der Volltext der Stellungnahme sei als Anlage 1 dieser Replik beigegeben. Die darin genannten Argumente seien als außersteuerliche Gründe iSd § 22 BAO zu qualifizieren, die der Annahme des Vorliegens eines Missbrauchs entgegenstünden.

- Strafrechtliche Argumente für die vorliegende Gestaltung:

(siehe Punkt B der untenstehenden Ausführungen eines von der Bf. beauftragten Rechtsanwaltes vom 19.09.2021)

- Zivilrechtliche Argumente für die vorliegende Gestaltung:

(Siehe Punkt C der untenstehenden Ausführungen eines von der Bf. beauftragten Rechtsanwaltes vom 19.09.2021)

2.2.5.2 Missbrauch und wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich der Umsatzsteuer

Ungeachtet des Vorliegens maßgeblicher außersteuerlicher Gründe, die einer Qualifikation als Missbrauch iSd § 22 BAO entgegenstehen, darf nicht außer Acht gelassen werden, dass es sich hier um eine Rechtsfrage im Bereich der Umsatzsteuer handelt. Die seitens des Finanzamtes zitierten Erkenntnisse sowie Literaturstellen zu den §§ 21 ff BAO betreffen jedoch im Wesentlichen die Ertragsteuern, in welchen der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine weitaus höhere Bedeutung beigemessen werde.

Der VfGH sei der Ansicht, die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO sei ein Unterfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§21 BAO) und somit nur bei wirtschaftlicher Anknüpfung anwendbar (VfGH 08.05.1980, V 14/80).

Während im Einkommensteuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorherrschend sei, überwiege im Bereich der Verkehrssteuern - und damit auch der Umsatzsteuer - die rechtliche Anknüpfung (*Ritz*, BAO 6, § 22 Rz 14).

Nach Ansicht des EuGH sei von einem Vorrang der Beurteilung anhand der zivilrechtlichen Ausgestaltung auszugehen. Die Beurteilung anhand der zivilrechtlichen Ausgestaltung finde ihre Grenze im Wesentlichen im Falle des Vorliegens eines Missbrauchs (EuGH 20.06.2013, C-653/1, Paul Newey).

Im Gegenschluss sei somit festzustellen, dass der EuGH immer dann einer Beurteilung anhand der zivilrechtlichen Ausgestaltung folge, wenn eben - wie im vorliegenden kein Missbrauch vorliege. Eine Beurteilung unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise werde - außer im Falle des Vorliegens eines Missbrauchs - somit nicht vorgenommen.

Abgesehen vom Missbrauch finde im Bereich der Umsatzsteuer der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise seine Ausprägung im Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung. Gegenstand der Umsatzsteuer sei grundsätzlich jede einzelne Leistung. Eine einheitliche Leistung liegt nur dann vor, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Die Rechtsfolgen seien für alle Teile einer einheitlichen Leistung ident und hängen vom Hauptzweck der einheitlichen Leistung ab. Unselbständige Nebenleistungen teilten das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Ort der Leistung, Steuerbarkeit, Steuerpflicht, Steuersatz).

Unselbstständige Nebenleistungen kämen üblicherweise im Gefolge der Hauptleistung vor, seien im Verhältnis zur Hauptleistung nach der Verkehrsauffassung von untergeordneter Bedeutung, zB weil sich das Interesse des Abnehmers regelmäßig auf die Hauptleistung konzentriere und hätten den Zweck, die Hauptleistung zu ergänzen, zu erleichtern, zu ermöglichen oder abzurunden. Sie hätten also gegenüber der Hauptleistung eine dienende Funktion.

Im beschwerdegegenständlichen Fall liegt die Hauptleistung zweifelsohne in der Erbringung von Sexdienstleistungen durch die Prostituierten. Die seitens der Bf. erbrachten Leistungen

wären bei strenger Befolgung dieses Grundsatzes wohl nur als unselbständige Nebenleistungen zu sehen. Die zentrale Frage im gegenständlichen Fall sei jedoch, wem die Umsätze aus Sexdienstleistungen (= Hauptleistung) zuzuordnen sind. Dies lasse sich aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung allerdings nicht ableiten, da dieser nur die Frage zu klären vermöge, ob es sich um eine einheitliche oder mehrere selbständige Leistungen ein und desselben Unternehmers handle.

Da im Beschwerdefall wegen der genannten außersteuerlichen Gründe kein Missbrauch vorliege und der auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise basierende Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung keine Auskunft darüber gebe, wer in umsatzsteuerlicher Hinsicht als Erbringer der Sexdienstleistungen anzusehen ist, sei die Frage der Zurechnung rein nach den in Punkt 2.2.1 genannten Kriterien zu klären.

Die Argumentation des Finanzamts, wonach die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs. 1 BAO jegliche Befassung mit der Frage der Kundeninformation iZm der Leistungsvereinbarung obsolet mache, sei somit völlig unzutreffend.

Dies deshalb, da damit einerseits die nur schwache Ausprägung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Umsatzsteuerrecht und andererseits der vom EuGH judizierte grundsätzliche Vorrang zivilrechtlicher Vereinbarungen unberücksichtigt blieben.

3 Schlussbemerkung

Der gegenständliche Fall der Bf. unterscheidet sich in vielerlei Hinsicht von anderen Fällen der Branche. Die in der Beschwerde sowie in dieser Replik aufgezeigten besonderen Sachverhaltselemente seien folglich entsprechend zu würdigen.

Durch die Kundeninformation der Bf. liege eine gänzlich andere Situation vor, als sie sich bei Konkurrenzunternehmen darstelle. Dem Kunden der Prostitutionsleistung werde durch die Information mit zwingender Kenntnisaufnahme und Akzeptanz klar, mit wem er den entsprechenden Vertrag über die Sexdienstleistungen schließe.

Der Kundeninformation und der damit verbundenen Trennung der Rechtsgeschäfte (Vermietung einerseits und Sexdienstleistung andererseits) komme - wie vom Rechtsanwalt der Bf. dargelegt - maßgebliche Relevanz in anderen Rechtsbereichen wie dem Zivil- bzw. Strafrecht zu. Aufgrund des Vorliegens solcher entscheidungsrelevanter außersteuerlichen Gründe werde die Ansicht des Finanzamtes, wonach es sich im gegenständlichen Fall um einen Missbrauch iSd § 22 BAO handle, nicht geteilt.

Stellungnahme eines von der Bf. beauftragten Rechtsanwaltes vom 19.09.2019 (Beilage zur Ergänzung des Vorlageantrages) betreffend das Verhältnis des Betreibers eines Bordells zu den in diesem die Prostitution ausübenden Personen:

A) Die Bf. betreibt einen Nachtclub und das Laufhaus Peepshow, in welchen Etablissements bei vorliegender behördlicher Bordellbewilligung Prostitution im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des für das Bundesland Steiermark geltenden Steiermärkischen Prostitutionsgesetzes ausgeübt wird.

Im Sinne der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen des Steiermärkischen Prostitutionsgesetzes ist gemäß § 2 leg. cit. unter Prostitution die gewerbsmäßige Duldung sexueller Handlungen am eigenen Körper oder die gewerbsmäßige Vornahme sexueller Handlungen zu verstehen, wobei gemäß § 2 Abs. 3 leg. cit. Gewerbsmäßigkeit vorliegt, wenn die Ausübung der Prostitution wiederkehrend in der Absicht erfolgt, sich daraus eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Unter einem Bordell ist gemäß § 2 Abs. 4 leg. cit. ein Betrieb zu verstehen, in dem die Prostitution ausgeübt werden soll (und wird), wobei § 10 Steiermärkisches Prostitutionsgesetz diesen Betrieb eines Bordells und die Pflichten des Bewilligungsinhabers regelt.

Aus der zuletzt genannten Bestimmung als auch insgesamt ergibt sich, dass die Räume eines Bordells anderen, vom Betreiber und Bewilligungsinhaber unterschiedlichen Personen gegen Entgelt zur Ausübung der Prostitution überlassen werden.

Dabei hat sich der Inhaber der Prostitutionsbewilligung oder dessen verantwortlicher Vertreter, wobei einer von beiden während der Betriebszeiten persönlich anwesend zu sein hat, von der Identität der im Bordell die Prostitution ausübenden Personen sowie von der Gültigkeit des gemäß den gesetzlichen Bestimmungen geforderten Gesundheitsausweises zu überzeugen, als auch den Behörden einerseits hinsichtlich der die Prostitution ausübenden Personen sowie andererseits hinsichtlich der im Bordell beschäftigten sonstigen Dienstnehmer die gesetzlich vorgesehenen Daten schriftlich bekanntzugeben.

Der Bordellbetreiber hat demnach im Wesentlichen in rein überwachender Funktion dafür Sorge zu tragen, dass personenbezogene und gesundheitsrelevante Daten vorliegen, und über Aufforderung an die Behörde weitergegeben werden können.

Mit der Ausübung der Prostitution hat er nur soweit zu tun, als er die Räumlichkeiten gegen Entgelt überlässt und im Rahmen seiner ihm gesetzlich auferlegten Verpflichtung zur Kontrolle dafür Sorge zu tragen hat, dass die notwendigen Bewilligungen und Voraussetzungen in Entsprechung der gesetzlichen Bestimmungen vorliegen.

Aus den gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich eine klare Unterscheidung der in einem Bordellbetrieb tätig werdenden Personen dergestalt, dass zwischen

- dem Betreiber und Inhaber der Bordellbewilligung,
 - seinen im Betrieb / Bordell beschäftigten Dienstnehmern und
 - den die Prostitution als Selbständige ausübenden Personen
- differenziert wird.

Diese Trennung ist aus den im Folgenden angeführten Gründen nicht nur beizubehalten, sondern auch klar gegenüber den Gästen / Kunden des Bordellbetriebes als auch jenen der die Prostitution ausübenden Personen zu kommunizieren. Gäste der Bf. müssen dabei nicht zwingend Kunden der die Prostitution ausübenden Personen sein, zumal beispielsweise die Bf. bei Vorliegen einer gesonderter Gastgewerbeberechtigung ebenso eine Bar ähnlich einer Diskothek betrieben wird.

Aus diesem Grund muss Besuchern der Etablissements das unterschiedliche Vertragsverhältnis aufgezeigt werden, womit diesen die jeweiligen rechtlichen Konsequenzen offengelegt werden.

