

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Preindl & Ostheimer Steuerberatung-OG, Jakob-Gapp-Strasse 10, 6600 Reutte, über die Beschwerde vom 13. April 2023 gegen

- die Haftungsbescheide des Finanzamtes Österreich betreffend Lohnsteuer 2019 – 2021,
- die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2019 – 2021 und
- die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2019 – 2021, allesamt vom 29. März 2023, sowie

über die Beschwerde vom 4. August 2023 gegen

- den Haftungsbescheid des Finanzamtes Österreich betreffend Lohnsteuer 2022,
- den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2022
- den Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2022, allesamt vom 2. August 2023, Steuernummer ***StrNr Bf1***, zu Recht:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe (Punkt 3.1.4.) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist strittig, ob die im Saunaclub (Kontaktsauna) der Beschwerdeführerin tätigen Prostituierten in einem Dienstverhältnis nach § 47 Abs 2 EStG

1988 standen oder selbständig tätig waren sowie ob und in welchem Umfang das Finanzamt an Feststellungsbescheide nach § 194b GSVG des Versicherungsträgers oder im Einzelfall an das bloße Bestehen einer Pflichtversicherung nach § 2 Abs 1 Z 4 GSVG gebunden ist.

I. Verfahrensgang

Im Rahmen von zwei Lohnsteuerprüfungen für die Jahre 2019 – 2021 sowie 2022 stellte das prüfende Organ fest, dass die im Saunaclub der Beschwerdeführerin (kurz: Bf) tätigen Prostituierten ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausübten, wobei die Bemessungsgrundlagen zu schätzen gewesen seien.

Das Finanzamt folgte den Ausführungen des prüfenden Organs und erließ am 29.3.2023 die nunmehr angefochtenen Bescheide für den Zeitraum 2019 - 2021 sowie am 2.8.2023 jene für das Jahr 2023. Hinsichtlich der Begründung wurde auf den jeweiligen Prüfbericht vom 2.8.2023 bzw. 29.3.2023 und „allenfalls“ auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Mit rechtzeitig am 13.4.2023 eingebrachter Beschwerde gegen die Bescheide betreffend den Zeitraum 2019 - 2021 brachte die steuerliche Vertretung der Bf zusammengefasst vor, laut einer Auskunft der ***Krankenkasse*** vom 7.9.2017 liege bei den Prostituierten weder ein Dienstverhältnis nach § 4 Abs 2 ASVG noch ein freies Dienstverhältnis nach § 4 Abs 4 ASVG vor. In Bezug auf die Prostituierte ***A*** habe die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen (SVS) mit Bescheid vom 19.5.2021 sogar ausdrücklich die Versicherungspflicht nach dem GSVG festgestellt. Dieser Bescheid sei für die Abgabenbehörde bindend.

Unverständlich sei zudem, dass diese Prostituierte beim Finanzamt als Selbständige veranlagt werde, ihre Einnahmen jedoch trotzdem in die streitgegenständliche Berechnung miteinbezogen worden seien. Dies treffe mit hoher Wahrscheinlichkeit auch auf weitere Prostituierte zu. Durch diese Vorgangsweise würden die Einnahmen somit doppelt erfasst und besteuert.

Ferner seien auch weitere Prostituierte wie aus den Niederschriften zu entnehmen sei, bei der SVS pflichtversichert. Frau ***B*** habe dies in ihrer Niederschrift angegeben. Auch Frau ***C*** habe am 18.11.2019 eine SVS- Versicherungserklärung eingereicht. Auch der Anregung der Bf im Rahmen der Lohnsteuerprüfung, eine neuerliche Prüfung der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung zu veranlassen, sei die Abgabenbehörde nicht nachgekommen bzw habe sie dieses Vorbringen als unwesentlich abgetan.

Darüber hinaus seien wesentliche Merkmale, welche für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechen würden, nicht gegeben. Insbesondere seien keine Arbeitszeiten vorgegeben. Es liege ausschließlich in der Entscheidung der Prostituierten, ob und wann sie den Saunaclub besuchen. Zudem bestehe ein ständiger Wechsel zwischen anderen Bordellen in Österreich und Deutschland. Ebenso stünden auch die Betriebsmittel wie Reizwäsche oder Sexspielzeug im Eigentum der Prostituierten. Zwar werde eine Anwesenheitsliste geführt, dies jedoch nur aufgrund einer Auflage der

Bezirksverwaltungsbehörde.

