

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Willibald Steuerberatungs GmbH, Packerstraße 177, 8561 Söding-St.Johann, über die Beschwerde vom 18. Mai 2018 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 19. Februar 2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 sowie Umsatzsteuer 2011 bis 2013, Steuernummer ***BF-StNr***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig im vorliegenden Fall ist die umsatzsteuerliche Behandlung von Prostitutionsumsätzen in einem Nachtclub.

1. Betriebsprüfung und Bescheide

Die Beschwerdeführerin betrieb in den beschwerdegegenständlichen Jahren einen Nachtclub, in dem auch Prostitutionsleistungen angeboten wurden, ab der zweiten Jahreshälfte 2013 erzielte sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge einer für die Jahre 2011 bis 2015 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Umsätze aus dem Barbetrieb, der Zimmervermietung und der Prostitution zur Gänze von der Beschwerdeführerin vereinnahmt worden waren, wobei diese Umsätze sowie der Lohn

der Prostituierten nicht in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfasst, aber als Durchläufer auf Verrechnungskonten ausgewiesen worden seien.

In der Folge wurden die Umsätze iHv EUR 183.575,- im Jahr 2011, EUR 186.950,- im Jahr 2012 und EUR 58.770,83 im Jahr 2013 der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen.

Im Gegenzug wurde die in den Jahren 2011 bis 2013 für die Prostituierten entrichtete Haftungssteuer iHv EUR 66.740,- wieder gutgeschrieben, da die Steuererhebung grundsätzlich nach den tatsächlichen Verhältnissen - nichtselbständige oder selbständige Einkünfte - zu erfolgen habe.

Auch sei aufgrund einer durchgeführten Vermögensrechnung, deren Fehlbetrag nicht zur Gänze geklärt werden habe können, sowie der nicht ordnungsgemäßen Grundaufzeichnungen der Umsätze betreffend den Barbetrieb und die Zimmervermietung ein Sicherheitszuschlag iSd § 184 BAO iHv EUR 25.000,- netto festzusetzen gewesen.

Mit Datum vom 19. Februar 2018 wurden die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wiederaufgenommen und neue Umsatzsteuerbescheide erlassen.

2. Beschwerde

In der nach Fristverlängerungen am 18. Mai 2018 eingebrachten Beschwerde wandte sich die Beschwerdeführerin gegen diese Bescheide und brachte im Wesentlichen vor, dass es der Betriebsprüfung bekannt gewesen sei, dass im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung bereits der selbe Sachverhalt als selbständige Tätigkeit der Mädchen beurteilt worden sei, wofür für den vorangegangenen Prüfungszeitraum und für die Folgejahre Abzugsteuer einzubehalten und abzuführen gewesen sei und nicht von einer Einheitlichkeit der Leistung (Umsätze der Mädchen) auszugehen sei.

Weiter wurde begründend ausgeführt, der rechtlichen Würdigung der Vor-Betriebsprüfung sei Rechnung getragen und Abzugssteuer abgeführt worden. Der Sachverhalt sei demnach ausreichend amtsbekannt gewesen, und wenn nun die jetzige Betriebsprüfung zu einer anderen rechtlichen Würdigung des immer gleichen Sachverhaltes komme, so sei damit die Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht erfüllt.

Zur Umsatzsteuer führte die Beschwerdeführerin aus, es gäbe durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes etablierte Kriterien, wonach bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Umsätze der Prostituierten dem Betreiber der Lokalität zuzurechnen seien. Um eine überschießende Besteuerung zu vermeiden, müsse dem Betreiber der Lokalität zugestanden werden, dass er seinerseits das Recht auf einen Vorsteuerabzug für die Leistungen der Subunternehmerinnen (Prostituierten) habe. Das Recht auf Vorsteuerabzug sei an die Erfüllung von Formalkriterien durch die Prostituierten und deren Rechnungslegung

geknüpft und es dürfe den Prostituierten nicht durch die Verwaltungspraxis das Recht auf die Erfüllung dieser Formalkriterien genommen werden.

In der Regel handle es sich bei den Prostituierten um Kleinunternehmerinnen, denen aufgrund der Verweigerung einer Steuernummer durch die Finanzbehörde die Möglichkeit genommen werde, eine Optionserklärung auf Regelbesteuerung abzugeben und diese somit unter Verletzung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes generell und im Einzelfall gegenüber anderen Kleinunternehmern benachteiligt würden. Auf die Rechtmäßigkeit dieser Rechtsansicht verweise auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 15.06.2005, 2002/13/0104, wenn er ausführe, dass „die Mädchen über ihre dem Lokalbetreiber gegenüber erbrachten Leistungen zur Rechnungslegung berechtigt wären und der Beschwerdeführerin ein entsprechender Vorsteuerabzug zustünde. Ein solcher sei aber nicht Gegenstand des vorliegenden Streites.“

Es könne der Beschwerdeführerin nicht angelastet werden, dass die Finanzbehörde in der Praxis auf die Erhebung der Umsatzsteuer bei den Prostituierten verzichte, sowie dass die Finanzbehörde die Einreichung von Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für die Mädchen durch die Nichtvergabe einer Steuernummer in der Praxis verweigere.

Weiters führte sie aus, es gäbe für jede einzelne Zahlung im Prüfungszeitraum eine vorsteuergerechte Rechnung für die Leistungen der Prostituierten. Diese Vorsteuern seien bisher nicht in die Umsatzsteuererklärungen aufgenommen worden, weil die Behörde bis dato die Umsätze den Mädchen zugerechnet habe und die Abfuhr von Abzugssteuer verlangt habe. Die vorsteuerkonformen Belege seien aber aus Vorsichtsgründen insbesondere wegen der bundesweit uneinheitlichen Verwaltungspraxis aufbewahrt, aber von der Betriebsprüfung nicht gewürdigt worden.

Die Vorsteuern iHv EUR 36.695,33 im Jahr 2011, EUR 37.441,67 im Jahr 2012 und EUR 12.960,83 im Jahr 2013 stünden daher der Beschwerdeführerin zu.

Gegen die weiteren Feststellungen der Betriebsprüfung wurde nichts eingewandt.

3. Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 14. Dezember 2018 sowie gesonderter Bescheidbegründung vom 18. Dezember 2018 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2013 als unbegründet abgewiesen. Mit Datum vom 18. Dezember 2018 wurde auch die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde hinsichtlich der Wiederaufnahme ausgeführt, dass über die Zeiträume 2008 bis 2010 eine Außenprüfung im Jahr 2012 abgesprochen habe, in deren Zuge Abzugssteuer festgesetzt worden sei.