B) Angesichts dessen, dass Prostitution in Österreich klarerweise nur innerhalb der strafrechtlichen Grenzen erlaubt ist, und das Österreichische Strafgesetzbuch in den Bestimmungen der §§ 216 und 217 leg. cit. unterschiedliche Formen der Zuhälterei und der Förderung der grenzüberschreitenden Prostitution unter strenge Sanktionen stellt, kommt dieser Trennung bereits in strafrechtlicher Hinsicht größte Bedeutung zu, um jeden Anschein einer (strafbaren) Einflussnahme auf das sexuelle Selbstbestimmungsrecht der die Prostitution ausübenden Personen zu vermeiden. Zumal das sich aus Art 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention ergebende Recht auf sexuelle Integrität und Selbstbestimmung einem Weisungsrecht eines Dienstgebers entgegensteht, kann Prostitution zulässigerweise nur in der Form der selbständigen Erwerbstätigkeit ausgeübt werden.

Die strikte Trennung des Verhältnisses Bordell- und Barbetreiber samt dessen Angestellten und dessen Gästen, und den die Prostitution als Selbständige ausübenden Personen und deren Kunden, kommt im Privatrecht ebenso große Bedeutung zu.

Aus diesem Grund muss auf den Umstand des unterschiedlichen Vertragsverhältnisses / -abschlusses mit der einen (Bordellbetreiber) und / oder anderen (Prostitution ausübenden) Person klar hingewiesen und den schlussendlich oftmals auch in Personalunion als Gäste des Bordellbetreibers und Kunden der die Prostitution ausübenden Personen auftretenden Besuchern des Bordellbetriebes klar vermittelt werden, wann welcher Vertrag mit wem abgeschlossen wird.

Die gesetzlichen Bestimmungen über vertragliche Schuldverhältnisse machen es unabdingbar notwendig, dass den Besuchern des Bordellbetriebes klar vor Augen geführt wird, dass sie hinsichtlich der Inanspruchnahme von sexuellen Dienstleistungen alleine ein direktes Vertragsverhältnis mit den die Prostitution als Selbständige ausübenden Personen eingehen, während seitens des Bordellbetreibers nur die Räumlichkeit zur Verfügung gestellt wird. Dabei stellt sich die Situation einem Hotelbetrieb vergleichbar dar, in welchem neben der Zurverfügungstellung des Zimmers sonstige Dienstleistungen wie Friseur, Kosmetiker, Masseur und dergleichen angeboten werden, welche nur bei gleichzeitiger Begründung eines direkten

Vertragsverhältnisses zu dem die Dienstleistung erbringenden Gewerbetreibenden in Anspruch genommen werden können.

C) Würde dies nicht geschehen, stände zu befürchten, dass das Verhalten der Dienstleistenden bzw. der die Prostitution ausübenden Personen dem Bar- und Bordellbetrieb mit allen sich daraus ergebenden zivilrechtlichen Konsequenzen zugerechnet wird.

Damit könnte der Bordellbetreiber mit zivilrechtlichen Ansprüchen aus einem Vertragsverhältnis über die Erbringung einer Dienstleistung konfrontiert werden, auf dessen wesentliche Gestaltung im Hinblick auf Qualität und Umfang etc. er keinen Einfluss nehmen kann und darf.

Dem Bordellbetreiber oder dessen Angestellten (im Barbetrieb udgl) ist jede Einflussnahme auf das Verhalten der die Prostitution ausübenden Personen verwehrt, zumal dies einen unzulässigen Eingriff in deren (sexuelles) Selbstbestimmungsrecht, deren Recht auf körperliche Unversehrtheit und deren Recht auf persönliche Freiheit darstellen würde.

Es ist alleine Sache der die Prostitution ausübenden Personen, mit dem Kunden den Inhalt des abzuschließenden Dienstleistungsvertrages zu vereinbaren, sohin festzulegen, welche konkreten sexuellen Handlungen / Praktiken am eigenen Körper geduldet und / oder welche konkreten sexuellen Handlungen am Kunden vorgenommen werden sollen. Davon hängt es ab, worauf dem Bordellbetreiber jegliche Einflussnahme verwehrt ist, ob die hernach erbrachten Leistungen als vertragskonform, vollständig und mängelfrei erbracht zu beurteilen sind oder nicht; zudem, ob über den vereinbarten Inhalt und das vereinbarte Entgelt hinausgehende Leistungen erbracht worden sind, für welche ein ergänzendes angemessenes Entgelt geschuldet wird. Würde keine klare Trennung zwischen den Vertragsverhältnissen der entgeltlichen Zurverfügungstellung der Räumlichkeit durch den Bordellbetreiber einerseits und der entgeltlichen Erbringung der sexuellen Dienstleistung durch die die Prostitution ausübende Person andererseits vorgenommen werden, wäre der Bordellbetreiber einem nicht kalkulierbaren Risiko und der Gefahr sämtlicher möglicher Ansprüche aus einem vertraglichen Schuldverhältnis, dessen Grundlage völlig außerhalb seines Einflussbereichs liegen, ausgesetzt.

Beispielsweise könnten Kunden, was vom Bordellbetreiber nicht beeinflusst, objektiviert oder überprüft werden kann, behaupten, dass die von der Prostituierten geschuldete Leistung nicht vollständig oder nur mangelhaft erbracht worden wäre, oder der Preis überteuert gewesen wäre, und diesbezüglich den Bordellbetreiber direkt zu belangen versuchen, dies, obwohl er zu keinem Zeitpunkt über das Entgelt für die Erbringung der sexuellen Dienstleistung Verfügungen treffen konnte, wenn, wie dies gegenständlich der Fall ist, nur das Entgelt für die Überlassung der Räumlichkeit an den Bordellbetreiber bezahlt wird, nicht jedoch das Entgelt für die sexuelle Dienstleistung.

Kunden könnten des Weiteren im Fall der Zufügung einer Verletzung durch die Prostituierte im

Rahmen der Erfüllung des Vertrages über die sexuelle Dienstleistung (zB durch ungewohnte Praktiken oder zu viel Körpereinsatz) den Barbetreiber in die Haftung nehmen.

Demgegenüber könnten die Prostituierten behaupten, dass ihre Leistung vom Kunden nicht vollständig bezahlt worden ist und vollständige / ergänzende Bezahlung vom Bordellbetreiber verlangen.

Angesichts dessen, dass der Oberste Gerichtshof bereits vor Jahren den Prostituierten einen durchsetzbaren Entgeltanspruch hinsichtlich ihrer erbrachten Leistungen gegenüber ihren Kunden zuerkannt hat, kann die Prostituierte im Fall der behaupteten nicht vollständigen Bezahlung bei Vorliegen eines eigenen Vertragsverhältnisses direkt an den Kunden verwiesen werden, wie auch selbiger umgekehrt mit seinen Beschwerden und Anliegen an die Prostituierte verwiesen werden kann.

Darüber hinaus entzieht sich der Bordellbetreiber durch die strikte Trennung der fortwährenden Unterstellung, Druck auf die Prostituierten auszuüben. Es wird sämtlichen diesbezüglichen Unterstellungen die Grundlage genommen.

Bei Vorliegen der strikten Trennung der Vertragsverhältnisse und gesonderter Erfüllung durch den Bordellbetreiber und die Prostituierte sowie gesonderter Bezahlung durch den Kunden für die gesondert zu vereinbarenden Leistungen, wie gegenständlich in den Etablissements der Bf. praktiziert, wird einerseits dem Vorwurf, Geld zum Zweck der Druckausübung zur fortgesetzten Leistungserbringung und Steigerung eigenen Umsatzes zurückzubehalten, und andererseits jeglichem Streit über die Höhe des Entgelts für die Zurverfügungstellung der Räumlichkeit einerseits und die Höhe der Erbringung der sexuellen Dienstleistung andererseits zwischen dem Bordellbetreiber und den die Prostitution in dessen Betrieb ausübenden Personen vorgebeugt, als auch den Besuchern des Betriebes transparent der Preis der einen und der anderen in Anspruch genommenen Leistung offengelegt. Die die Prostitution ausübenden Personen sind damit für ihren Verdienst als Selbständige bei freier, flexibler Zeiteinteilung selbst verantwortlich und erhalten unmittelbar bei der Erbringung ihrer Dienstleistung das mit dem Kunden vereinbarte Entgelt, sodass sie jederzeit von ihrem eigenen Willen getragen mit der Ausübung der Prostitution fortfahren oder aufhören können.

Insgesamt ist zur Vermeidung und Abwendung eines ansonsten bestehenden nicht kalkulierbaren Haftungsrisikos zivilrechtlicher und strafrechtlicher Natur für die Bf. und zur Bewahrung der Unabhängigkeit der die Prostitution ausübenden Personen dringend eine klare Trennung der Vertragsverhältnisse der Besucher des Bordellbetriebes und der Bf. als Bordellbetreiberin einerseits sowie der Kunden zu den dort die Prostitution ausübenden Personen andererseits beizubehalten.

Die Bf. legte dem Bundesfinanzgericht am 20.05.2021 eine rechtliche Stellungnahme vom 19.05.2021 eines österreichischen Universitätsprofessors für Steuerrecht betreffend die umsatzsteuerliche Beurteilung der strittigen Prostitutionserlöse vor.

Dieser untersuchte die rechtliche Frage vor allem im Hinblick auf die unionsrechtlichen Rahmenbedingungen.

Er untersuchte die Rechtsverhältnisse:

- a) Gast – Bf.
- b) Gast – PP
- c) PP – Bf.

ad a)

Im Beschwerdefall sei es erklärte Absicht der Bf. nicht in die Sexdienstleistung involviert zu sein. Selbst wenn das zwischen dem Gast und der Bf. bestehende Rechtsverhältnis die Bereitstellung eines gewissen Angebots von Sexdienstleisterinnen umfasse, konsumiere dies Vermittlungsleistung nicht automatisch die vermittelte Leistung.

Spätestens mit der Bestätigung auf dem Terminal sei erkennbar, dass die PP im eigenen Namen auftreten und eine weitere vertragliche Situation vorliege.

Es liege an der Behörde bzw. dem Gericht innerhalb der Rahmenlinien, ob ein Rechtsverhältnis im Sinne eines Gesamtangebots von der Bf. angenommen werde oder ob getrennte Umsätze vorliegen.

ad b)

Es spreche im Beschwerdefall auf Grund des von der Bf. geschilderten Ablaufes, wie freie Zeiteinteilung, unbegründetes Fernbleiben, selbständige Auswahl der Kunden und Festlegung der Leistungsinhalte und Preise vieles dafür, dass die PP grundsätzlich umsatzsteuerlich selbständig tätig seien.

Ob diese nun gegenüber ihren Kunden oder gegenüber der Bf. selbständig tätig seien, hänge von weiteren Kriterien ab:

aa)

Wesentlich für die Steuerbarkeit der Leistung sei, dass sich zwei Leistungen gegenseitig bedingen (EuGH 03.03.1994, Tolsma, C-16/93, Rn 13 bis 20,; 16.10.1997, Fillibeck, C-258/95, Rn 15-17).