Ferner sei eine detaillierte Stellungnahme zu den vorgenommenen Berechnungen nicht möglich, da der Bf die exakte Berechnung der Hinzurechnungsbeträge nicht vorgelegt worden sei. Soweit möglich werde jedoch auch dazu Stellung genommen. Die Bf habe erst im September 2019 ihren Betrieb eröffnet, die Festsetzungen seien jedoch für den Zeitraum 1.1.2019 - 31.12.2019 erfolgt. Auch sei die Höhe der Hinzurechnungsbeträge nicht nachvollziehbar. Offensichtlich seien die Anwesenheitstage der Prostituierten herangezogen und darauf aufbauend eine Hochrechnung erstellt worden. Die Annahme, dass pro Anwesenheitstag fünf Zimmerbesuche stattfinden würden und ein durchschnittlicher Preis von € 150,- verlangt werde, sei unzutreffend. Im Übrigen habe die Bf keinen Einfluss auf die von den Prostituierten verlangten Preisen. Realistisch sei vielmehr, dass der weitaus überwiegende Teil der Zimmerbesuche lediglich eine halbe Stunde dauere und mit € 80,- verrechnet werde. Auch sei der angewendete Steuersatz von 26% viel zu hoch und nicht nachvollziehbar. Eine sachgerechte Schätzung könnte vielmehr anhand der Erlöse der Registrierkasse, gegliedert nach den Erlösgruppen „Mindestverzehr“, „Eintritte direkt“, „Eintritte Frauen“ und „Eintritte reduziert“, erfolgen.

Schließlich sei auch bekannt, dass in anderen Bordellen mit ähnlichem Betriebskonzept die Prostituierten als selbständig Tätige behandelt werden. Es sei daher unverständlich, dass die Abgabenbehörde diese bekannte Praxis im vorliegenden Fall nicht übernehme.

In einem gesonderten als Nachtrag zur Beschwerde bezeichneten Schriftsatz vom 10.5.2023 beantragte die steuerliche Vertreterin der Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

[...]

Mit Beschwerdeverentscheidungen, allesamt vom 15.9.2023, wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass sowohl der maßgebliche Sachverhalt als auch die rechtliche Beurteilung im Rahmen der Schlussbesprechung ausführlich erörtert worden seien. Dies ergebe sich auch aus der der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeschlossenen Beilage.

Schließlich stehe auch fest, dass die Bf eine Anwesenheitsliste führen müsse. Aufgrund der landesgesetzlichen Meldepflichten sei ihr jederzeit genau bekannt, welche Prostituierten anwesend seien. Angesichts der begrenzten Anzahl an verfügbaren Zimmern sei es nicht nachvollziehbar, dass die Anwesenheit der Prostituierten dem Zufall überlassen worden sei. Aus wirtschaftlichen Gründen müsse vielmehr eine Anwesenheits- und Einsatzplanung bestanden haben, um Leerstände oder ein Überangebot zu vermeiden und den Kundenerwartungen gerecht zu werden.

Weiters werde eine Weisungsgebundenheit darin gesehen, dass die Prostituierten die ihnen zugewiesenen Zimmern zu benutzen hatten und vorgegebene Gesundheitsuntersuchungen wahrnehmen mussten. Ferner sei eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf durch die An- und Abmeldeverpflichtung im Falle eines Urlaubs oder Krankheit sowie durch die

Zuteilung der Zimmer durch die Bf gegeben. Schließlich spreche auch die Umsatzbeteiligung der Prostituierten klar für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf. Eine Bindungswirkung der Anfragebeantwortung der ***Krankenkasse*** bestehe hingegen nicht. Im Übrigen habe die Abgabenbehörde in ihrer Anfragebeantwortung vom 23.10.2017 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Tätigkeit als nichtselbständig zu qualifizieren sei. Die von der Bf behauptete Bindungswirkung an einen Bescheid des Versicherungsträgers sei schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil eine solche Bindung nur im Zusammenhang mit einer Prüfung durch die Sozialversicherungsträger, etwa im Rahmen einer Lohnsteuer- oder Sozialversicherungsprüfung, eintreten könne. Dies sei hier nicht der Fall gewesen. Schließlich beruhe auch die Schätzung auf Durchschnittswerten sowie auf Erhebungen bei den Bezirksverwaltungsbehörden und sei ebenfalls im Rahmen der Schlussbesprechung erläutert worden. Die Bf habe lediglich behauptet, dass eine Prostituierte möglicherweise doppelt erfasst worden sei und weitere ebenfalls betroffen sein könnten. Solche bloßen Behauptungen seien für die Abgabenbehörde nur mit unverhältnismäßigem Aufwand überprüfbar und daher nicht geeignet, die geltend gemachte Arbeitgeberhaftung zu reduzieren.

Schließlich wurde mit Eingaben vom 21.9.2023 ein Vorlageantrag eingebracht.

Die Beschwerden wurden am 6.11.2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

[...]

Mit Vorhalt vom 12.11.2025 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Abgabenbehörde um Stellungnahme, auf welcher Grundlage bestimmte Sachverhaltsfeststellungen getroffen worden seien, da diese aus dem vorgelegten Akt nicht nachvollziehbar erschienen. Zudem wurde um Vorlage des gesamten entscheidungswesentlichen Aktes ersucht.