Die Umsätze der Beschwerdeführerin, sowohl aus dem Barbetrieb, der Zimmervermietung an die Freier und der Prostitution seien zur Gänze von dieser vereinnahmt und in der Folge ein Teil den Prostituierten als Lohn ausbezahlt worden. Diese Umsätze seien in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als durchlaufende Posten ausgewiesen worden. Es handle sich um eine einheitliche Leistung aus Getränkeausschank, den Diensten der Prostituierten und der Zimmervermietung an die Freier.

Der Bericht der Außenprüfung verweise in der Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO auf die jeweiligen Tz. Ein verständiger Dritter könne aus diesen die Gründe für die Wiederaufnahme nachvollziehen.

Das Argument, eine vorangegangene Betriebsprüfung habe den Sachverhalt bereits ausreichend ermittelt und anders beurteilt greife nicht. Der Sachverhalt der betroffenen Veranlagungsjahre sei ausschlaggebend für die Beurteilung der neu hervorgekommenen Tatsachen und eine vorherige, andere rechtliche Beurteilung kein Hindernis. Es bestehe zudem keine Bindung der Behörde an eine unrichtige Rechtsansicht, es sei denn diese wäre aufgrund eines schriftlich offen gelegten Sachverhaltes im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben ergangen, was gegenständlich aber nicht der Fall gewesen sei.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO sei somit gerechtfertigt und es sei wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden gewesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung hinsichtlich Umsatzsteuer wurde ausgeführt, dass im Zuge der Beschwerdeerledigung die Abgabepflichtige drei Mal vorgeladen worden und per Vorhalt aufgefordert worden sei, die in der Beschwerde angeführten Rechnungen vorzulegen. Die Beschwerdeführerin sei zu keinem dieser Termine persönlich erschienen und es seien keine Unterlagen vorgelegt worden. Am 6. Dezember 2018 seien die abverlangten Unterlagen bei der Behörde eingelangt, wobei es sich um diverse Rechnungs-, Kassa-Ausgangs- und Kassenschnittbelege gehandelt habe.

Es sei ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur in der Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch bestehe. Vom Betreiber eines solchen Lokals würde allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck „Mädchen offeriere“, welche mit den Nachtclubbesuchern die Separees aufsuchten, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer solchen Fallkonstellation sei folglich davon auszugehen, dass der Bordellbetreiber hinsichtlich sämtlicher in seinem Nachtclub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren

Erbringer sei und dass er das Entgelt für sämtliche im Nachtclub angebotenen Leistungen vereinnehme. Nur dadurch sei es möglich, über dem Üblichen liegende Getränkepreise zu verlangen. Der Barbetreiber stehe daher nicht außerhalb eines nur zwischen den Mädchen und den Gästen stattfindenden Leistungsaustauschs. Dass der Lokalbetreiber die angebotenen Leistungen nicht selbst erbringe, sondern andere Personen als Erfüllungsgehilfen heranziehe und Teile des Entgelts weitergebe, mindere die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nicht (VwGH 15. 6. 2005, 2002/13/0104; 22. 9. 2005, 2003/14/0002; 23. 9. 2005, 2003/15/0147; 24. 1. 2007, 2003/13/0138; 19. 4. 2007, 2004/15/0037). Dabei komme es nicht darauf an, ob die Prostituierten ihre Leistungen der Berufungswerberin gegenüber als Dienstnehmerinnen oder als selbständig Tätige erbracht hätten (UFS 9. 10. 2009, RV/0014-G/09).

Den vorgelegten Rechnungsbelegen fehle es an den gemäß § 11 Abs 1 Z 3 UStG geforderten Angaben der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungserbringers, der richtigen Anschrift des leistenden Unternehmers, einer Leistungsbeschreibung und der fortlaufenden Nummer.

Zudem würden alle Belege dasselbe Erscheinungsbild aufweisen, inklusive demselben Schreibfehler bei der Adresse, auf den Belegen seien keinerlei Lagerungs- oder Gebrauchsspuren ersichtlich. Der Name der Leistungserbringerin, das Rechnungsdatum, das Leistungsdatum, der Betrag und die Art der Leistung (Sexdienstleistung, Massage, sonstige Leistung), sowie die Unterschrift der Leistenden seien händisch ausgefüllt. Zum Teil sei die Unterschrift derselben Leistungserbringerin (***B***) unterschiedlich.

Zudem seien Leistungen mit Leistungsdatum 31. September 2011 abgerechnet worden, der Monat September zähle jedoch nur 30 Tage.

Etwa Frau ***S*** habe zum Leistungszeitpunkt nicht über einen Wohnsitz im Inland verfügt und sei, wenn man die Unternehmereigenschaft voraussetze ausländische Unternehmerin gewesen, wodurch die Leistung gemäß der Generalklausel des § 3a Abs 6 UStG am Empfängerort in Österreich steuerbar sei und die Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1 2 Satz UStG auf den Empfänger der Leistung überginge. Der ausländische Unternehmer müsse die erbrachte sonstige Leistung in der Zusammenfassenden Meldung aufnehmen, der inländische Abnehmer habe die übergegangene Steuerschuld in seiner Umsatzsteuererklärung zu erfassen und bei Vorliegen der Voraussetzungen den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG.

Bei einem Jahresumsatz von weniger als EUR 30.000,- hätte zudem auf die Kleinunternehmerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG verzichtet werden müssen, um berechtigterweise Umsatzsteuer ausweisen zu können.

Es sei davon auszugehen, dass die Prostituierten in einem unselbständigen Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden seien und die Behauptung, es handle sich um selbständig tätige

Unternehmerinnen lediglich der Vermeidung der steuerlichen Konsequenzen der Betriebsprüfung diene.

4. Vorlageantrag

Gegen diese abweisenden Beschwerdevorentscheidungen brachte die Beschwerdeführerin am 14. Jänner 2019 fristgerecht einen Vorlageantrag ein und brachte ergänzend vor, dass die Tatsache, die von der Behörde nun als „im Prüfungszeitraum 2011 bis 2013 neu hervorgekommen“ bewertet werde, tatsächlich der Behörde im Rahmen der 2012 stattfindenden Vor-Betriebsprüfung und im Rahmen einer mit dem Vorstand des Finanzamtes persönlich getroffenen Vereinbarung über die weitere Vorgangsweise zur laufenden Abfuhr von Abzugssteuer (Betrag und Stricherlliste für KIAB-Kontrollen) völlig offengelegt worden sei. Die Prostituierten seien selbständige Unternehmerinnen und es sei die monatliche Abfuhr von Abzugssteuer mit einem fixen Tagessatz von der Behörde verlangt worden. Daher gehe der gesamte Teil der Bescheidebegründung ins Leere, der sich auf die Wiederaufnahme beziehe.