Im Beschwerdefall lägen zwei getrennte Zahlungsvorgänge, nämlich einerseits Zahlungen an die Bf. für deren Leistungen (Bar und Zimmer) und Zahlungen an die PP für deren Sexualdienstleistungen vor.

Möglicherweise liege ein tauschähnlicher Umsatz zwischen den PP und der Bf. dahingehend vor, dass die Bf. den PP Anbahnungsmöglichkeiten verschaffe und für die Bf. eine zusätzliche

Attraktion des Nachtclubs durch die Gegenwart der PP.

Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert.

Die Bf. sei weder in die Preisgestaltung noch unmittelbar in Zahlungsabwicklung an die PP eingebunden.

Den Kunden werde lediglich von der Bf. die Möglichkeit der Geldabhebung über die Kredit- oder Bankomatkasse ermöglicht, sodass die Kunden die PP bezahlen können.

Wirtschaftliche Realität bezüglich des Außenauftrittes.

Es sei zu überprüfen, ob die PP ihre Leistungen auch tatsächlich im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbringen bzw. ob sie das wirtschaftliche Risiko tragen.

Um im eigenen Namen tätig zu werden bedarf es nicht unbedingt der bewussten Wahrnehmung des Namens des Unternehmers.

Es ist durchaus möglich, dass ein Kunde ein Taxi in Anspruch nimmt und den Namen des Taxiunternehmers entweder nicht lesen kann, oder sich nicht dafür interessiert.

Es gibt auch sicherlich viele Kunden, die in einem Geschäft einkaufen ohne den Namen des Unternehmers zu kennen. Dennoch werde nicht in Frage gestellt, dass das Geschäft mit einem Unternehmer in dessen Namen abgeschlossen wurde.

Auch im Internet würden Waren über einen Marketplace erworben.

Es habe einer Änderung der MwStSystRL bzw. der MwSt-DVO bedurft, damit abweichend vom vereinbarten eine Zurechnung zum Marketplace zwecks Vereinfachung der Mehrwertsteuererhebung und Sicherung des Besteuerungsgutes erfolgen konnte.

Im Beschwerdefall werde für den Gast jedenfalls durch die Bestätigung am Terminal offenkundig, dass er nicht mit der Bf., sondern mit der PP kontrahiere.

Letztlich bringe die Bf. als Organisator mehrere selbständige Anbieter von Leistungen und Kunden an einem Ort zusammen, wie etwa bei einer Verkaufsmesse oder in einem Einkaufszentrum.

Bei diesem Sachverhalt sei es nicht von vorneherein ausgeschlossen, dass die Selbständigkeit der PP der wirtschaftlichen Realität entspreche.

Schließlich liege auch das Einnahmenrisiko bei der PP. Sie müsse auch für die Kosten der ärztlichen Untersuchungen aufkommen und trage damit auch das Kostenrisiko, wenn auch der Großteil des Ausgabenrisikos bei der Bf., die die gesamte Infrastruktur zur Verfügung stelle, verbleibe.

Danach könne davon ausgegangen werden, dass die PP auf eigene Rechnung tätig würden.

Auch würden die PP in eigener Verantwortung tätig werden.

Zusammenfassend wird darauf verwiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof zwar nach seiner bisherigen Rechtsprechung die Umsätze der PP dem Bordellbetreiber zuordnet.

Im Beschwerdefall habe letztendlich das erkennende Gericht den Sachverhalt entsprechend zu würdigen.

Folge man aber der MwStSystRL, wie sie der EuGH in seiner Judikatur verstehe und präzisiere, stelle die mehrwertsteuerliche Beurteilungseinheit stets den Leistungsaustausch, dh das Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen wechselseitig bedingt Leistung und Gegenleistung ausgetauscht werden, dar.

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt scheine aber Recht eindeutig, dass der umsatzsteuerlich eigenständig zu beurteilende Leistungsaustausch zwischen PP und Kunden und nicht zwischen der Bf. und dem Kunden vorliege.

Vorbringen in der mündlichen Verhandlung am 27.05.2021

Richterin:

In der Beschwerde wurde auch vorgebracht, dass auf die Zimmervermietung der begünstigte Steuersatz von 10 % anzuwenden sei. Dieses Vorbringen wurde aber nicht weiter ausgeführt. Halten sie nach wie vor diesen Beschwerdepunkt aufrecht?

StV:

Ja, diesen Punkt halte ich nach wie vor aufrecht. Wenn man nämlich davon ausgeht, dass die Zimmervermietung und die Prostitutionsleistung zwei getrennte Leistungen darstellen, wäre der begünstigte Steuersatz von 10 % auf die Zimmervermietung anzuwenden.

Ich möchte ganz kurz den rechtlichen Rahmen der Prostitution hervorstreichen. Es gibt das steiermärkische Prostitutionsgesetz, auf dem letztendlich auch die Bordellbewilligung beruht. Der Gesetzgeber wollte bewusst einen rechtlichen Rahmen schaffen, innerhalb dessen die Prostitution legal ausgeübt werden kann.

In einem Bordell darf Prostitution legal ausgeübt werden, ansonsten könnte die PP selbst einen strafrechtlichen Tatbestand setzen.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang aber nicht der steuerrechtliche Aspekt, sondern gilt es auch strafrechtliche Auswirkungen zu vermeiden.

Es ist Grundvoraussetzung, dass die Prostitution selbständig ausgeübt wird, da ansonsten die Frage der Zuhälterei, der Freiwilligkeit und der erzwungenen, unter Druck entstandenen Sexualdienstleistungen entsteht. Es ist gesetzlich nicht erlaubt, dass jemand auf PP in irgendeiner Weise Zwang oder Druck ausübt.

Wenn sich nun alles Beteiligten an den gesetzlichen Rahmen halten und die Vereinnahmung des Entgeltes auch nicht durch den Bordellinhaber erfolgt, sondern die PP zur Gänze darüber verfügen können, weil es deren Einkommen ist, kann es doch nicht sein, dass steuerlich daraus eine Leistungserbringung durch den Bordellinhaber konstruiert wird.

Das Steuerrecht darf das Zivil- und Strafrecht nicht konterkarieren und in allen uns bekannten VwGH-Entscheidungen gab es einen Sachverhalt, in welchem gegen die zivil- und

strafrechtlichen Regeln verstoßen wurde, wie Beteiligung am Getränkeumsatz, Definition der Leistung, Inkasso durch den Bordellbetreiber, Preisfestsetzung, Zwangsausübung und Ähnliches.

Der StV legte Gästebucheinträge aus den Jahren 2010 bis 2017 in Kopie vor, aus denen eindeutig hervorgehe, dass die PP selbständig arbeiten, eigene Preise vereinbaren und dem Bordell nur die Zimmermiete geschuldet werde.

Die im Bericht der Außenprüfung zitierte Antwort der Bf. „Im Bordell zahlst du für die Zimmer einen anderen Preis“, sei so zu interpretieren, dass nur die Zimmerpreise bekannt sind, nicht aber die Preise für die Inanspruchnahme der Dienstleistungen der PP.

Es werde darauf verwiesen, dass das Unionsrecht geändert werden musste um die Umsätze der einzelnen Anbieter den Market Places zuordnen und bei diesen versteuern zu können.

Es gibt neuerdings im ländlichen Raum Bauernläden, in denen verschiedene Produzenten ihre eigenen Waren verkaufen. Der Verkauf wird vom Ladenbetreiber organisiert. Die Umsatzsteuer aus dem Verkauf der Produkte werde von den einzelnen Produzenten und nicht vom Betreiber des Ladens geschuldet.

Der ehemalige Geschäftsführer der Bf. und immer noch Inhaber der Bordellbewilligung wurde über Skype aus ***Ausland*** zugeschaltet, wo er derzeit wohnhaft ist und wurde als Zeuge befragt. Nachstehend eine *Zusammenfassung* der Befragung:

Nach Beendigung meiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Bf. hat es nach meinem Wissen *keine Änderungen* im Ablauf des Bordellbetriebes gegeben, nur dass Covid eingeschlagen hat. Die Mädchen für das Bordell wurden nicht ausgesucht, sondern sind von selber gekommen, weil die Bf. schon lange besteht und unter den Mädchen einen guten Ruf genießt.

Es hat keine Auswahlkriterien gegeben, nach denen wir die Mädchen ausgesucht haben. Sie sind einfach gekommen und wir waren froh, weil wir damals noch ein kleiner Betrieb waren.

Die Mädchen, mit denen im Internet geworben wird, sind oft gar nicht anwesend. Man werbe mit der Anwesenheit möglichst vieler um den Zulauf an Kunden zu erhöhen.

Es sind auch Mädchen darunter, die gar nicht im Bordell arbeiten, manche wollen sich auch nicht fotografieren lassen. Zahlen wie „30“ oder „40“ Girls entsprechen oft nicht der Realität, weil für uns die Anwesenheit der Mädchen gar nicht vorhersehbar ist.

Es handelt sich dabei um Werbemaßnahmen, um Kunden anzulocken.

In den letzten 10 Jahren waren rund 8.000 Mädchen bei uns tätig.

Die Preislisten auf der Homepage der Bf. beziehen sich auf die Sexualdienstleistungen in der Peepshow und nicht auf das Bordell.

Ich habe die besondere Konstruktion des Ablaufes im Bordell gewählt, weil ich nicht mit dem Strafgesetz in Konflikt kommen und unter keinen Umständen ins Gefängnis wollte.

Ich hatte große Angst davor, mit einem der viel kräftigeren Männern aus diesem Milieu der

Mitbewerber im selben Gefängnis zu sitzen.

Die rechtlichen Regeln hinsichtlich des Bordellbetriebes bzw. hinsichtlich der Prostitution waren früher nicht so klar gestaltet. Man musste immer Angst haben, mit dem Strafgesetz in Konflikt zu kommen. Ich wollte weder mit den Gästen noch mit den Mädchen hinsichtlich des Leistungsaustausches etwas zu tun haben. Ich habe mich eher in der Rolle eines Schiedsrichters gesehen.

Ich wollte auch nicht, dass die Gäste mit Kreditkarte zahlen, weil die Mädchen dadurch gezwungen gewesen wären, auf ihr Geld zu warten und dadurch gegen ihren Willen länger im Bordell bleiben hätten müssen.

Ich habe den Mädchen auch nie Weisungen gegeben. Die Kunden haben oft sehr ausgefallene Wünsche, deren Erfüllung man den Mädchen nicht befehlen kann.

Im Fall von Beschwerden der Gäste bzw. Konflikten zwischen den Gästen und den PP wurde die Polizei geholt, um den Streit zu schlichten.