Mit Eingabe vom 15.1.2026 legte die Abgabenbehörde erstmals eine Beilage zur Beschwerdeentscheidung (Berechnung Schätzung), Meldungen an die Bezirksverwaltungsbehörde, Internetrecherchen sowie Niederschriften mit drei Prostituierten vor. In einer Stellungnahme wiederholte die Abgabenbehörde im Wesentlichen ihren bisherigen Standpunkt.

Die Eingabe des Finanzamtes samt Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes wurden der Bf zur Kenntnis übermittelt.

Mit per Mail am 4.2.2026 eingebrachter Stellungnahme brachte die steuerliche Vertreterin der Bf ergänzend vor, dass die Schätzung der Abgabenbehörde zu hoch und nicht nachvollziehbar sei. Das Führen von Aufzeichnungen sei unmöglich gewesen, zumal die Bf keinen Einblick in die vereinnahmten Beträge der Prostituierten gehabt habe. Auch werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Bf erst ab September 2019 als Einzelunternehmerin tätig gewesen sei. Weshalb die Abgabenbehörde den gesamten Zeitraum 2019 in ihre Berechnungen miteinbezogen habe, sei daher nicht verständlich. Ferner sei die Bf immer bemüht gewesen,

eine Besteuerung korrekt durchzuführen. Aus diesem Grunde seien auch Anfragen an das Finanzamt und die Krankenkasse gestellt worden. Mehrere Finanzbeamte hätten auch bestätigt, dass Prostituierte in vergleichbaren Fällen als Selbständige geführt werden. Weshalb gerade in diesem Fall die Abgabenbehörde auf das Vorliegen von Dienstverhältnissen bestehe, sei eine Ungerechtigkeit und Ungleichbehandlung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf war seit der Gründung der ***A GmbH*** (FN ***123123a***) am ***1.1.9999*** bis zum ***1.6.9999*** Geschäftsführerin der GmbH. Ein weiterer Geschäftsführer und späterer Liquidator der GmbH war ihr Lebensgefährte. Die GmbH wurde mit Beschluss des LG ***Stadt*** mit ***9.9.9999*** infolge Eröffnung eines Konkursverfahrens aufgelöst.

Als Geschäftszweig der GmbH war im Firmenbuch „***1***“ eingetragen. Betrieben wurde an der Adresse ***2***, ein „Saunaclub“ (Kontaktsauna), in dem auch Zimmer zur Erbringung von sexuellen Dienstleistungen bereitgestellt wurden.

Bereits mit Anfrage vom 7.9.2017 ersuchte der steuerliche Vertreter der damals noch zu gründenden GmbH das Finanzamt ***X*** um eine rechtliche Einordnung der im Saunaclub tätigen Prostituierten, insbesondere im Hinblick auf das Vorliegen einer selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit.

Mit Anfragebeantwortung vom 23.10.2017 teilte das Finanzamt nach Darstellung des zu beurteilenden Sachverhalts sowie der gesetzlichen Bestimmungen mit, dass die Prostituierten nichtselbständig tätig seien.

Nach ihrem Ausscheiden aus der Geschäftsführung der GmbH führte die Bf ab September 2019 den Betrieb mit der Geschäftsbezeichnung „***AAA***“ als Einzelunternehmerin am selben Standort weiter.

[...]

Der Club war von Sonntag bis Donnerstag jeweils von 15:00 Uhr bis 01:00 Uhr sowie an Wochenenden bis 03:00 Uhr geöffnet. Darüber hinaus bestand die Möglichkeit, die Prostituierten über einen Hintereingang auch außerhalb der offiziellen Öffnungszeiten, in der Zeit von 10:00 Uhr bis 03:00 Uhr, aufzusuchen. Während der COVID-19-Pandemie war der Saunabereich zeitweise nicht zugänglich.

Der männliche Gast zahlte beim Zutritt ein Eintrittsentgelt iHv € 30,-, wobei dies einem Mindestverzehr entsprach. Für die Nutzung des Saunabereichs war zusätzlich ein Entgelt zu entrichten.

Die Kontaktaufnahme zwischen Gästen und Prostituierten erfolgte im öffentlichen Bereich des Clubs. Die Zimmer für sexuelle Dienstleistungen wurden im Anschluss durch die Bf zugewiesen und nach Benutzung von Dienstnehmerinnen der Bf gereinigt. Der von den Gästen zu zahlende Mindestpreis für sexuelle Dienstleistungen wurde von der Bf festgelegt. Die Bezahlung erfolgte in der Regel direkt zwischen der Prostituierten und dem Gast in bar.

Die Prostituierten erhielten für die Anbahnung bzw. Förderung des Getränkekonsums der Gäste eine Provision in Höhe von 20 % des Verkaufspreises der konsumierten Getränke. Die Prostituierten zahlten ebenfalls einen Eintritt, wobei freie Getränke und Essen inbegriffen waren.