Betreffend die Umsatzsteuer sei der Beschwerdeführerin bewusst gewesen, dass die Vereinbarung mit dem Finanzamt hinsichtlich der Abzugsteuer nicht 100%ig korrekt gewesen sei, daher habe sie zur Absicherung gegen weitere Änderungen der Rechtsmeinung in der Finanzverwaltung von den Prostituierten vorsteuergerechte Rechnungen eingeholt und erst nach Vorliegen einer Rechnung mit Vorsteuerausweis ausgezahlt. Diese seien gesammelt und archiviert und nunmehr vorgelegt worden. Eine laufende Verbuchung des Vorsteuerabzuges hätte der Vereinbarung mit der Finanzverwaltung widersprochen und sei daher bisher unterblieben. Wenn nun die Finanzverwaltung ihre Meinung ändere, so seien, sofern eine Wiederaufnahme überhaupt zulässig sei, diese Vorsteuern aber anzuerkennen, weil sie alle notwendigen Voraussetzungen für eine vorsteuergerechte Kleinbetragsrechnung erfüllten.

Die Rechnungen hätten alle dasselbe Erscheinungsbild und trügen kaum Gebrauchsspuren, weil sie unter Verwendung von vorgedruckten Formularen zeitnah zur Auszahlung vor Ort erstellt und sofort abgelegt und für den nun gekommenen Tag X archiviert worden seien.

Weiters sei die polizeiliche Meldung für das Innehaben eines Wohnsitzes nicht entscheidend, sondern die tatsächliche und unbestrittene Verfügungsmöglichkeit und auch eine kurzfristige Nichtinnehabung von 3 Wochen führe zu keiner Umqualifizierung als ausländische Unternehmerin für ein ganzes Kalenderjahr.

Die Beschwerde wurde am 6. Mai 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung die Abweisung beantragt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurde die gegenständliche Beschwerde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Erledigung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin betrieb im beschwerdegegenständlichen Zeitraum vom Jänner 2011 bis zum 30. Juni 2013 einen Nachtclub in ***G*** und ***D***, in dem auch Prostitutionsleistungen angeboten wurden. Ab dem 1. Juli 2013 erzielte sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Umsätze aus dem Barbetrieb, der Zimmervermietung an die Freier und der Prostitution wurden zur Gänze von der Beschwerdeführerin vereinnahmt und in der Folge ein Teil dieser Einnahmen den Prostituierten als Lohn ausbezahlt. Diese Umsätze wurden in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht erfasst, sondern als durchlaufende Posten ausgewiesen und nicht der Umsatzsteuer unterzogen.

Die Prostitutionsumsätze wurde auf dem "Verrechnungskonto Zahlungen Mädchen ***G/D***" sowie auf dem "Verrechnungskonto Bankomat ***G/D***" verbucht, woraus sich folgende Beträge ergeben:

	2011	2012	2013
Verr.Kto Zahlg. Mädchen ***G***	148.155,00	152.450,00	47.375,00
Verr.Kto Zahlg. Mädchen ***D***	72.135,00	71.890,00	23.150,00
Einnahmen brutto	220.290,00	224.340,00	70.525,00
Einnahmen netto (20% Ust)	183.575,00	186.950,00	58.770,83
Umsatzsteuer	36.715,00	37.390,00	11.754,17

Des Weiteren wurde ein Sicherheitszuschlag iHv EUR 25.000,- netto je Jahr verhängt, da der Fehlbetrag einer von der Betriebsprüfung durchgeführten Vermögensdeckungsrechnung nicht erklärt werden konnte und zudem die Grundaufzeichnungen betreffend den Barbetrieb sowie die Zimmervermietung nicht ordnungsgemäß geführt wurden.

Als Begründung für die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren der Jahre 2011 bis 2013 wurden die Tz 1 (Einheitlichkeit der Umsätze) sowie Tz 2 (Sicherheitszuschläge) des Betriebsprüfungsberichtes herangezogen und auf diese in den Wiederaufnahmebescheiden verwiesen.

Zuvor hatte betreffend den Zeitraum 2008 bis 2010 eine Außenprüfung stattgefunden. Im Zuge der Schlussbesprechung am 17. Oktober 2022 wurde die Entrichtung von Abzugssteuer als pauschale Abgeltung, wie zu diesem Zeitpunkt nach der Verwaltungspraxis üblich, vereinbart.

Die Beschwerdeführerin entrichtete Abzugssteuer iHv EUR 22.955,- für das Jahr 2011, EUR 40.200,- für das Jahr 2012 und EUR 3.585,- für das Jahr 2013. Der Gesamtbetrag von EUR 66.740,- wurde im Rahmen der im Jahr 2018 abgeschlossenen Betriebsprüfung wieder gutgeschrieben.

Die Prostituierten waren in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert und verpflichtet ihren Weisungen zu folgen.

In der Beschwerde brachte die Beschwerdeführerin erstmalig vor, dass es für jede einzelne Zahlung im Prüfungszeitraum eine vorsteuergerechte Rechnung für die Leistungen der Prostituierten gäbe und diese von der Betriebsprüfung nicht gewürdigt worden seien.

Die Belege wurden im Rahmen der Betriebsprüfung weder thematisiert noch vorgelegt und daher mittels Vorhalt vom 7. November 2018 angefordert. Parallel wurde die Beschwerdeführerin dreimal vorgeladen, wobei die erste Vorladung für den 9. November 2018 telefonisch von einer Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung abgesagt wurde. Die zweite Vorladung für den 23. November 2018 wurde wegen eines Auslandsaufenthaltes am 21. November 2018 abgesagt. Bei der dritten Vorladung der Steuerpflichtigen für den 30. November 2018 erschien die steuerliche Vertretung und gab an, dass die Abgabepflichtige der irrigen Annahme gewesen sei, dass der Termin in den Räumlichkeiten der steuerlichen Vertretung stattfinde. Unterlagen wurden der Behörde zu diesem Termin keine vorgelegt. Am 6. Dezember 2018 wurden schließlich diverse Rechnungen, Kassa-Ausgangs- und Kassenschnittbelege vorgelegt.

Die vorgelegten Rechnungsbelege, obwohl von unterschiedlichen Leistungserbringerinnen, weisen alle dasselbe Erscheinungsbild auf, inklusive demselben Schreibfehler bei der Adresse. Die Adresse der jeweiligen Leistungserbringerin ist entweder ***D*** oder „***G***.