Wir haben dann auch zum Schutz der Kunden und der Mädchen, den Gästen einen Pin-Code gegeben, damit sie eine Bewertung auf unserer Homepage abgeben konnte. Dadurch wurden dann auch die Mädchen, deren Bewertung weniger gut war, nicht mehr gebucht und fielen in der Folge aus.

Wenn die Polizei gerufen wurde, ist sie immer gekommen. In den anderen Fällen konnte der Konflikt intern zwischen den Parteien gelöst werden.

B) Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

I Wiederaufnahme der Verfahren

Rechtslage:

§ 303 Abs. 1 BAO

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,
- und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme führt die Bf. aus, dass per se keine Wiederaufnahmegrund vorliege, da die rechtliche Würdigung des Finanzamtes hinsichtlich der Zurechnung der Prostitutionserlöse an die Bf. rechtswidrig sei und die Bf. in der Vergangenheit mehrfach einer abgabenbehördlichen Außenprüfung unterzogen worden sei, ohne dass die Nichterfassung der Prostitutionsumsätze bei der Bf. beanstandet worden sei.

Die Änderung der Bescheide durch Wiederaufnahme verstoße daher gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Außerdem sei die Nichterfassung der Prostitutionsumsätze in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen offengelegt worden.

a) Die Rechtmäßigkeit der Hinzurechnung der Prostitutionserlöse an die Bf. als Betreiberin des Bordells wird unten unter Punkt II) detailliert dargestellt.

b) Aus den vorliegenden Berichten und Niederschriften über vorgelagerte Prüfungshandlungen geht nicht hervor, dass die Behandlung der Prostitutionserlöse Thema einer vorangegangenen Außenprüfung gewesen sei.

Im Übrigen hindert der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Die Bf. verweist auf die Betriebsprüfung für den Zeitraum 2000-2001 mit der Niederschrift vom 06.12.2011 und die Niederschrift vom 31.01.2011 zu einer Umsatzsteuersonderprüfung.

Die Bf. legte die zitierte Niederschrift vom 06.12.2011 nicht vor und ist diese dem Bundesfinanzgericht nicht bekannt. Abfragen der elektronischen Daten blieben ergebnislos. Es sind die Prüfungspunkte einer etwaigen Prüfung nicht bekannt, außerdem liegt der Zeitraum 2000-2001 mehr als zehn Jahre vor dem beschwerdegegenständlichen Prüfungszeitraum. Eine etwaige Vorprüfung der Bf. für den Zeitraum 2000-2001 ist für den Beschwerdezeitraum nicht relevant, da nicht bekannt ist, in welcher Form die Bf. zuvor tätig war.

Die genannte Niederschrift vom 31.01.2011 über eine Umsatzsteuersonderprüfung steht im Zusammenhang mit einem von einem Schwesterbetrieb der Bf. betriebenen Autoverleih und der Anschaffung eines Lamborghini und eines Porsche im Jahr 2010 durch die Bf.

Die Niederschrift enthält keinen Hinweis auf die umsatzsteuerliche Gebarung des Bordells.

Das Vorbringen der Bf. lässt nicht erkennen, dass die Prostitutionsumsätze und der Steuersatz der Zimmervermietung bereits Gegenstand einer abgabenbehördlichen Prüfung gewesen seien.

Die Bf. beruft sich hinsichtlich Treu und Glauben auf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 16.03.2018, RV/2101420/2017. In diesem Verfahren vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Bf. in einer Vorprüfung für die Folgejahre nicht verbindlich sei und einer Wiederaufnahme nicht entgegenstehe. Das Finanzamt erblickte Mängel im Gesellschaftsvertrag, die der Gemeinnützigkeit hinderlich seien.

Dazu ist anzumerken, dass in diesem Fall während der Außenprüfung der Jahre 1994 bis 1996 ein Bescheid der Finanzlandesdirektion erging, der den Gesellschaftsvertrag nicht bemängelte und die Erteilung der Ausnahmegenehmigung (§ 44 Abs. 2 BAO) grundsätzlich für gegeben halte. Die Finanzlandesdirektion trug der Gesellschaft auf, einen anderen Mangel im Gesellschaftsvertrag zu beseitigen, welcher in der Folge auch beseitigt worden war.

In diesem Fall war nicht die *Frage von Treu und Glauben* für die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide maßgebend, sondern der Umstand, dass sich das Finanzamt auf Mängel im Gesellschaftsvertrag berufen hat, die auch vom Richter als nicht schädlich erachtet wurden. Im Übrigen war der Bf. die Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs. 2 BAO bescheidmäßig erteilt worden war.

Dieser Fall ist mit dem Beschwerdeverfahren nicht vergleichbar, da nach den vorliegenden Akten, die umsatzsteuerliche Beurteilung der Umsätze aus Prostitution bisher noch nicht überprüft worden war.

Im Vorlageantrag verwies die Bf. zur Unterstützung ihres Antrages auf das Erkenntnis Bundesfinanzgericht 29.03.2017, RV/6100881/2014.

Im Fall dieses Erkenntnisses war der Behörde (Veranlagungsteam) auf Grund einer Beschwerde betreffend das Jahr 2007 bekannt, dass bestimmte Einnahmen *nicht* im Jahr 2007, sondern erst im Jahr 2008 zugeflossen waren.

Die Veranlagung 2008 erfolgte jedoch trotz dieser Kenntnis ohne Berücksichtigung des Zuflusses der strittigen Einnahmen. In der Folge nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 wieder auf.

In diesem Fall bejahte das Bundesfinanzgericht *zwar* den Grundsatz, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten jeweiligen Verfahrens (Veranlagungsjahres) zu beurteilen ist.

Im Beschwerdefall seien aber der zuständigen Stelle des Finanzamtes auf Grund des Beschwerdeverfahrens 2007 die strittigen Zuflüsse 2008 bereits hinreichend bekannt gewesen, weshalb eine Wiederaufnahme nicht gerechtfertigt war.

Auch dieser Sachverhalt ist mit dem Beschwerdeverfahren nicht vergleichbar, da hier der Sachverhalt der einzelnen wiederaufgenommenen Jahre der Behörde nicht hinreichend bekannt war.

Abgesehen davon schützt nach der Judikatur des VwGH (zB 21.1.2004, 2003/16/0113; 15.6.2005, 2002/13/0104; 28.10.2009, 2008/15/0049; 15.9.2011, 2011/15/0126) der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf

die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit.

Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; 28.10.2009, 2008/15/0049).

Dies könne zB der Fall sein, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle (zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; 22.3.2010, 2007/15/0256; 23.9.2010, 2010/15/0135; 15.9.2011, 2011/15/0126).

Dieser Umstand wurde von der Bf. weder behauptet, noch ist er aktenkundig.

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; 21.12.2005, 2002/14/0148; 29.7.2010, 2007/15/0248, siehe Ritz, BAO Bundesabgabenordnung Kommentar, 6. Auflage § 114 Tz. 9).

Danach wäre das Finanzamt selbst wenn die umsatzsteuerliche Behandlung der Prostitutionsumsätze durch die Bf. und die Anwendung des begünstigten Steuersatzes auf die Zimmererlöse schon einmal Gegenstand einer Prüfungshandlung der Abgabenbehörde gewesen wäre, nicht daran gehindert, diese Vorgangsweise im Zuge der beschwerdegegenständlichen Außenprüfung zu korrigieren.

*Selbst dann, wenn die Nichtberücksichtigung der Prostitutionsumsätze unter Annahme des identischen Sachverhaltes im Zuge einer Vorprüfung anerkannt oder aus anderen Gründen nicht aufgegriffen worden wäre, könnte die Bf. mit der Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben **nach der zitierten Judikatur nichts für sich gewinnen.***

Abgesehen davon ist die behauptete Anerkennung durch eine Prüfung der Jahre 2000 -2001 durch nichts bewiesen.

Die Bf. bezieht sich des Weiteren darauf, dass in den Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen die Besteuerung der Zimmererlöse und der Videovorführungen mit jeweils 10% ausgewiesen gewesen seien, weshalb die von der Außenprüfung geänderten Steuersätze der Abgabenbehörde bereits hinlänglich bekannt gewesen seien. Es seien danach im Prüfungsverfahren keine neuen Tatsachen hervorgekommen.

Dazu ist auszuführen:

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der *Sicht des jeweiligen Verfahrens* zu beurteilen (zB VwGH 29.09.2004, 2001/13/0135; 23.04.2008, 2006/13/0019;

15.12.2010, 2007/13/0157; 26.02.2013, 2009/15/0016; 27.02.2014, 2011/15/0106).

Dabei kommt es auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) für das *jeweilige Veranlagungsjahr* an (zB. VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016; 28.10.2009, 2008/15/0049; 24.06.2009, 2007/15/0045; 23.09.2005, 2002/15/0001).

Der Geschäftszweig der Bf. laut Firmenbuch ist als Veranstaltungs- und Handelsbetrieb ausgewiesen.

Im elektronischen Abgabensystem der Abgabenbehörde ist die Bf. in den Grunddaten mit dem Wirtschaftszweig „Cafehäuser“ erfasst.

Aus dem Geschäftszweig im Firmenbuch und den Grunddaten der Abgabebehörde geht weder das Leistungsangebot der Bf., noch der Ablauf der Geschäftstätigkeit der Bf. hervor.

Es ist aus nicht ersichtlich, dass die Bf. ein Bordell betreibt und die Zimmererlöse sich auf Prostitutionsleistungen beziehen.

Die Steuererklärung und der Beilage zeigen zwar die Besteuerungsgrundlage und deren Zusammensetzung auf, der zu Grunde liegende Sachverhalt und dessen genauer Ablauf werden darin aber nicht offengelegt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes war der Abgabenbehörde aus den im Veranlagungsverfahren vorliegenden Abgabenerklärungen und deren Beilagen der maßgebliche Sachverhalt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht so vollständig bekannt gewesen, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314; 29.07.2010, 2006/15/0006; 31.05.2011, 2009/15/0135; 19.09.2013, 2011/15/0157).

Dass die Prostitutionsleistungen umsatzsteuerlich der Bf. zuzurechnen und die Zimmererlöse mit dem Normalsteuersatz zu versteuern sind, weil hier keine Beherbergungsumsätze vorliegen, wird im Folgenden unter Punkt II und III näher dargelegt.

Der genaue Ablauf, wie Außenauftritt der Bf. als Bordell samt allen Werbemaßnahmen einschließlich des Internetauftrittes, die gesamte Organisation des Bordells samt Beachtung der von der Behörde und dem Gesetz erteilten Auflagen und die Schaffung der Möglichkeit zur Ausübung der Prostitution in üppig ausgestatteten bordelltypischen Räumen, stellen jedenfalls Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, die der Veranlagung nicht bekannt waren und im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen sind und somit den Grund der Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen.