Üblicherweise waren zwei bis sieben Prostituierte anwesend; vereinzelt konnte ihre Zahl bis zu zehn betragen. Es bestand eine hohe Fluktuation, da viele Prostituierte regelmäßig zwischen verschiedenen Bordellen in Österreich und Deutschland wechselten. Einzelne Prostituierte waren jedoch längerfristig oder dauerhaft für die Bf tätig, während andere lediglich tage- oder wochenweise im Saunaclub arbeiteten.

Teilweise wurden die Arbeitszeiten durch die Bf vorgegeben. Die Bf führte eine Anwesenheitsliste und führte die Meldungen der Prostituierten an die Bezirksverwaltungsbehörde durch.

Im Jahr 2019 - ab Betriebseröffnung im September - waren die folgenden Prostituierten an den angegebenen Tagen (in den jeweiligen Monaten) im Saunaclub beschäftigt:

[...]

Im Jahr 2020 waren die folgenden Prostituierten an den angegebenen Tagen im Saunaclub beschäftigt:

[...]

Im Jahr 2021 waren die folgenden Prostituierten an den angegebenen Tagen im Saunaclub beschäftigt:

[...]

Im Jahr 2022 waren die folgenden Prostituierten an den angegebenen Tagen im Saunaclub beschäftigt:

[...]

Die „Betriebsmittel“ wie Handtücher, Kondome, Sexspielzeug wurden zum weitaus überwiegenden Teil von der Bf gestellt.

Den Prostituierten wurde - wenn erwünscht - ein Zimmer für Wohnzwecke gegen Entgelt iHv € 20,- pro Tag im Personalhaus zur Verfügung gestellt. Das Personalhaus befand sich nicht im Saunaclub. Sofern die Prostituierten an einem Tag keine Einnahmen hatten, mussten sie auch kein Entgelt für die Wohnmöglichkeit für diesen Tag zahlen.

Grundaufzeichnungen zu den Prostitutionsumsätze wurden keine geführt und konnten daher nicht vorgelegt werden.

Eine Prostituierte hatte im Schnitt drei Freier pro Tag. Pro Freier wurden € 150,- (inkl USt) eingenommen (geschätzt).

Auf der Homepage der Bf wurden die aktuell im Club tätigen „Girls“ mit ihrem Künstlernamen und Fotos bestimmter Körperpartien beworben, ohne dass eine eindeutige Identifikation der Personen möglich war. Die Telefonnummern der Prostituierten waren nicht angegeben. Die Homepage wies ferner darauf hin, dass die Prostituierten *„keine Mitarbeiterinnen des Clubs, sondern als selbständige Unternehmerinnen tätig sind“*.

Unter dem Menüpunkt „Jobs“ fand sich der Hinweis *„Sexy Girls gesucht“* sowie die Möglichkeit einer Online-Bewerbung.

Für die bei der Bf tätige Prostituierte Frau ***A*** liegt ein Bescheid der SVS vom 19.5.2024 vor, mit welchem festgestellt wurde, dass Frau ***A*** mit ihrer Tätigkeit als Dienstnehmerin im Gewerbe der besonderen Art der Pflichtversicherung in der Kranken- und Pensionsversicherung nach § 2 Abs 1 Z 4 GSVG idGF sowie der Unfallversicherung nach § 8 Abs 1 Z 3 lit a ASVG unterliegt. Als Rechtsgrundlagen wurden angeführt: §§ 2, 6, 7, 194, 194b GSVG, § 8 ASVG.

Frau ***A*** wird vom Finanzamt geführt, ihre Einnahmen wurden analog zur gegenständlichen Prüfung geschätzt und veranlagt. Die Lohnsteuer wurde nach § 46 EStG 1988 nicht angerechnet.

Die Prostituierte ***C*** unterlag im Zeitraum 1.1.2019 - 31.12.2023, ***D*** vom 1.1.2020 - 31.8.2024 sowie ***B*** vom 4.5.2021 bis laufend gemäß § 2 Abs 1 Z 4 GSVG der Pflichtversicherung bei der SVS.

Bei den weiteren bei der Bf tätigen Prostituierten erfolgten keine Anmeldungen bei der SVS bzw bestand auch keine Pflichtversicherung.

In die Schätzung des Finanzamtes wurden die Einnahmen der Frau ***A*** miteinbezogen. Ferner berücksichtigte die Abgabenbehörde hinsichtlich des Jahres 2019 das gesamte Jahr 2019, also auch jenen Zeitraum vor der Tätigkeit der Bf als Einzelunternehmerin.

Die Abgabenbehörde schätzte die Bemessungsgrundlagen, indem sie die von der Bf gemeldeten Anwesenheitstage ab Januar 2019 an die Bezirksverwaltungsbehörde heranzog, die täglichen Zimmerbesuche mit 5 schätzte und den Durchschnittspreis pro Zimmerbesuch mit 150,- Euro ansetzte. Der daraus resultierende Bruttoumsatz wurde einem Steuersatz von 26 % unterworfen.

Die Namen der Prostituierten, welche die Abgabenbehörde in ihre Berechnungen miteinbezogen hatte, waren der Bf bekannt bzw wurden ihr im Rahmen der Außenprüfungen bekannt gegeben.