Der Name der Leistungserbringerin, das Rechnungsdatum, das Leistungsdatum, der Betrag und die Art der Leistung (Sexdienstleistung, Massage, sonstige Leistung), sowie die Unterschrift der Leistenden sind händisch ausgefüllt, wobei auch das Schriftbild der händisch ausgefüllten Daten (etwa in Bezug auf die Daten und Jahreszahlen) sehr einheitlich erscheint.

Den vorgelegten Rechnungen fehlt es an der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungserbringers, der richtigen Anschrift des leistenden Unternehmers, dem Namen und der Anschrift des Empfängers der sonstigen Leistung, einer (detaillierten) Leistungsbeschreibung und der fortlaufenden Nummer.

Auf den Belegen sind keinerlei Lagerungs- oder Gebrauchsspuren ersichtlich, auch etwa keine Lochung wie sie für die Ablage in einem Ordner notwendig gewesen wäre.

Des Weiteren wurden auch Leistungen mit Leistungsdatum 31. September 2011 abgerechnet. Der Monat September zählt jedoch lediglich 30 Tage.

Zum Teil ist die Unterschrift derselben Leistungserbringerin (***B*** auf den Rechnungen vom 2. Jänner 2011 und vom 1. März 2011) unterschiedlich. Betreffend die vorgelegten Rechnungen von Frau ***S*** vom 1. Oktober 2011 und vom 7. Oktober 2011 ist anzuführen, dass diese nicht auf den Kontrolllisten für die Abzugssteuer, weder in ***D*** noch in ***G*** im fraglichen Zeitraum aufscheint. Es scheint zwar eine Frau ***SK*** auf, ob es sich dabei um die gleiche Person handelt, kann von Seiten des Gerichts nicht nachvollzogen werden. Es wäre aber an der Beschwerdeführerin gelegen, ihr Aufzeichnungen entsprechend nachvollziehbar zu gestalten.

Von den in den Aufstellungen der Beschwerdeführerin zur Berechnung der Abzugssteuer gelisteten Damen scheint kaum eine in der Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung auf, geschweige denn verfügt über eine Steuernummer oder gar ein Umsatzsteuersignal. Von den auszugsweise überprüften 33 auf den Listen „***D***“ von Juli bis Dezember 2011 aufscheinenden Prostituierten finden sich zu 22 keine Einträge in der Grunddatenverwaltung, zu den 11 verbleibenden finden sich Einträge, aber keine einzige verfügte im fraglichen Zeitraum über eine Steuernummer.

Zum Zeitpunkt der erbrachten Leistung bzw Rechnungsausstellung gemäß den vorliegenden Rechnungen waren etwa ***S*** (Rechnung vom 1. Oktober und 7. Oktober 2011), ***I*** (Rechnung vom 8. Oktober 2011), ***B*** (Rechnung vom 2. Jänner 2011 und vom 1. März 2011) und ***H*** (Rechnung vom 4. Oktober 2011) gemäß ZMR nicht in Österreich gemeldet. Zu ***V*** (Rechnungen vom 4, 6 und 7. Oktober 2011), ***M*** (Rechnungen vom 1. Oktober und 7. Oktober 2011) und ***F*** (Rechnungen vom 4. und 5. Oktober 2011) liegen keine Einträge im ZMR vor.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen der Parteien sowie den im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht vorgenommenen Abfragen der elektronischen Datenbanken wie Grunddatenverwaltung und Zentrales Melderegister.

Die Feststellungen betreffend die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme gründen auf den erlassenen Wiederaufnahmebescheiden in Zusammenschau mit dem Betriebsprüfungsbericht.

Dass die Beschwerdeführerin die Umsätze aus dem Barbetrieb, der Zimmervermietung an die Freier und der Prostitution zur Gänze vereinnahmt und als durchlaufende Posten ausgewiesen sowie nicht der Umsatzsteuer unterzogen hat, ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten.

Betreffend die Art der Tätigkeit der Prostituierten ist auszuführen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Regelfall davon auszugehen ist, dass die Animiertätigkeit bei gleichzeitiger Ausübung der Prostitution in einem Nachtclub oder ähnlichen Lokalitäten unter Beteiligung am Umsatz (auch an den verkauften Getränken) auf Grund der wirtschaftlichen Gestaltung des abgeschlossenen Vertrages als Verwendung unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen wie Arbeitnehmer zu qualifizieren ist (vgl. VwGH vom 20.3.2002, 2000/09/0150).

In Anbetracht dessen, dass von der Beschwerdeführerin lediglich vorgebracht wurde, dass die Prostituierten selbstständig gewesen seien und ihr aufgrund der vorgelegten Rechnungen Vorsteuerabzug zustünde, aber detaillierte Gründe oder Nachweise warum im konkreten Fall - abweichend von der grundsätzlichen Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes - tatsächlich eine selbstständige unternehmerische Tätigkeit der Prostituierten vorliegen sollte, nicht dargelegt wurden, ist davon auszugehen, dass eine wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit der Prostituierten von der Beschwerdeführerin einerseits und deren Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin andererseits gegeben war.

Betreffend die vorgelegten Rechnungen der Prostituierten und das Begehren der Beschwerdeführerin auf Zuerkennung des Vorsteuerabzuges ist auszuführen, dass die Beschwerdeführerin in der Beschwerde erstmalig vorbrachte, dass es für jede einzelne Zahlung im Prüfungszeitraum eine vorsteuergerechte Rechnung für die Leistungen der Prostituierten gäbe, diese aber von der Betriebsprüfung nicht gewürdigt worden seien. Dafür, dass diese Rechnungen nicht im Rahmen der Betriebsprüfung bereits vorgelegt wurden, spricht, dass sich kein Hinweis auf diese im elektronisch archivierten Arbeitsbogen oder im Betriebsprüfungsbericht findet und diese von der Finanzverwaltung in der Folge – sogar mehrfach - angefordert werden mussten.

Auffällig an den nunmehr vorgelegten Belegen ist dasselbe Erscheinungsbild, inklusive demselben Schreibfehler bei der Adresse sowie das sehr einheitliche Schriftbild, insbesondere betreffend Jahres- und Datumszahlen sowie die Abrechnung von Leistung mit Datum 31. September, obwohl das Monat September lediglich 30 Tage hat, oder die Unterschrift der Leistungserbringerin auf unterschiedlichen Rechnungen unterschiedlich aussieht.