Ermessen:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Beim Ermessen ist gemäß § 20 zweiter Satz BAO ganz allgemein die Entscheidung nach Billigkeit und

Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Im Beschwerdefall war darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde.

Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art neu hervorkommen, die zu einem anderen Besteuerungsergebnis führen.

Das Ziel der Wiederaufnahme liegt in der Herbeiführung eines rechtmäßigen Ergebnisses (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Wiederaufnahmen werden in der Regel nicht zu verfügen bzw. zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind (vgl zu § 303 Abs. 4 aF VwGH 25.3.1992, 90/13/0238; 12.4.1994, 90/14/0044; 28.5.1997, 94/13/0032).

Im Beschwerdefall wurde steht fest, dass die Umsätze aus Prostitution der Bf. zuzurechnen sind.

Die Beilagen zu den Steuererklärungen haben die Komplexität des Sachverhaltes nicht wiedergegeben und war daraus nicht erkennbar, dass die Bf. Prostitutionserlöse zu erklären hatte. Damit steht fest, dass im Verfahren der Außenprüfung neue Tatsachen hervorgekommen, die zu einem anderen Bescheidergebnis führten.

Da die steuerlichen Auswirkungen nicht gering sind und dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zu folgen ist, war der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit der Vorzug zu geben und die Wiederaufnahme der Verfahren zu Recht durchzuführen.

Denn Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung über die Gründe für die Wiederaufnahme ist zu folgen.

Dass die Berufung der Bf. auf Treu und Glauben nicht stichhältig ist, wurde bereits oben hinreichend dargelegt, weshalb eine Abstandnahme von der Wiederaufnahme wegen des berechtigten Vertrauens der Bf. auf eine von der Finanzverwaltung anerkannte Beurteilung nicht zum Erfolg führen kann.

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren waren folglich abzuweisen.

II) Zurechnung der Umsätze für die Sexdienstleistungen die von PP in den Räumlichkeiten ihres Bordells der Bf. erbracht

Laut Bf. haben die PP ihre Leistungen gegenüber den Kunden selbständig im eigenem Namen erbracht, worauf die Bf. auf ihrer Homepage ausdrücklich hingewiesen habe.

Bei der Buchung eines Bordellzimmers müsse der Kunde auf einem Terminal bestätigen, dass ihm dieser Umstand zur Kenntnis gebracht wurde und dass er sich dessen bewusst ist. Ohne Bestätigung könne er auch kein Zimmer buchen.

Das Zimmer werde vom Kunden an die Bf. in bar, mit Bankomat- oder Kreditkarte bezahlt.

Zwischen der PP und dem Kunden werde ein der Privatautonomie unterliegender Vertrag abgeschlossen. Eine Zurechnung der Prostitutionserlöse an die Bf. würde dem Grundsatz der Privatautonomie widersprechen.

Bezüglich der Sexualdienstleistungen komme zwischen der Bf. und den Kunden kein Vertrag zustande.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Séparées (bzw. Zimmern) die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Besuch des Séparées (Zimmer).

Vom Betreiber eines solchen Lokals werde im allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriere", welche mit den Barbesuchern die Séparées aufsuchen, um dort die sexuellen Wünsche der Gäste zu erfüllen, weshalb die die Prostitutionsentgelte dem Barbetreiber (Bordellinhaber) zuzurechnen seien (VwGH 15.06.2005, 2002/13/0104; 24.01.2007, 2003/13/0138; 19.04.2007, 2004/15/0037; 20.05.2010, 2006/15/0290; 24.06.2010, 2010/15/0059; 18.12.2017, Ra 2017/15/0026; .

Die Bf. geht nun davon aus, dass sie ein eigenes Geschäftsmodell entwickelt habe, das sich von den der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde liegenden Bordellbetrieben wesentlich unterscheide.

Der Verwaltungsgerichtshof gehe von der Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses für die umsatzsteuerliche Beurteilung aus. Leistender sei danach, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten.

Dem Unternehmer seien auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer erbringen lasse.

Da die PP im Beschwerdefall nicht als Arbeitnehmerinnen zu qualifizieren seien, sei eine Zurechnung der Umsätze aus diesem Grund an die Bf. nicht möglich.

Das Außenverhältnis werde nach ständiger Rechtsprechung durch die **allgemeine**

Verkehrsauffassung geprägt, wonach der Betreiber eines Bordells die PP als Teil der Gesamtleistung offeriere.

Die Bf. lukriere die Umsätze aus dem Bar - und Zimmerbetrieb, verdiene aber an den Sexualdienstleistungen *nicht*.

Maßgebliches Unterscheidungsmerkmal zu anderen Bordellen sei die zwingende Akzeptanz des Kunden, dass das Vertragsverhältnis für die Sexdienstleistungen gegen Entgelt zwischen der PP und dem Kunden, nicht aber mit der Bf. zustande komme.

Durch diese zwingende Kenntnisnahme und Akzeptanz des Kunden würden etwaige Vorstellungen des Kunden über die Vertragsgestaltung überlagert.

Es sei auch darauf hingewiesen, dass es viele Dauerkunden gebe, die über die Vertragsgestaltung jedenfalls im Bilde seien.

Weiters werde auf die Informationen der Bf. im Internet verwiesen.

Auf dem Registrierkassenbeleg, den der Kunde für die Zimmerbuchung erhalte, werde ebenfalls darauf hingewiesen, dass die PP die Sexdienstleistungen selbständig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbringen und das Entgelt mit den PP direkt zu vereinbaren und abzurechnen sei.

Bei diesem Geschäftsmodell habe die Bf., da sie keine Einnahmen aus der Prostitution erhalte, rechtlich und faktisch keine Möglichkeit Kenntnis von der Höhe der Umsätze aus Prostitution zu erhalten.

Die Bf. verweist darauf, dass Mitbewerber meist billig ausgestattet seien und in den Barräumen Pornofilme laufen ließen, die Bf. hingegen nur Musikvideos zeige und auch über eine hochwertige Musikanlage verfüge. Es würden auch Discjockeys auftreten und hätten auch Frauen Zutritt zur Bar, was sie wesentlich von den Mitbewerbern unterscheide.

Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes

Unbestritten betreibt die Bf. in ihren Betriebsräumlichkeiten ein Bordell, für das auch eine Bewilligung vorliegt.

Dass die Betriebsräumlichkeiten der Bf. höherwertiger ausgestattet seien als bei vielen Mitbewerbern, zeigt kein neues Geschäftsmodell auf, sondern steht für die Ausrichtung auf eine bestimmte Klientel mit höheren Ansprüchen.

Der Vergleich mit einer Diskothek oder einem Pub ist schon deshalb nicht überzeugend, da in derartigen Einrichtungen eben nicht offiziell Prostitution ausgeübt wird.

Auch die Kundenerwartung in Einrichtungen, wie Diskotheken oder Pubs, ist *eben nicht* auf das Offerieren von Sexualdienstleistungen gerichtet.

Die von der Bf. in der mündlichen Verhandlung gezeigten Fotos der Bar mit Tanzstange, dem plüschigen Interieur, Nischen mit Sofas und Vorhängen sowie die Dominanz der Farbe Rot

weisen deutlich auf ein Etablissement mit erotischer Ausrichtung hin.

Im Übrigen ist *es ein Faktum*, dass das gesamte Gebäude ***Standort***

als Bordell bewilligt ist. Auch die Aufmachung des Gebäudes lässt eindeutig auf eine erotische Einrichtung schließen.

Dass die PP eigeninitiativ auf die Kunden zugingen und nicht vom Kellner geschickt würden, ist wohl kein Merkmal, dass sie wesentlich von anderen Bordellen unterscheidet.

Die Bf. geht davon aus, dass die Aufklärung der Kunden über die Selbständigkeit der Prostituierten, insbesondere und die explizite Kenntnisnahme durch die Kunden bei der Zimmerbuchung über einen Terminal, klar hervorgehe, dass die PP nach außen als Leistungserbringerinnen in Erscheinung treten.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte in einer Reihe von Erkenntnissen die Frage zu lösen, ob die in einem Bordell erbrachten Sexualdienstleistungen umsatzsteuerlich dem Bordellbetreiber oder den PP zuzurechnen seien.

In diesen Erkenntnissen kam der Gerichtshof einhellig zur Auffassung, dass ein genehmigter Bordellbetrieb, in dem dem Betreiber die Verantwortung für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und die dem Bordell auferlegten Pflichten obliegt, in dem die Prostitution in die Organisationsstruktur des Betriebes eingebunden und die Bereitstellung der Zimmer über eine bloße Beherbergung hinausgeht, als einheitlicher Betrieb anzusehen ist.

Dies unabhängig davon, in welchem Rechtsverhältnis Bordellbetreiber und PP zueinanderstehen.

Im vorliegenden Fall wurde der Bf. unstrittig die Bewilligung zum Betrieb eines Bordells erteilt. Leistungsinhalt der Bf. (als Bordellbetreiberin) ist folglich - ihrer behördlichen Bewilligung entsprechend - die Schaffung und Unterhaltung einer Organisation zur Förderung der gewerbsmäßigen Erbringung von Sexualdienstleistungen durch die in ihrem Lokal tätigen Prostituierten. Dies begründet notwendig eine funktionelle Verknüpfung zwischen dem Bordellbetrieb und den Sexualdienstleistungen. (vgl. VwGH 31.05.2011, 2009/15/0135).

Die Beschwerde vermag nun *nicht* aufzuzeigen, welche besonderen abweichenden Abläufe im vorliegenden Fall erfüllt sind, dass eine andere rechtliche Beurteilung Platz greifen würde.

Nach Ansicht des Gerichtshofes ändere sich an dieser Betrachtung nichts, wenn die PP *selbständig und auf eigene Rechnung tätig* sind.

Im Übrigen ist eine Eingliederung in den Bordellbetrieb schon deshalb gegeben, weil die PP an die Hausordnung und die vom Bordellbetreiber vorgegebenen organisatorischen Regeln einschließlich der Öffnungszeiten gebunden sind.

*Die Bf. wirbt im Internet für den Bordellbetrieb **bspw.** mit nachstehenden Einschaltungen:*

+ am Heiligen Abend mit dem Hinweis: 25 Christmalsgirls sind bis in die frühen Morgenstunden

für Euch da,

+Aprés Ski Party mit Foto einer nackten Frau, die sich bloß mit Skiern bedeckt und dem

Hinweis: Auch in der kalten Jahreszeit heizen Euch unsere Damen so richtig ein;

+auf geht's Männer!!, Sonntag Feier ab 18:00 Uhr ; Freier Eintritt, Begrüßungsstamperl, DJ und die *Dirndln* der *Bf.*;

+„Red light Party“ auch die weiblichen Gäste kommen auf ihre Kosten;

+ Auch in Graz wird natürlich das größte Event, dass in Spielberg (Grandprix) stattfindet, gefeiert:

After Race Party 50 Sexy Girls (free shuttle, nach dem Grand Prix in Spielberg), etc.