Nach einer weiteren Außenprüfung wurde die Umsatzsteuer für die von der Abgabenbehörde geschätzten Umsätze auf Basis der Nettobeträge festgesetzt (RV/3100401/2023).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur GmbH stützen sich auf die Einsichtnahme des Gerichts in das Firmenbuch zu FN ***123123a***. An der tatsächlichen Geschäftstätigkeit der GmbH bestehen ebenso wenig Zweifel wie am dokumentierten Ausscheiden der Bf als Geschäftsführerin mit ***1.6.9999***. Dass die Bf den Saunaclub ab September 2019 sodann als Einzelunternehmerin weiterführte, ergibt sich schlüssig aus den Prüfungsunterlagen, dem Abgabenakt und dem glaubwürdigen Vorbringen der Bf in der Beschwerde. Ferner meldete die Bf ihr Gewerbe erst mit 10.9.2019 an (GISA ***Zahl***). An der Richtigkeit dieser Feststellungen bestehen keine Zweifel.

Die konkrete Ausgestaltung und Ausstattung des Clubs, die regulären Öffnungszeiten sowie die Nutzung verlängerter Öffnungszeiten über einen Hintereingang ergeben sich aus den im Akt aufliegenden Auszügen der Homepage der Bf in Zusammenschau mit weiteren Angaben auf einschlägigen Internetplattformen (eisbaerenforum.com).

Die Art der Anbahnung zwischen Prostituierten und Gästen sowie die Höhe des Eintrittsentgelts des Gastes ergibt sich aus den im Rahmen der Betriebsprüfung aufgenommenen Niederschriften mit der Bf sowie mit drei im Saunaclub tätigen Prostituierten. Ebenfalls zweifelsfrei ergibt sich aus diesen Niederschriften, dass die Zimmer nach dem jeweiligen Verkehr durch die Bf gereinigt wurden und die Bezahlung der sexuellen Leistungen unmittelbar zwischen Gast und Prostituierte erfolgte.

Dass die Zimmer durch die Bf zugewiesen wurden, ergibt sich zwar nicht aus einer ausdrücklichen Anordnung, jedoch zwingend aus den objektiven Umständen. Angesichts der begrenzten Anzahl von lediglich acht Zimmern war eine gewisse Einsatz- und

Belegungsplanung unerlässlich, um Über- oder Doppelbelegungen zu vermeiden. Ohne eine koordinierende Zuweisung durch die Bf wäre ein geordneter Betrieb nicht möglich gewesen.

Ebenso war festzustellen, dass ein Mindestpreis für sexuelle Dienstleistungen von der Bf vorgegeben wurde. Dies ergibt sich aus einer Gesamtbetrachtung der Umstände: Bei einer hohen Fluktuation und häufig wechselnden Damen wäre eine Absprache unter den Prostituierten ohne zentrale Vorgabe kaum realisierbar gewesen. Zudem dient ein Mindestpreis offenkundig der Vermeidung interner Konkurrenz sowie der Sicherung eines einheitlichen Marktauftritts des Saunaclubs.

Dass die Prostituierten Provisionen aus der Getränkekonsumation mit den Gästen erhielten, ergibt sich aus den Niederschriften. Gleiches gilt für die Feststellung, dass die Prostituierten einen Eintritt zu entrichten hatten.

Die hohe Fluktuation im Betrieb sowie die üblicherweise anwesenden zwei bis sieben - in Ausnahmefällen bis zu zehn - Prostituierten ergeben sich schlüssig sowohl aus den Niederschriften als auch aus den von der Bf geführten Anwesenheitslisten.

Die Feststellung, dass die Arbeitszeiten zumindest teilweise von der Bf vorgegeben wurden, ergibt sich daraus, dass die Öffnungszeiten des Clubs von der Bf festgelegt wurden. Um einen funktionierenden Betrieb aufrechtzuerhalten, musste zu diesen Öffnungszeiten eine Mindestanzahl an Prostituierten anwesend sein. Daraus folgt, dass die Bf jedenfalls steuernd auf die zeitliche Einsatzplanung Einfluss nahm und die Anwesenheit der Prostituierten nicht, wie in den Niederschriften angegeben, vollständig ihrer freien Disposition überlassen blieb.

Unstrittig ist weiters, dass sich das Personalhaus nicht im Club befand. Ebenso ergibt sich zweifelsfrei aus den Niederschriften, dass für die Unterkunft kein Entgelt zu entrichten war, sofern keine Umsätze erzielt wurden.

Unstrittig ist auch, dass die Bf Anwesenheitslisten führte. Diese Aufzeichnungen dienten organisatorischen Zwecken (Zimmervergabe und behördliche Meldepflichten) und stellen keine Grundaufzeichnungen über die erzielten Sexumsätze dar.

Die Feststellung, dass keine Grundaufzeichnungen über die Höhe oder Anzahl der erzielten Umsätze aus sexuellen Dienstleistungen geführt wurden, ergibt sich zweifelsfrei aus dem eigenen Vorbringen der Bf.