Auch der Umstand, dass diese Rechnungen, obwohl nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin aus den Jahren 2011 bis 2013 stammend, keinerlei Lagerungs- oder Gebrauchsspuren aufweisen, und auch nicht zur Ablage in einen Ordner gelocht wurden, deutet darauf hin, dass diese im Nachhinein erstellt wurden.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin dahingehend, dass ihr durchaus bewusst gewesen sei, dass die Abfuhr der Abzugssteuer nicht 100%ig korrekt gewesen sei und deshalb zur Absicherung gegen Änderungen der Rechtsmeinung der Finanzverwaltung von den Prostituierten vorsteuergerechte Rechnungen eingeholt worden wären, und diese kaum Gebrauchsspuren aufweisen würden, weil sie unter Verwendung von vorgedruckten Formularen zeitnah zur Auszahlung vor Ort erstellt und sofort abgelegt und archiviert worden seien, ist nicht nachvollziehbar, da die Rechnungen auch nicht bereits im Rahmen der Betriebsprüfung sondern erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens und auch hier nicht bereits mit der Beschwerde, sondern erst nach mehrmaliger Aufforderung vorgelegt wurden. Dass die Verbuchung der Rechnungen und Geltendmachung im jeweiligen Voranmeldungszeitraum nicht möglich gewesen sei, da dies der Vereinbarung mit der Finanzverwaltung widersprochen hätte, erscheint ebenfalls nicht schlüssig, zumal die Beschwerdeführerin selbst angibt, Zweifel an der Rechtskonformität der Vereinbarung gehegt zu haben und auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich die Berechtigung zum Vorsteuerabzug (VwGH vom 15.06.2005, 2002/13/0104) verweist.

Aufgrund der Tatsache, dass von den in den Aufstellungen der Beschwerdeführerin zur Berechnung der Abzugssteuer gelisteten Damen kaum eine in der Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung aufscheint, geschweige über eine Steuernummer oder gar ein Umsatzsteuersignal verfügt, ist davon auszugehen, dass es sich bei diesen, sofern es sich um selbstständige Unternehmerinnen handelt, wovon aber wie oben dargelegt nicht auszugehen ist, um Kleinunternehmerinnen handelt, welche keinen Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung erklärt haben.

Wenn die Beschwerdeführerin nun vorbringt, es könne ihr nicht angelastet werden, dass die Finanzbehörde in der Praxis auf die Erhebung der Umsatzsteuer bei den Prostituierten verzichte, sowie dass die Finanzbehörde die Einreichung von Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für diese durch die Nichtvergabe einer Steuernummer in der Praxis verweigere, so erweist sich diese Argumentation als für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.

Dass weitere Prostituierte, wie im Sachverhalt dargestellt, zum Zeitpunkt der erbrachten Leistung bzw Rechnungsausstellung gemäß den vorliegenden Rechnungen nicht in Österreich gemeldet waren bzw nicht im Zentralen Melderegister aufscheinen, spricht ebenfalls nicht dafür, dass es sich um inländische Unternehmerinnen handelt, auch wenn dem ZMR lediglich

Indizwirkung zukommt, zumal auch bei diesen kein Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung ersichtlich ist.

Die Tatsache, dass es den vorgelegten Rechnungen an der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungserbringers, der richtigen Anschrift des leistenden Unternehmers, dem Namen und der Anschrift des Empfängers der sonstigen Leistung, einer (detaillierten) Leistungsbeschreibung und der fortlaufenden Nummer fehlt, führt zwar nach der Judikatur des EuGH (EuGH 15.9.2016, C-516/14 Rn 49, Barlis 06) nicht zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges, jedoch ist wie dargelegt im vorliegenden Fall auch nicht davon auszugehen, dass die materiellen Voraussetzungen vorliegen und daher der Beschwerdeführerin kein Vorsteuerabzug für die vorgelegten Rechnungen zu gewähren.

Vor diesem Hintergrund ist wie oben ausgeführt, primär darauf zu schließen, dass die für die Beschwerdeführerin tätigen Prostituierten als Arbeitnehmerinnen anzusehen sind. Falls es sich doch um selbstständig tätige Unternehmerinnen handelt – wovon aber wie ausgeführt im beschwerdegegenständlichen Fall nicht auszugehen ist – handelt es sich um Kleinunternehmerinnen, welche nicht auf die Anwendung der Befreiung verzichtet haben.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1 Wiederaufnahme

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände dar. Es muss sich also um Sachverhaltselemente handeln, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097 mwN).

Entscheidend für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme ist, 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 (VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Im beschwerdegegenständlichen Fall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2011 bis 2013 erkennbar auf die festgestellte Tatsache gestützt, dass die Umsätze aus dem Barbetrieb, der Zimmervermietung an die Freier und der Prostitution zur Gänze von der Beschwerdeführerin vereinnahmt wurden, jedoch lediglich als Durchläufer in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfasst und nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden, obwohl es sich um eine einheitliche, umsatzsteuerbare Leistung (siehe dazu unter Punkt 3.1.2 Umsatzsteuer) handelt. Weiters wurde die Wiederaufnahme auf die Tatsache gestützt, dass keine ordnungsgemäßen Grundaufzeichnungen hinsichtlich des Barbetriebes und der Zimmervermietung geführt wurden, sowie der Fehlbetrag einer durchgeführten Vermögensdeckungsrechnung nicht aufgeklärt werden konnte, weswegen auch in der Folge ein Sicherheitszuschlag verhängt wurde.

Nach der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist - wie im vorliegenden Fall gegeben - zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift zulässig (VwGH vom 22.4.2022, Ra 2020/13/0025 mwN).

Diese Tatsachen, nämlich, dass die Einnahmen nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden, sowie dass die Grundaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt wurden, sind erst nach Erlassung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 durch die Ermittlungen im Rahmen der Betriebsprüfung neu hervorgekommen.

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (vgl zB VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; 19.9.2007, 2003/13/0115; 21.2.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (vgl VwGH 14.11.1990, 86/13/0059). Die im Rahmen der freien Beweiswürdigung im beschwerdegegenständlichen Fall als erwiesen angenommenen Tatsachen stellen daher taugliche Wiederaufnahmegründe dar.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (zB VwGH vom 4.6.2009, 2004/13/0083). § 20 BAO sieht vor, dass Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige

Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das „öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 303 Rz 67 mit der dort zitierten Judikatur).