Neben den Einschaltungen (Werbung) für diese Veranstaltungen wird immer auch auf die Präsenz von ausreichend PP hingewiesen, wodurch schon von vorne herein klar ist, dass diese Veranstaltungen die Konsumation von Sexualdienstleistungen in den Räumlichkeiten der *Bf.* bezwecken.

Es wird immer wieder hervorgehoben, dass es sich um „girls“ der **Bf.** handle.

Laut Internet präsentiert sich die *Bf.* mit ihrem Logo und der Beifügung :*“Sex und Party“*

Mit den nachstehenden Einblendungen wird die Erbringung bzw. das Anbieten von Sexualdienstleistungen durch die Bf. augenscheinlich:

Job & Termine/Girls only!!!!/info: Telefonnummer 0043.....

die *Bf.* verfügt über 20 Themenzimmer und Vip's Rooms,

Escort – Begleit & Limousinen Service

Sehr gerne können Sie sich auch von einer Stretch Limousine der Firma XXX abholen lassen.

Unsere Girls bieten jetzt auch Begleit oder Escort Service an!

Ob für eine gemütliche Stunde im Hotel oder eine heiße Party Nacht zu Hause.

Man kann sich als Benutzer auch auf der Homepage der *Bf.* registrieren.

Registrierte Benutzer erhalten:

- Unzensierte Bilder von den Girls
- Ankündigungen von Aktionen per Email
- Exklusive Einladungen zu Special Events
- Infos über *neue Mädchen*

Die einzelnen PP werden auf der Homepage mit einem Foto und Vornamen angeboten. Die Gesichter der Mädchen sind verpixelt oder teilweise mit einem Hut verdeckt.

Die Mädchen sind leicht bekleidet und zeigen sich in erotischen Posen unter Angabe des Herkunftslandes, Gewicht Größe und Alter und Sprachkenntnissen;

Zusätzlich wird die Verfügbarkeit der PP am Abfragetag gezeigt (wie bspw. heute ganztags verfügbar);

Unter der Präsentation der einzelnen Prostituierten ist ein Kalender mit dem laufenden und dem kommenden Monat eingeblendet, welcher auf die Anwesenheit der PP im Bordell in dieser Zeit hinweist.

In der Folge sind im Gästebuch Gästekommentare mit teilweise sehr intimen und detailreichen Kommentaren über die Zufriedenheit mit den erhaltenen Sexualdienstleistungen eingefügt. Laut dem Zeugen AB erhalten die Kunden, die ein Zimmer im Bordell buchen, einen PIN, um im Gästebuch ihre Bewertungen abgeben zu können.

Im Folgenden weitere Einblendungen, die die Eingliederung der PP in den Bordellbetrieb bekunden:

„Ich habe letztens bei Euch eine dunkelhäutige Dame namens YYYY kennengelernt und würde sie gerne für heute 18-00 buchen.“

Antwort: „Buchung wird bestätigt.“

Es wurden auch eine Einschaltung der Bf. auf Rumänisch zur Anwerbung von PP für die Zeit des Österreichringes gefunden, mit dem Hinweis, dass diese bis zu 5.000 Euro in einer Woche verdienen könnten.

In der Zeit des Österreichringes werden auch Fahrten von Spielberg nach Graz organisiert, um mit den „Girls der Bf.“ Partys zu feiern!

Raucherverbot#Gratis Zigarette bei jeder Zimmerbuchung mit einem *Girl der Bf.* # beheizte Terrasse;

Klickt man weiter, erscheint ein Preiskatalog für eine ½ Stunde , ¼ Stunde und Preise für Zusatzleistungen. Die ausgewiesenen Preise aller PP stimmen weitgehend überein.

Zu diesem Preiskatalog gab der Zeuge AB an, dass es sich hier um Preise für die Peepshow und nicht für das Bordell handelte.

Allerdings gibt es einen Gästebucheintrag vom 28.11.2017, auf den bereits verwiesen wurde, mit folgendem Inhalt:

„Hi, sind im Bordell die gleichen Preise für die Mädls wie in der Peepshow?“

Antwort:

Im Bordell zahlst Du für die Zimmer einen anderen Preis.“

Daraus ist zu entnehmen, dass die Preise für die bloße Sexualdienstleistung in beiden Einrichtungen ohne Zimmer gleich hoch sind und lediglich die Zimmerpreise anders sind. Die Bf. leitet das Gegenteil davon ab, nämlich dass sich diese Antwort nur auf die Zimmerpreise beziehe.

Semantisch ist daraus wohl eher abzuleiten, dass die Preise für die Sexualdienstleistungen

gleich seien, weil sich die Frage ja eindeutig auf die Preise der PP bezieht.

Die Bf. führte im Verfahren auch aus, dass die PP an einem Abend auch zwischen Bordell und Peepshow wechselten, je nach Bedarf.

Dies ist wohl eher ein Hinweis, dass die Preise für die Sexualdienstleistungen in beiden Einrichtungen gleich waren, da dieselben PP ihre Leistungen wohl nicht abhängig vom Zimmer Bordell oder in einer Koje in der Peepshow wohl nicht zu unterschiedlichen Preisen angeboten haben und die Bf. durchaus Kenntnis von den Preisen hatte.

Es wurde im Übrigen auch eine „Werbung“ gefunden, wonach tagsüber in der weniger frequentierten Zeit eine halbe Stunde inklusive Zimmer mit á 70 Euro angeboten wurde.

In einer Kritik eines Besuchers auf „huren-test-forum.lusthaus“ schrieb bspw. ein Besucher, dass er an der Kassa 90 Euro (40 Euro für das Zimmer und 50 für die PP) gezahlt habe, auch sei er zum Konsum von Champagner gedrängt worden. Eine Beschreibung, die den Schilderungen der Bf. durchaus widerspricht.

Diese Umstände stellen Indizien dafür dar, dass die Bf. durchaus auch in die Preisgestaltung der PP eingebunden war.

Bedeutend ist aber durchaus, dass die zur Verfügung stehenden PP nicht nur im Internet präsentiert werden, sondern in den Betriebsräumlichkeiten der Bf. den Kunden ein Terminal zur Verfügung steht, in dem die **anwesenden** PP elektronisch erfasst sind und mit Fotos angeboten werden, sodass der Kunde wählen kann.

Die Bf. stellt den PP des Weiteren auch einen Aufenthaltsraum als Rückzugsmöglichkeit zur Verfügung, was nach dem Prostitutionsgesetz verpflichtend ist.

Das ist wiederum ein Hinweis auf die Verknüpfung zwischen Bordell und PP, die nicht verleugnet werden kann.

Auf dem Areal der Bf. (im Bereich des Parkplatzes) sind Anschläge affiziert, die die angebotenen „sexuellen Sonderleistungen“ anpreisen, woraus hervorgeht, dass die Bf. auch Kenntnis von den Spezialleistungen der PP hatte.

Die Bf. bietet auch einen Escort - Service mit ausgefallenen Autos an oder wirbt damit, dass „ihre Damen“ auch zu den Kunden nach Hause kommen oder für private Sexpartys zu buchen seien. Wenn die Bf. die PP samt Fahrzeug anbietet oder diese auf Grund der Organisation der Bf. zu dem Kunden nach Hause kommen, liegt eine eindeutige Verknüpfung zwischen der Bf. und den Leistungen der PP vor. Diese Angebote zeigen wiederum auf, dass PP in den Betrieb der Bf. eingegliedert sind.

Für den Kunden liegen hier Gesamtleistungen vor, auch wenn die Entlohnung für die Sexdienstleistungen direkt an die PP erfolgt.

Welche rechtlichen Abgrenzungen zwischen Bordell und PP gezogen werden, ist für den Kunden bedeutungslos

In ihren Außenauftritten weist die Bf. immer auf „*unsere Girls*“ oder „*unsere Mädchen*“ hin.

Diese Possessivbezeichnung lässt wiederum nach außen auf die Eingliederung der PP in das Bordell der Bf. und die Leistungserbringung der Bf. durch „ihre Mädchen“ schließen. Gerade aus diesem Außenauftritt und den nach außen vermittelten Eindruck der Leistungsanbietung durch die Bf. kommt es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Zurechnung der Prostitutionsentgelte an das Bordell an.

Kunden, die sich im Portal der Bf. registrieren, werden auch mit Informationen über *neue Mädchen* versorgt. Auch dieser Hinweis spricht für die Eingliederung der PP, nämlich der neuen PP, in den Bordellbetrieb und widerspricht der Aussage, dass die PP kommen und gehen, wie sie wollen.

Die Bf. behauptet, dass die PP nur durch Mundpropaganda zu ihr gekommen seien, was wohl nicht immer der Fall war, da die Bf. auch "Girls" für die Grand Prix Woche gesucht hat.

Der Zeuge AB gab an, dass Zahlen wie „30 girls“ nicht immer Realität entsprochen haben, oft seien es weniger gewesen. Man habe mit diesen Angaben möglichst viele Kunden anwerben wollen.

Er habe es außerdem nicht beeinflussen können, dass tatsächlich dreißig PP anwesend waren. Die Mädchen seien niemals eingeteilt worden, sondern habe sich deren Anwesenheit von selbst eingespielt. Sie hätten sich die Anwesenheitszeiten zum Teil untereinander ausgemacht.

Die Bf. legte in der mündlichen Verhandlung fünf Auszüge aus dem elektronischen Gästebuch aus den Jahren 2010 bis 2017 vor, in welchen Kunden nach bestimmten Mädchen oder den Preisen gefragt haben und zur Antwort bekamen, dass man nicht wisse wann bestimmte Mädchen anwesend sind. Dafür gebe es die Homepage, wo man nachschauen. Auch über die Preise seien mit den Mädchen auszumachen, weil diese selbständig seien.

Andrerseits scheinen auch Einträge auf (wie oben dargestellt, wo eine Buchung einer PP direkt über das Gästebuch erfolgte).

Dem ist zu entgegnen:

Es ist durchaus glaubwürdig, dass es keinen Anwesenheitszwang für die PP gab, es ist aber nicht glaubwürdig ist, dass die Anwesenheitszeiten völlig ungeregt waren und die PP sich die Zeiten im Wesentlichen untereinander ausgemacht hätten.