Die Feststellungen zum Internetauftritt des Clubs ergibt sich zweifelsfrei aus den im Akt aufliegenden Abbildungen und Auszügen aus der Homepage der Bf. Diese belegen sowohl die Außenwirkung des Betriebs als auch die einheitliche Darstellung des Leistungsangebots.

Die Feststellung, dass die im Saunaclub von den Prostituierten verwendeten Betriebsmittel wie Handtücher, Kondome, Sexspielzeug und ähnliche Gegenstände von der Bf gestellt wurde, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Zum einen tritt der Saunaclub nach seinem Internetauftritt gegenüber den Kunden als ein einheitlicher und jederzeit betriebsbereiter Gesamtbetrieb auf. Ein solcher Betrieb setzt voraus, dass die für den laufenden Ablauf erforderlichen Betriebsmittel in ausreichender Menge, in gleichbleibender Qualität und jederzeit verfügbar bereitgestellt werden. Dies betrifft insbesondere hygienerelevante Verbrauchsgüter wie Handtücher, Bettwäsche und Kondome, aber auch die Möblierung und Ausstattung der Zimmer.

Vor diesem Hintergrund erscheint es lebensfremd, dass jede einzelne Prostituierte diese Betriebsmittel selbst mitbringt, lagert, reinigt oder ersetzt. Dies gilt umso mehr angesichts der wechselnden Anwesenheit der Prostituierten, der begrenzten Anzahl an Zimmern sowie der Notwendigkeit, den Kunden jederzeit ein gleichbleibendes Leistungs- und Hygieneniveau zu bieten.

Darüber hinaus ist unbestreitbar, dass die Einrichtung und Ausstattung der einzelnen Zimmer von der Bf bereitgestellt werden und als Betriebsmittel des Saunaclubs anzusehen sind.

Das gegenteilige Vorbringen der Bf, wonach die genannten Betriebsmittel von den Prostituierten selbst beigelegt worden seien, erweist sich daher als nicht glaubwürdig.

Die Feststellung, dass eine im gegenständlichen Saunaclub tätige Prostituierte im maßgeblichen Zeitraum durchschnittlich drei Freier pro Tag betreute, ergibt sich aus einer Gesamtwürdigung der Aussagen der einvernommenen Prostituierten sowie der wirtschaftlichen und zeitlichen Rahmenbedingungen des Saunaclubs.

Eine der einvernommenen Prostituierten gab an, an einzelnen Tagen bis zu fünf Freier zu haben, wies jedoch zugleich darauf hin, dass es an manchen Tagen zu keinerlei Kundenkontakten gekommen sei. Diese Aussage beschreibt eine stark schwankende Auslastung mit Spitzen- und Nulltagen. Eine weitere Prostituierte erklärte, im Regelfall zwei bis drei Freier pro Tag zu haben. Die dritte einvernommene Prostituierte machte keine quantitativen Angaben zur Anzahl der täglichen Freier, sodass ihre Aussage für die Ermittlung eines Durchschnittswerts nur eingeschränkt verwertbar ist.

Bei der Würdigung dieser Aussagen ist zu berücksichtigen, dass Selbstauskünfte von Prostituierten durch Schamgefühle sowie durch einen möglichen steuerlichen oder abgabenrechtlichen Druck beeinflusst sein können und daher tendenziell eher niedrig angesetzt werden. Die genannten Werte sind daher nicht als Obergrenze, sondern als Mindestannäherung an die tatsächlichen Verhältnisse zu verstehen.

Gleichzeitig ist den äußeren Rahmenbedingungen Rechnung zu tragen:

Der maßgebliche Zeitraum war wesentlich durch die COVID-19-Pandemie geprägt, die mit erheblichen behördlichen Einschränkungen, Reisehemmnissen und einer insgesamt rückläufigen Nachfrage im Prostitutionsgewerbe verbunden war.

Ebenso bestätigt die ***Tageszeitung A*** in einem Artikel vom ***8.7.9999***, dass bereits vor der Pandemie im gegenständlichen Club „*die Geschäfte schleppend liefen und laufen*“. Dass die Bf später insolvent wurde, unterstreicht die angespannte wirtschaftliche Lage zusätzlich.

Unter Abwägung dieser Aspekte erscheint es sachgerecht, weder von den höchsten genannten Tageswerten auszugehen noch die Selbstauskünfte ungeprüft zu übernehmen. Vielmehr ist im Rahmen einer vorsichtigen, aber realitätsnahen Schätzung davon auszugehen, dass sich Tage mit höherer Auslastung und Tage ohne Freier insgesamt auf einem Niveau von durchschnittlich drei Freiern pro Prostituierte und Tag ausgleichen.