Im Hinblick auf den beschwerdegegenständlichen Fall ist daher festzuhalten, dass in Anbetracht der von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2011 bis 2013 nicht der Umsatzsteuer unterzogenen Einnahmen sowie der Nicht-Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen die Auswirkungen weder absolut gesehen noch im Hinblick auf der gesamtbetragliche Ergebnis als geringfügig einzustufen sind (vgl. zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0032), belaufen sich doch die umsatzsteuerlichen Feststellungen der nicht der Umsatzsteuer unterzogenen Einnahmen auf EUR 36.715,- im Jahr 2011, EUR 37.390,- im Jahr 2012 und EUR 11.754,17 im Jahr 2013 zuzüglich des verhängten Sicherheitszuschlages iHv einkommensteuerlich EUR 25.000,- und umsatzsteuerlich EUR 5.000,- je Prüfungsjahr.

Es war somit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber jenem der Rechtssicherheit einzuräumen.

Wenn die Beschwerdeführerin nunmehr vorbringt, die Wiederaufnahme sei zu Unrecht erfolgt, da dem Finanzamt die Abfuhr der Abzugsteuer bekannt gewesen sei und sogar mit diesem im Rahmen der Vor-Betriebsprüfung die Abfuhr per se sowie die genaue Vorgangsweise vereinbart worden sei, so ist dem zu entgegnen, dass entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht die Abfuhr von Abzugsteuer als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurde. Es handelt sich nicht - wie die Beschwerdeführerin vermeint - um eine andere rechtliche Würdigung bereits bekannter Tatsachen für denselben Zeitraum, welche tatsächlich eine Wiederaufnahme unzulässig machen würde, da ja nicht der Zeitraum der Vor-Betriebsprüfung in den Jahren 2008 bis 2010 neu beurteilt worden ist, sondern um im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 neu hervorgekommene Tatsachen.

Vielmehr wurde die Wiederaufnahme verfügt, da die Beschwerdeführerin die vereinnahmten einheitlichen Leistungen entgegen der eindeutigen Rechtslage und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht der Umsatzsteuer unterzogen (siehe dazu unten unter 3.1.2 Umsatzsteuer) sowie Grundaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt und Einnahmen nicht vollständig erklärt hat.

Auch der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nach der höchstgerichtlichen Judikatur nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH vom 18.12.1996, 94/15/0151). 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 (VwGH vom 19.11.1998, 98/15/0150; 15.06.2005, 2002/13/0104).

Entsprechend der Vorgangsweise, dass hinsichtlich der Beurteilung der Tätigkeit der Prostituierten eine Betrachtung im Einzelfall angestellt werden muss und die pauschale Abfuhr von Abzugssteuer aufgrund der neueren Judikatur nicht mehr zulässig war, wurden die von der Beschwerdeführerin in diesem Sinne „zu Unrecht“ abgeführten Abzugssteuern wieder gutgeschrieben, da im Rahmen einer Wiederaufnahme auch alle sich zu Gunsten des Abgabepflichtigen auswirkenden Umstände zu berücksichtigen sind, jedoch ändert dies nichts daran, dass entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht die Entrichtung der Abzugssteuer als neue Tatsache zur Begründung der Wiederaufnahme herangezogen wurde.

Unter Bezugnahme auf die Begründung der Wiederaufnahmebescheide in Zusammenschau mit den im Betriebsprüfungsbericht bezeichneten neuen Tatsachen war somit hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.2 Umsatzsteuer

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 in der für die Beschwerdejahre geltenden Fassung unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

§ 4 Abs 1 UStG 1994 legt fest, dass der Umsatz im Falle des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen wird. Entgelt stellt alles dar, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

Nach Abs 3 leg cit gehören die Beträge nicht zum Entgelt, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Gemäß § 10 Abs 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage.

In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separee-Besuch besteht. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Barbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die sexuellen Wünsche der Gäste zu erfüllen. In einer solchen Fallkonstellation kann nicht gesagt werden, dass der Lokalbetreiber außerhalb eines nur zwischen den Mädchen und den Gästen stattfindenden Leistungsaustausches stünde, was aber Voraussetzung wäre, um das Vorliegen durchlaufender Posten bejahen zu können (VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0026 mwN).

In eben diesem Erkenntnis sprach der Verwaltungsgerichtshof auch unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.1.2007, 2003/13/0138 aus, dass ob die "Mädchen" ihre Leistungen als Dienstnehmerinnen des Lokalbetreibers oder als selbständig Tätige erbringen, bei der steuerlichen Beurteilung keinen entscheidenden Unterschied mache.

Konkret erkannte der VwGH, dass bei einer solchen Fallkonstellation (Barbetrieb mit angeschlossenen Separees) die belangte Behörde unbedenklich davon ausgehen dürfe, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich sämtlicher in der Bar erbrachten Leistungen, wirtschaftlich deren Erbringerin sei und dass sie das Entgelt für sämtliche in der Bar angebotenen Leistungen vereinnahmt habe. Aufwendungen, welche die Beschwerdeführerin durch "Entlohnung" der Mädchen getroffen habe, habe die belangte Behörde bei der Festsetzung der Körperschaft- und der Gewerbesteuer als zusätzliche Betriebsausgaben ohnehin berücksichtigt, wobei es dabei nicht darauf ankommt, ob "die Mädchen" ihre Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber als Dienstnehmerinnen oder als selbständig Tätige erbracht hätten (VwGH vom 24.1.2007, 2003/13/0138).

Das bedeutet für den beschwerdegegenständlichen Fall, dass die Beschwerdeführerin Schuldnerin der Umsatzsteuer für die von den Prostituierten erbrachten Leistungen ist, zumal sie diese auch vereinnahmt hat.

Die Behandlung als durchlaufende Posten ist nach der oa Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes rechtswidrig, da die Beschwerdeführerin als Lokalbetreiberin nicht außerhalb eines nur zwischen den Mädchen und den Gästen stattfindenden Leistungsaustausches steht.

Die Umsatzsteuer für die auf dem „Verrechnungskonto Zahlungen Mädchen ***G/D***“ sowie auf dem "Verrechnungskonto Bankomat ***G/D***" verbuchten Einnahmen der Prostituierten wurden somit zu Recht von der Abgabenbehörde der Umsatzsteuer unterzogen.

Der Gesamtumsatz aus der Prostitution ist in dem vom Finanzamt vorgenommenen Umfang der Beschwerdeführerin als nach außen hin auftretende Unternehmerin gemäß § 4 Abs 1 UStG 1994 zuzurechnen.