Dies schon deshalb nicht, da die PP naturgemäß in einem starken Konkurrenzverhältnis zueinanderstehen und wohl jede PP zu den besten Zeiten kommen möchte.

Außerdem verfügte die Bf. durch die Registrierung und Meldung an die Stadt Graz über alle Verbindungsdaten, womit ein verlässlicher Zeitplan wohl eher möglich ist, als bloß durch lose Vereinbarungen der PP. Dass die Bf. selbständig sind, wird ohnehin nicht bezweifelt.

Für das Funktionieren des Bordellbetriebes ist die Regelung der Anwesenheitszeiten der PP schon aus Gründen der Kundenzufriedenheit und das Funktionieren des Bordellbetriebes erforderlich. Dafür muss ein Mindestmaß an Regelungskompetenz seitens des Bordells vorliegen. Außerdem war behördlich eine Höchstzahl der anwesenden PP angeordnet und musste schon deren Überschreitung durch die Bf. verhindert werden.

Der Zeuge AB führte dazu wie bereits angeführt aus, dass Kunden, die ein Zimmer gebucht hatten, einen Pincode mit Zugang zum Gästebuch erhielten, um Eintragungen über die Zufriedenheit der Leistungen der PP machen zu können. Mit diesem Hinweis wollte AB das freie Spiel der Kräfte unter den PP unterstreichen.

Gerade dieses Feedback im Gästebuch der Bf. belegt wiederum die starke Einbindung der PP in den Betrieb der Bf. und erweckt nach außen jedenfalls die Vorstellung, dass die Sexualdienstleistungen der Bf. zuzurechnen sind.

Über Frage des Prüfers in der mündlichen Verhandlung an den Zeugen AB, wie das Beschwerdemangement gehandhabt worden sei, gab der Zeuge an, dass man im Falle von gröberen Unstimmigkeiten die Polizei geholt habe.

Auch dass die Bf. im Falle von Unstimmigkeiten zwischen Kunden und PP die Polizei geholt hat, weist darauf hin, dass die Bf. eben nicht außerhalb gestanden ist.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse steht fest, dass die Bf. den Bordellbetrieb und den damit verbundenen Geschäftsablauf bestimmend beherrscht hat.

Dass die Bf. im Gastronomiebereich immer wieder Veranstaltungen durchgeführt hat, ändert an dieser Gesamtbetrachtung nichts, vor allem weil die Werbung für diese Veranstaltungen wiederum eindeutig auf den Konsum von Sexualdienstleistungen ausgerichtet war.

Von wesentlicher Bedeutung ist auch, dass die PP außerhalb eines Bordells Prostitution nur in sehr eingeschränktem Ausmaß und mit höherem Risiko für Leib und Leben ausüben dürfen. Bei der Bf. ist jedes Zimmer mit einem Alarmknopf gesichert und müssen auch Sicherheitsleute anwesend sein (gesetzliche Auflagen), sodass ein höchstmöglicher Schutz für die PP gegeben ist.

Im Bordell dürfen die PP ihren Beruf legal ausüben. Der Bordellbetreiber wiederum schafft die rechtlichen Voraussetzungen, stellt die Infrastruktur und Organisation für die Ausübung der

Prostitution zur Verfügung und sorgt für die persönliche Sicherheit der PP, was für die unauflösbare Verknüpfung zwischen der Bf. und den Sexualdienstleistungen spricht.

Die Bf. beruft sich in ihrer Beschwerde auf die Einzelfallbeurteilung und verweist auf einen Erlass des BMF -0102013/0243-VI/B/2014 zur Einkommensteuer, wonach eine Beurteilung nach Maßgabe typischer äußerer Erscheinungsformen nur dann sachgerecht sei, wenn sich aus dem Sachverhalt keine Besonderheiten ergeben.

Dazu ist zu bemerken, dass dieser Erlass einerseits die Einkommensteuer und nicht die Umsatzsteuer betrifft und Erlässe keine für Gerichte bindende Rechtsgrundlage darstellen.

Im Übrigen kann die Bf. Besonderheiten auch nicht aufzeigen.

Wenn die Bf. vermeint, die Art der Aufklärung der Kunden, dass die PP selbständig auf eigene Rechnung tätig seien, stelle ein solche Besonderheit dar, irrt die Bf., weil der Verwaltungsgerichtshof betont, dass es nicht darauf ankommt, ob die PP in einem Dienstverhältnis zum Bordellbetreiber stehen oder *selbständig tätig* sind.

Zur Untermauerung ihres Standpunktes beruft sich die Bf. auf VwGH 26.06.2010, 2010/15/0059, woraus abzuleiten sei, dass das Aufzeigen eines anders gelagerten Sachverhaltes entsprechend zu würdigen sei.

In diesem Erkenntnis bringt der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis 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, 2007, 2003/13/0138; VwGH 19.04.2007, 2004/15/0037; zum Ausdruck,

„dass bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Séparées die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Séparée-Besuch besteht. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Barbesuchern die Séparées aufsuchen, um dort die sexuellen Wünsche der Gäste zu erfüllen. Eine solche Fallkonstellation liegt auch im Streitfall vor, weshalb die Abgabenbehörde unbedenklich davon ausgehen durfte, dass sämtliche im Bar- und Bordellbetrieb erbrachten Leistungen wirtschaftlich von der Betreiberin des Lokals erbracht worden sind und ihr das Entgelt für alle in diesem Betrieb angebotenen Leistungen zuzurechnen ist. Wenn das *Prostitutionsentgelt* von den im Betrieb tätigen Prostituierten *kassiert* wird, bewirkt dies keine andere Zuordnung.“

Mit der Berufung auf dieses Erkenntnis kann die Bf. aber nichts für sich gewinnen, weil gerade auch ein solcher Sachverhalt dem Beschwerdefall zu Grunde liegt.

Dass es im Fall 2010/15/0059 keine Terminals gab, die die Kunden über die Selbständigkeit der PP aufklären, ändert aber nichts an den grundsätzlich vergleichbaren Abläufen.

Letztlich ändert aber auch der Umstand, dass der Kunde, die Einschaltung der Selbständigkeit der PP am Terminal der Zimmerbuchung die Prostituierten akzeptieren muss, nichts an der

Zurechnung des Gesamtentgeltes an die Bf. als Bordellbetreiberin, weil es, wie schon mehrmals ausgeführt, eben keinen Unterschied macht, ob die "Mädchen" ihre Leistungen als *Dienstnehmerinnen* des Lokalbetreibers oder als *selbständig Tätige* erbringen.

Wesentliche Abweichungen vom typischen Geschehen in einem Bordell konnte die Bf. nicht aufzeigen. Die von der Bf. dargelegten vermeintlichen Besonderheiten, weichen nicht wesentlich von den der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde liegenden Fällen ab, nur das sie mit moderneren Mitteln arbeitet.

Auch nach der vorliegenden Fallkonstellation ist davon auszugehen ist, dass die Bf. als Betreiberin des Bordells hinsichtlich sämtlicher in ihrem Betrieb erbrachten Sexualdienstleistungen wirtschaftlich deren Erbringerin ist und dass ihr das Entgelt für sämtliche im Betrieb angebotenen Leistungen wirtschaftlich zuzurechnen ist (vgl. VwGH 19.04.2007/2004/15/0037; VwGH 24.1.2007, 2003/13/0138; VwGH 31.03.2011, 2009/15/0199; VwGH 24.06.2010, 2010/15/0059; VwGH 31.01.2018, Ra 2016/15/0004).

Im Übrigen ist die Ausübung der Prostitution, wie auch aus der rechtlichen Stellungnahme des von der Bf. beauftragten Anwaltes vom 19.09.2019 hervorgeht, in Form eines Dienstverhältnisses aus rechtlichen Gründen gar nicht zulässig. Danach stellt die von der Bf. gewählte Vorgangsweise keine Besonderheit darstellt, sondern ist rechtlich geboten.

Die Bf. verwies in der mündlichen Verhandlung noch einmal dezidiert darauf, die PP das Entgelt für ihre Leistungen selbst vereinnahmen, weil es ihr Einkommen ist.

Steuerlich könne daher keine Leistungserbringung durch den Bordellinhaber konstruiert werden. Das Steuerrecht könne das Zivil- und Strafrecht nicht konterkarieren.

In den bekannten VwGH Entscheidungen habe es immer einen Sachverhalt gegeben, der gegen zivil- und strafrechtliche Regeln verstoßen habe.

Die Bf. übersieht jedoch, dass es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eben nicht darauf ankomme, ob die PP selbständig tätig ist oder nicht, sondern dass der Außenauftritt des Bordells und die Erwartungshaltung der Kunden, dass der Bordellbetreiber in seinem Bordell Sexualdienstleistungen offeriere, maßgebend für die umsatzsteuerliche Zuschreibung der Prostitutionserlöse beim Bordellinhaber ist.

Nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 (idF im Beschwerdezeitraum) ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Entgelt ist demnach, was in einer Zweckbindung zur Erlangung einer Lieferung oder 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.

Die Hinweise auf Online Market Places und Bauernläden mit fremden Produzenten sind keine

geeigneten Vergleiche für den Beschwerdefall, da es in diesen Fällen um Lieferungen und deren Vermittlung sowie die Frage der Verschaffung der Verfügungsmacht geht.

Umsatzsteuerliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes vom 19.05.2021 durch einen Universitätsprofessor für Steuerrecht:

Die oa. dem Bundesfinanzgericht am 20.05.2021 vorgelegte umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes verweist zwar auf die einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, geht aber davon aus, dass der vorliegende Fall im Sinne der Einzelfallbetrachtung unter Berücksichtigung der *unionsrechtlichen Rahmenbedingungen* zu sehen sei.

In seiner Conclusio kommt er zum Ergebnis, dass auf Grund der von der Bf. gewählten vertraglichen Gestaltung, wonach die PP selbständig sind, diese die Leistungsinhalte selbst bestimmen, das unternehmerische Risiko tragen uä., mehrwertsteuerlich von getrennten Leistungsbeziehungen, nämlich Bf. an Kunden und PP an Kunden auszugehen sei.

Die Zurechnung der Sexualdienstleistungen an die Bf. entgegen der vertraglichen Gestaltung könne er daraus nicht ableiten. In dieser Stellungnahme wird eine Reihe von Urteilen des EuGH zitiert, in denen sich der Gerichtshof mit der Einheitlichkeit der Leistung etc. auseinandergesetzt hat.

Dazu ist auszuführen:

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es ein *Grundsatz* des Mehrwertsteuerrechts, dass ein Umsatz, der aus zwei oder mehreren Einzelleistungen besteht, aber eine wirtschaftliche Einheit darstellt, im Interesse des Funktionierens des Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufzuspalten sei (EuGH 04.09.2019; KPC Herning; C-71/18, Rn 326).