Zusätzlich war auf allgemein zugängliche Vergleichswerte Bedacht zu nehmen. So geht etwa Wikipedia unter Verweis auf eine externe Quelle davon aus, dass Prostituierte im Durchschnitt mit rund drei Freiern pro Tag rechnen

(https://de.wikipedia.org/wiki/Prostitution_in_%C3%96sterreich). Dieser Wert stellt zwar keine verbindliche Statistik dar, eignet sich jedoch als Plausibilitätsmaßstab im Rahmen der freien Beweiswürdigung und deckt sich mit den im Verfahren gewonnenen Erkenntnissen.

Die Feststellung, dass im maßgeblichen Zeitraum pro Freier ein durchschnittliches Entgelt von rund € 150,- (inkl USt) zugrunde zu legen ist, ergibt sich aus einer Gesamtwürdigung vergleichbarer Fallkonstellationen sowie objektiver Marktinformationen.

In einem ähnlichen Fall wurde vom Bundesfinanzgericht festgestellt, dass die Freier für eine 30-minütige Leistung rund € 100,- und für eine 60-minütige Leistung rund € 150,- zu bezahlen hatten (BFG 02.07.2024, RV/7100324/2015). Aus diesen beiden regelmäßig angebotenen Leistungsarten ergibt sich ein arithmetischer Mittelwert von € 125 pro Kundenkontakt, der einen typischen Leistungsfall realitätsnah abbildet. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass sich dieser Sachverhalt auf das Jahr 2011 bezieht und seither eine allgemeine Preissteigerung im Dienstleistungsbereich eingetreten ist.

Diese Einschätzung wird durch öffentlich zugängliche Internetauftritte (kaufmich.de) der im gegenständlichen Club tätigen Prostituierten gestützt. Dort wurden Preise von € 120,- für 30 Minuten und € 200,- für eine Stunde angegeben; bei einer weiteren Prostituierten belief sich das Entgelt für eine Stunde auf € 180,-. Diese Preisangaben liegen insgesamt über den im Vergleichsfall herangezogenen Beträgen und bestätigen, dass ein durchschnittlicher Ansatz im Bereich von € 150,- pro Freier jedenfalls plausibel und nicht überschätzt ist.

Ergänzend ist festzuhalten, dass mit dem angesetzten Durchschnittsbetrag auch die dem Betrieb zufließenden Provisionen aus dem Getränkekonsum der Gäste abgegolten sind. Die

Schätzung bildet somit die dem Betrieb insgesamt zurechenbaren Einnahmen pro Kundenkontakt vollständig und realitätsnah ab. Insgesamt erweist sich die Heranziehung eines durchschnittlichen Entgelts unter Berücksichtigung der vorangegangenen Ausführungen zur Pandemie und Insolvenz von rund € 150,- pro Freier als lebensnah und plausibel.

Die Feststellungen zu ***A*** ergeben sich zweifelsfrei aus dem Bescheid der SVS sowie der im Akt vorliegenden BP Bericht betreffend dieser Dame.

Die Feststellungen zu ***C***, ***D*** und ***B*** und zu einer bestehenden Pflichtversicherung nach § 2 Abs 1 Z 4 GSVG waren aufgrund der Einsichtnahme des Gerichts in die Finanzanwendungen der Abgabenbehörde sowie Abfragen beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung zu treffen. Die Feststellungen ergeben sich dabei zweifelsfrei aus den jeweiligen Abfragen.

Die Feststellung, dass für die weiteren bei der Bf tätigen Prostituierten im maßgeblichen Zeitraum weder eine Anmeldung bei der SVS noch eine Pflichtversicherung bestanden hat, gründet sich auf umfangreiche Abfragen in den Finanzanwendungen der Abgabenbehörde sowie auf Recherchen beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung.

Gegenstand dieser Abfragen waren jene Prostituierten, die nach den getroffenen Feststellungen über eine relevante Anzahl von Anwesenheitstagen verfügten. Bei diesen Personen wäre entweder aufgrund der Höhe der erzielten Einnahmen die Verpflichtung zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen oder jedenfalls aufgrund des Überschreitens der Geringfügigkeitsgrenze eine sozialversicherungsrechtliche Pflichtversicherung zu erwarten gewesen. In einem solchen Fall hätten entsprechende Eintragungen sowohl in den steuerlichen Anwendungen als auch im Datenbestand des Dachverbandes aufscheinen müssen.

Die durchgeführten Abfragen ergaben jedoch, dass im maßgeblichen Zeitraum weder Einkommensteuererklärungen eingereicht wurden noch steuerliche Datensätze zu den betreffenden Personen vorhanden waren. Überwiegend waren nicht einmal Versicherungsnummern vorhanden. Ferner fanden sich im Datenbestand des Dachverbandes keinerlei Hinweise auf eine sozialversicherungsrechtliche Meldung oder Pflichtversicherung dieser Prostituierten.