3.1.3 Art der Tätigkeit der Prostituierten

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Prostituierten seien selbstständig tätig gewesen und es stehe ihr aufgrund der gestellten Rechnungen Vorsteuerabzug zu, ist auszuführen, dass aus steuerlicher Sicht gemäß § 47 Abs 1 und 2 EStG 1988 für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zwei Kriterien maßgeblich sind, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (vgl VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

Wie in der Beweiswürdigung dargelegt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20. März 2002, 2000/09/0150 unter Verweis auf weitere Erkenntnisse (VwGH vom 2.9.1993, 92/09/0322, 17.11.1994, 94/09/0195; 10.2.1999, 98/09/0331), mit der (arbeitsrechtlichen) Einstufung von Prostituierten auseinandergesetzt. Danach ist die Animiertätigkeit bei gleichzeitiger Ausübung der Prostitution in einem Nachtclub oder ähnlichen Lokalitäten unter Beteiligung am Umsatz (auch an den verkauften Getränken) auf Grund der wirtschaftlichen Gestaltung des abgeschlossenen Vertrages als Verwendung unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen wie Arbeitnehmer zu qualifizieren.

Nach dieser Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist grundsätzlich in einer Konstellation wie im vorliegenden Beschwerdefall von unselbstständiger Tätigkeit auszugehen.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin erschöpft sich diesbezüglich darin, dass diese selbstständig gewesen seien und der Beschwerdeführerin aufgrund der vorliegenden Rechnungen Vorsteuerabzug zustünde, detaillierte Gründe oder Nachweise, warum im konkreten Fall - abweichend von der grundsätzlichen Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes - tatsächlich eine selbstständige unternehmerische Tätigkeit der Prostituierten vorliegen sollte, wurden nicht dargelegt.

Es ist daher davon auszugehen, dass eine wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit der Prostituierten von der Beschwerdeführerin einerseits und deren Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin gegeben war.

Wenn die Beschwerdeführerin nun diesbezüglich auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.06.2005, 2002/13/0104 verweist, der ihre Rechtsansicht bestätige, indem ausgeführt werde, dass „die Mädchen über ihre dem Lokalbetreiber gegenüber erbrachten Leistungen zur Rechnungslegung berechtigt wären und der Beschwerdeführerin ein entsprechender Vorsteuerabzug zustünde. Ein solcher ist aber nicht Gegenstand des vorliegenden Streites.“, so hat sie die Feststellung des VwGH nicht zur Gänze wiedergegeben, sondern empfand dieser es

im konkreten Fall nicht als entscheidungswesentlich, „ob die zwischen der beschwerdeführenden GmbH als Barbetreiberin und den einzelnen Mädchen bestehenden Vereinbarungen von solcher Art waren, die es erlaubten, von "arbeitnehmerähnlichen Beschäftigungsverhältnissen" zu sprechen, oder ob von einer selbständigen Tätigkeit der Mädchen auszugehen wäre. Waren die Mädchen als selbständig tätige "Unternehmerinnen" anzusehen, folgte daraus lediglich, dass sie über ihre dem Lokalbetreiber gegenüber erbrachten Leistungen zur Rechnungslegung berechtigt wären und der Beschwerdeführerin ein entsprechender Vorsteuerabzug zustünde.“

Daraus ist zu schließen, dass nur im Fall selbstständiger unternehmerischer Tätigkeit die Prostituierten zur Rechnungslegung berechtigt wären und der Beschwerdeführerin – bei Erfüllung aller formaler Kriterien – ein entsprechender Vorsteuerabzug zustünde.

Dementsprechend wäre zwar der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass ihr - so es sich bei den Prostituierten um selbstständige Unternehmerinnen handeln würde, diese auf die Kleinunternehmerbefreiung verzichtet hätten und entsprechende Rechnungen gestellt hätten – ein Vorsteuerabzug zustünde. Jedoch ist wie oben ausgeführt im vorliegenden Fall primär nicht von selbstständigem Unternehmertum, sondern von arbeitnehmerähnlichen Beschäftigungsverhältnissen auszugehen, und ließe sich selbst im Fall, dass es sich um solche handle, für die Beschwerde aus den folgend zum Vorsteuerabzug dargelegten Gründen nichts gewinnen.

3.1.4 Berechtigung zum Vorsteuerabzug

Gemäß § 11 Abs 1 UStG 1994 in der für die Beschwerdejahre 2011 und 2012 geltenden Fassung, ist der Unternehmer, der Umsätze im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 ausführt, berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt

erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;

3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung, so gelten die ersten drei Sätze sinngemäß.

Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten und dritten Satzes ausgestellt worden sind.

§ 11 Abs 6 UStG 1994 sieht vor, dass bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigt, neben dem Ausstellungsdatum folgende Angaben genügen:

1. Der Name und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

2. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
3. der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;
4. das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und
5. der Steuersatz.

Nach der für das Beschwerdejahr 2013 geltenden Fassung müssen Rechnungen gemäß § 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994 die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
- c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- d) den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
- e) das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
- f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12) bemisst sich nach dem in Euro

angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;

- g) das Ausstellungsdatum;
- h) eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- i) soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Es wurden somit lediglich redaktionelle Änderungen vorgenommen, aber der Inhalt nicht verändert. § 11 Abs 6 UStG 1994 betreffend Kleinbetragsrechnungen erfuhr keine Änderung.

Nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die Vorsteuerbeträge die von anderen Unternehmen in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt sind abziehen.

Gemäß § 6 Z 27 UStG 1994 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000,- Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

§ 6 Abs 3 UStG 1994 sieht vor, dass der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs 1 Z 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären kann, dass er auf die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Ein Kleinunternehmer darf, sofern er nicht die Regelbesteuerungsoption ausgeübt hat – keine Umsatzsteuer auf seinen Rechnungen ausweisen. Weist ein solcher Unternehmer in seinen Rechnungen Umsatzsteuer aus, ohne dass er zur Steuerpflicht optiert, so ist diese Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig (*Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 6 Rz 679, VwGH 25.2.1998, 97/14/0107 sowie EuGH 13.12.1989, C-342/87, , Genius Holding). Die Option ist dabei nicht der Regel-, sondern der Ausnahmefall, der gegebenenfalls von dem Unternehmer nachzuweisen sein wird, der die Vorsteuer in Anspruch nimmt. Daran ändert nichts, dass ein Kleinunternehmer die Steuer auf Grund der Rechnung schuldet, wenn er Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausstellt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 11 Tz 127).

Insofern geht auch die Argumentation der Beschwerdeführerin, ob die Prostituierten, für die Abzugssteuer einbehalten und abgeführt worden sei, auch einen Antrag auf Regelbesteuerung gestellt hätten, sei für die Beurteilung als Unternehmerinnen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes unerheblich, ins Leere.