Auch in der oa. *rechtlichen Stellungnahme* wird auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht verwiesen.

Der Verfasser der Stellungnahme geht aber davon aus, dass im Beschwerdefall eben keine einheitliche Leistung vorliege.

Danach lägen zwei verschiedene, mehrwertsteuerlich zu trennende Einzelleistungen, nämlich die Duldung der Nutzung des Zimmers und die Sexualdienstleistung vor.

Dem ist zu entgegen:

Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EUGH vom 18. Jänner 2018, C- 463/16, Stadion Amsterdam CV, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Inhalt der Leistung eines Bordellbetreibers besteht im Schaffen und Unterhalten einer Organisation zur Förderung der gewerbsmäßigen Unzucht durch die dort tätigen PP (die auch über das Bordell registriert werden).

Dies begründet notwendig eine funktionelle Verknüpfung zwischen dem Bordellbetrieb und den Sexualdienstleistungen und geht zugleich hinsichtlich jener (dem Bordell zugeordneten) Sexualdienstleistungsräumlichkeiten, in welchen die Sexualdienstleistungen erbracht werden, weit über den Rahmen einer Vermietungstätigkeit hinaus.

Die Bf. verfügt über die Bordellbewilligung und beschränkt sich nicht darauf die für die Ausübung der Prostitution erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen, sondern sie hat den gesamten Bordellbetrieb auch organisiert, indem sie die Öffnungszeiten ihres Bordellbetriebes (=indirekt die Anwesenheitszeiten der Sexualdienstleisterinnen) festgelegt, die polizeilichen Meldungen der PP durchführt, den Zimmerbetrieb organisiert, Werbung für den Bordellbetrieb betreibt, und gerade aus Sicht eines durchschnittlichen Kunden nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Sexualdienstleistungen als Teil der Gesamtleistung anbietet.

Die Sexualdienstleistungen sind mit dem Bordellbetrieb der Bf. in seiner Gesamtheit einschließlich der Bereitstellung der Zimmer so eng verbunden, dass sie eine einheitliche Leistung darstellen.

Die Absicht eines Bordellbetreibers ist es Sexualdienstleistungen anzubieten und die Absicht des durchschnittlichen Bordellbesuchers ist es, im Bordell Sexualdienstleistungen zu konsumieren.

Der Verwaltungsgerichtshof geht in seiner einschlägigen Rechtsprechung, wohl wissend um die unionsrechtlichen Vorgaben des Mehrwertsteuerrechts, davon aus, dass die Umsätze der in einem Bordell tätigen PP dem Bordell zuzurechnen sind und zwar auch dann, *wenn diese selbständig tätig sind und selbst das Inkasso für ihre Leistungen vornehmen.*

Nicht anders sieht es der deutsche Bundesfinanzgerichtshof (=BFH).

In einem Bordell ist danach Zimmervermietung durch die Ausübung der Prostitution als andere wesentliche Leistungen überlagert (siehe *BFH-Urteil vom 17. Dezember 2014 XI R 16/11*, BFHE 248, 436, BStBl II 2015, 427 zur Vermietung in einem Bordell).

Maßgebend bei einem Leistungsaustausch ist der objektive Inhalt des Vorgangs und *nicht* die *Bezeichnung*, die die Parteien ihm geben (EuGH-Urteile *Mac Donalds Resorts* vom 16. Dezember 2010 C-270/09, EU:C:2010:780, Rz 46, und *Varenne*, EU:2015:29, Rz 21 zur Vermietung eines Fußballstadions mit weiteren Leistungen).

Die Leistung der Bf. als Bordellinhaberin ist nach den nach außen erkennbaren Gesamtumständen aufgrund von Organisationsleistungen selbst diejenige, die durch die Anwerbung von Prostituierten und Unterbringung das Bordell betreibt. *Hierbei ist es unerheblich, ob die Prostituierten weisungsgebunden als Arbeitnehmerinnen oder als Subunternehmerinnen anzusehen sind* (BFH-Urteile vom 19. Februar 2014 XI R 1/12, BFH/NV 2014, 1398; in BFHE 248, 436, BStBl II 2015, 427; BFH-Beschlüsse vom 21. Januar 2015 XI B

88/14, BFH/NV 2015, 864; vom 25. November 2009 V B 31/09, BFH/NV 2010, 959; vom 31. März 2006 V B 181/05, BFH/NV 2006, 2138; vom 29. Januar 2008 V B 201/06, BFH/NV 2008, 827; Beschluss des Bundesgerichtshofes --BGH-- vom 6. Oktober 1989 3 StR 80/89, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1990, 582).

Im Urteil (*BFH 27.09.2018, V R 9/17*) betrieb die Bf. einen FKK-Club. In ihren Räumen hatten die Gäste die Möglichkeit einer Kontaktabbahnung zu den dort anwesenden Prostituierten. Im Obergeschoss des FKK-Clubs konnten die Gäste mit den Prostituierten eines von insgesamt 15 Zimmern nutzen; eine feste Zimmerzuteilung gab es nicht. Für diese Leistungen erhob die GmbH sowohl von den Gästen als auch von den PP ein einheitliches Eintrittsgeld.

Auf ihrer Internetseite führte die GmbH den Vornamen, das Alter, die Körpergröße und die Konfektionsgröße der jeweils anwesenden Prostituierten auf. Die Prostituierten rechneten ihre Leistungen unmittelbar gegenüber dem jeweiligen Gast in bar ab; die Möglichkeit einer Kartenzahlung bestand nicht.

Die GmbH hat nach den Feststellungen des FG mit ihrem Internetauftritt den Eindruck erweckt, selbst Anbieterin der sexuellen Dienstleistungen zu sein und damit geworben habe, dass täglich ein „Minimum“ von 40 Mädchen anwesend sei. Das habe nahegelegt, dass die Prostituierten aus Sicht der Freier *austauschbar* erschienen. Zudem habe die GmbH unter ihrem Namen und ihrer eigenen Telefonnummer in Printmedien und im Internet geworben. Auch sei keine Kontaktmöglichkeit (etwa mit deren eigenen Telefonnummern) zu den einzelnen Prostituierten beworben worden.

Dabei war es maßgebend, dass die GmbH Inhaber eines Bordells oder eines bordellähnlichen Betriebs als Erbringer sämtlicher vom Kunden erwarteten Dienstleistungen einschließlich der Verschaffung von Geschlechtsverkehr aufgetreten ist.

Die Prostitutionsleistungen waren nach diesem Urteil der GmbH zuzurechnen. Ob es sich bei Prostitutionsleistungen um *höchstpersönliche Leistungen* handelt, spielte danach keine Rolle. Auch der BFH hatte danach keine Bedenken, mit seiner Entscheidung unionsrechtliche Vorgaben zu verletzen.

Dieser Fall ist mit dem Beschwerdefall weitgehend identisch, nur dass im Beschwerdefall kein Eintritt verlangt wurde, was aber für die rechtliche Beurteilung ohne Bedeutung war. Nach dem BFH war alleine der Außenauftritt der GmbH für die Zurechnung der Prostitutionsentgelte an die GmbH maßgeblich, obwohl die PP auf eigene Rechnung tätig waren und das Prostitutionsentgelt selbständig kassierten.

In der mündlichen Verhandlung führte die Bf. noch einmal aus, aus

Wenn sich nun alles Beteiligten an den gesetzlichen Rahmen halten und die Vereinnahmung des Entgeltes auch nicht durch den Bordellinhaber erfolgt, sondern die PP zur Gänze darüber

verfügen können, weil es deren Einkommen ist, kann es doch nicht sein, dass steuerlich daraus eine Leistungserbringung durch den Bordellinhaber konstruiert wird.

Das Steuerrecht darf aus meiner Sicht und aus Sicht der Bf. das Zivil- und Strafrecht nicht konterkarieren und in allen uns bekannten VwGH-Entscheidungen, die uns bekannt sind, gab es einen Sachverhalt, in welchem gegen die zivil- und strafrechtlichen Regeln verstoßen wurde, was bei der Bf. nicht der Fall ist.

Bauernläden

Bei der vorliegenden Fallkonstellation durfte das Finanzamt im Sinn der angeführten Judikatur unbedenklich davon ausgehen, dass die Bf. hinsichtlich sämtlicher in ihrem Nachtclub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist und dass ihr das Entgelt für sämtliche im Nachtclub angebotenen Leistungen zuzurechnen ist.

III) Steuersatz für die Nutzung der Räumlichkeiten zur Ausübung der Prostitution:

Bis einschließlich 2014 versteuerte die Bf. das Entgelt für die Nutzung dieser Räume mit dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994 in der im Beschwerdezeitraum gültigen Fassung.

Ab dem Veranlagungsjahr 2015 setzte die Bf. den Normalsteuersatz von 20% für diese Erlöse an.

In der Beschwerde bekämpfte die Bf. die Anwendung des Normalsteuersatzes ohne dies weiter zu begründen.

In der mündlichen Verhandlung gab die Bf. dazu an, dass sie davon ausgehe, dass die Nutzung der Räumlichkeiten eine gesonderte, von den Sexualdienstleistungen zu trennende Leistung darstelle, weshalb sie beantrage, die Nutzungsentgelte mit 10 % zu versteuern.

Wie das Bundesfinanzgericht oben ausführlich dargelegt hat, liegt eine einheitliche Leistung zwischen der Nutzungseinräumung an den Räumlichkeiten und den Sexualdienstleistungen vor.

Diese einheitliche Leistung ist als sonstige Leistung zu qualifizieren, unterliegt deshalb dem Normalsteuersatz nach § 10 Abs. 1 UStG 1994 und ist das Nutzungsentgelt folglich einheitlich mit dem Prostitutionsentgelt mit 20% zu versteuern.

Selbst bei getrennter Betrachtung stellt die Nutzungseinräumung aber keine begünstigte Beherbergung dar, da die Nutzungseinräumung nicht zur Beherbergung, sondern zur Ausübung der Prostitution erfolgte.

Aus diesen Gründen war die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen.

Zum Spruchpunkt (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Frage der Zurechnung der Prostitutionserlöse zum Bordellbetreiber aus der Sicht der Umsatzsteuer in einer Reihe von Erkenntnissen einheitlich bejaht.

Das Bundesfinanzgericht konnte im Beschwerdefall keine Besonderheiten oder Abweichungen erkennen, die im Beschwerdefall zu einer anderen Beurteilung führen und stützt sich auf die einheitliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Dem Beschwerdefall lag somit grundsätzlich die Klärung der Tatfrage, ob die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf den Beschwerdefall anzuwenden ist oder nicht, zu Grunde. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 27. Mai 2021