Vorsteuerbeträge aus erhaltenen Leistungen sind in dem Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum geltend zu machen, in den sie „fallen“ (§ 20 Abs 2 UStG 1994). Fallen Empfang der Leistung und Rechnungsausstellung zeitlich auseinander, ist der Vorsteuerabzug erst für den Besteuerungszeitraum zulässig, in dem beide Voraussetzungen erfüllt sind. Maßgeblich ist im Regelfall der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung, wobei Vorsteuern, die in den Voranmeldungen nicht geltend gemacht worden sind, in der Jahreserklärung bis zur Rechtskraft des Bescheides nachgeholt werden können (*Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 12 Rz 19ff).

Nach § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG 1994 sind nur die von anderen Unternehmern in einer Rechnung ausgewiesenen Steuerbeträge als Vorsteuer abzugsfähig. Der Vorsteuerabzug verlangt eine den Vorschriften des § 11 entsprechende Rechnung (EuGH 8.5.2013, C-271/12, Petroma Transports ua; kein Vorsteuerabzug bei nicht ordnungsgemäßen oder ungenauen Rechnungen). Wer wann an wen was geleistet hat und wie hoch das Entgelt gewesen ist, sind die Mindestanforderungen an eine Rechnung wie diese in Art 226 MwStSyst-RL spezifiziert werden (EuGH 15.9.2016, C-516/14, Barlis 06). Fehlt eine dieser Mindestanforderungen an eine Rechnung oder sind die Angaben in der Rechnung fehlerhaft, ist ein Vorsteuerabzug nur dann zulässig, wenn die beschwerdeführende Partei den Nachweis erbringt, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind.

Die Steuerverwaltung darf das Recht auf Vorsteuerabzug in einem solchen Fall nicht verweigern, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für das Vorsteuerabzugsrecht geltenden materiellen Voraussetzungen vorliegen (EuGH 15.9.2016, C- 516/14 Rn 49, Barlis 06). Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (zB VwGH 12.6.2019, Ro 2017/13/0011, Rn 12; *Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 12 Rz 63).

Erbringt eine Unternehmerin ohne Wohnsitz in Österreich eine Prostitutionsleistung an eine österreichische Unternehmerin, so ist diese sonstige Leistung nach der Generalklausel § 3a Abs 6 UStG 1994 am Empfängerort und somit in Österreich steuerbar.

Weiters geht nach § 19 Abs 1 UStG 1994 die Steuerschuld auf den Empfänger der Leistung über, wenn ein ausländischer Unternehmer ohne Sitz im Inland eine sonstige Leistung an einen inländischen Unternehmer erbringt. Für den Vorsteuerabzug aufgrund eines Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 keine Voraussetzung, sondern der ausländische Unternehmer muss die erbrachte sonstige Leistung

in der Zusammenfassenden Meldung aufnehmen, der inländische Abnehmer hat die übergegangene Steuerschuld in seiner Umsatzsteuererklärung zu erfassen und bei Vorliegen der Voraussetzungen den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994.

Zum diesbezüglichen Beschwerdevorbringen, eine fehlende polizeiliche Meldung für ein paar Tage ändere nichts am Vorliegen eines inländischen Sitzes und Österreich würde wohl 90% der unbeschränkt Steuerpflichtigen verlieren, wenn man sich durch eine kurze polizeiliche Abmeldung einmal jährlich aus der Steuerpflicht in Österreich stellen könnte, ist auszuführen, dass einer polizeilichen Meldung jedenfalls Indizwirkung zukommt und auch von der Beschwerdeführerin keine zu einem anderen Ergebnis führenden Nachweise erbracht worden sind sowie auch der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht mit der für die Einkommensteuer relevanten unbeschränkten bzw beschränkten Steuerpflicht gleichzusetzen ist.

In umsatzsteuerlicher Betrachtung muss der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw die Ansässigkeit im Inland in jenem Zeitpunkt gegeben sein, in dem der fragliche Umsatz ausgeführt wird. Verlegt ein Steuerpflichtiger während eines Jahres den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, so sind nur jene Umsätze von der inländischen Kleinunternehmerregelung umfasst, die in dem Zeitraum getätigt wurden, in dem der Steuerpflichtige sein Unternehmen vom Inland aus betrieben hat. Die Ansässigkeit im Inland während eines Teils des Jahres strahlt nicht auf das ganze Jahr aus (*Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 6 Rz 668, VwGH 31.1.2019, Ra 2017/15/0034).

Den vorgelegten Rechnungen fehlen die gemäß § 11 UStG für den Vorsteuerabzug vorausgesetzten Merkmale der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungserbringers, der richtigen Anschrift des leistenden Unternehmers, des Namens und der Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung, einer detaillierten Leistungsbeschreibung und der fortlaufenden Nummer.

Auch dem Argument der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag, dass die Vorsteuern anzuerkennen seien, weil alle notwendigen Voraussetzungen für eine vorsteuergerechte Kleinbetragsrechnung erfüllt seien, ist zu entgegnen, dass dies bei einem weit überwiegenden Teil der vorgelegten Rechnungen bereits am Rechnungsbetrag scheitert, da dieser mehr als EUR 150,- brutto ausmacht. Zudem fehlt auch im Hinblick auf das Vorliegen von Kleinbetragsrechnungen bei diesen der (vollständige) Name sowie die richtige Anschrift des leistenden Unternehmers und vor allem auch der Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung, wodurch die Prostituierten gar nicht berechtigt waren, Rechnungen mit Umsatzsteuer auszustellen.

Wie oben ausgeführt, ist es zwar aus der Sicht des EuGH nicht unbedingt Voraussetzung, dass alle in § 11 UStG 1994 genannten Voraussetzungen vorliegen, damit dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug zusteht, sofern die beschwerdeführende Partei den Nachweis erbringt, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und hat auch die

Steuerverwaltung diese Voraussetzungen zu prüfen, wenn sie über die entsprechenden Daten verfügt. Jedoch wurden im beschwerdegegenständlichen Fall weder die geforderten Nachweise durch die Beschwerdeführerin erbracht, noch verfügt die Steuerverwaltung über die entsprechenden Daten zur Überprüfung bzw weisen die überprüften Daten – wie in der Beweiswürdigung dargestellt – darauf hin, dass die Voraussetzungen nicht vorliegen.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass es sich bei den Prostituierten um Arbeitnehmerinnen bzw – so diese tatsächlich als selbstständige Unternehmerinnen tätig waren – um Kleinunternehmerinnen gehandelt hat, welche nicht auf die Befreiung verzichtet haben.

Daher war bereits aus den in der Beweiswürdigung dargelegten Gründen der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, sondern handelt es sich um auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfragen. Die rechtlichen Ausführungen stehen in Einklang mit der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 14. Februar 2025