Dass entsprechende Meldungen unterblieben sind, kann unterschiedliche Gründe haben, etwa mangelndes Interesse an einer sozialen Absicherung oder fehlende Kenntnis über deren Voraussetzungen und Vorteile. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Tätigkeit als Prostituierte nach wie vor gesellschaftlich stigmatisiert ist und die Anmeldung bei der Sozialversicherung mit einer persönlichen Offenlegung der Tätigkeit verbunden ist, die mit Scham- oder Hemmgefühlen einhergehen kann.

Vor diesem Hintergrund und angesichts der übereinstimmenden Ergebnisse der durchgeführten Abfragen bestehen für das erkennende Gericht keine Zweifel daran, dass für die weiteren bei der Bf tätigen Prostituierten im maßgeblichen Zeitraum keine sozialversicherungsrechtlichen Meldungen oder Pflichtversicherungen bestanden haben.

Die Feststellungen zu den im Saunaclub tätigen Prostituierten sowie zur Anzahl ihrer jeweiligen Anwesenheitstage beruhen auf den von der Bf geführten Anwesenheitslisten.

Bei genauerer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass an einer beträchtlichen Anzahl von Betriebstagen keine Meldungen an die Bezirksverwaltungsbehörde erstattet wurden. Konkret betrifft dies im Jahr 2019 insgesamt 86 Tage, im Jahr 2020 sowie im Jahr 2021 jeweils 81 Tage und im Jahr 2022 insgesamt 59 Tage. Dabei wurden Zeiträume mit behördlich angeordneten Corona-Beschränkungen, insbesondere Lockdowns, sogenannte „Lockdown-light“-Phasen sowie Tage mit bloßer Maskenpflicht, nicht in diese Berechnung einbezogen. Für das Jahr 2022 wurden fehlende Meldungen erst ab Juni 2022 berücksichtigt.

Ausgehend von den Angaben der Bf, wonach der Saunaclub im Regelbetrieb mit etwa zwei bis sieben Prostituierten pro Tag geführt wurde, war für jene Tage ohne Meldung eine sachgerechte Ergänzung der Anwesenheitstage vorzunehmen. Unter Bedachtnahme auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung sowie zugunsten der Bf wurde hierbei ein konservativer Mittelwert von drei Prostituierten pro Tag angesetzt. Dieser Ansatz trägt sowohl den betrieblichen Gegebenheiten als auch den pandemiebedingten Einschränkungen Rechnung.

Die so ermittelten zusätzlichen Anwesenheitstage (Anwesenheitstage x 3 Prostituierte) wurden den jeweils gemeldeten Prostituierten anteilig zugerechnet. Daraus ergeben sich rechnerisch pro gemeldete Prostituierte zusätzliche Anwesenheitstage von 21,5 Tagen im Jahr 2019, jeweils 9 Tagen in den Jahren 2020 und 2021 sowie 8,4 Tagen im Jahr 2022.

Die Feststellungen zu den Schätzungen der Abgabenbehörde gründen auf die vorliegenden Prüfberichte. Dass der Bf die Identität der in die Berechnungen einbezogenen Prostituierten namentlich bekannt war, ergibt sich bereits daraus, dass die Schätzung auf Grundlage jener Prostituierten vorgenommen wurde, die von der Bf selbst an die Bezirksverwaltungsbehörde gemeldet worden waren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Nichtselbständige Tätigkeit vs Selbständigkeit

Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Nach § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen (Abs. 2 leg. cit.).

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs 7 und Abs 8 des WKG 1998.

Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach der ständigen (berufsgruppenunabhängigen) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066; VwGH 21.03.2018, Ra 2016/13/0051).

Im gegenständlichen Beschwerdefall zeigt sich nach Ansicht des erkennenden Gerichts eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf bereits daran, dass wesentliche Rahmenbedingungen von der Bf vorgegeben wurden. Die Zimmer wurden von der Bf zur Verfügung gestellt, die jeweilige Zimmerzuteilung erfolgte ebenfalls durch die Bf. Die Prostituierten hatten daher weder eine freie Wahl des Arbeitsplatzes noch eine eigene betriebliche Struktur. Die Öffnungszeiten des Saunaclubs wurden von der Bf festgelegt. Auch die Möglichkeit, den Club über den Hintereingang zu längeren Öffnungszeiten zu nutzen, beruhte nicht auf eigenständiger Disposition der Prostituierten, sondern war Teil des von der Bf vorgegebenen Betriebsmodells.

Auch die Betriebsmittel wie Handtücher, Kondome oder Sexspielzeug wurden überwiegend von der Bf bereitgestellt. Die Prostituierten verfügten somit über keine wesentliche Betriebsstruktur. Die vom Personal der Bf durchgeführte Reinigung der Zimmer dokumentiert weiters, dass die Organisation des Ablaufs (von der Bereitstellung der Zimmer bis zur Wiederherstellung der Einsatzbereitschaft) allein in der Verantwortung der Bf lag. Überdies wurde eine Anwesenheitsliste geführt. Auch wenn deren Führung auf einer behördlichen Auflage beruhte, diente sie auch der organisatorischen Kontrolle des Betriebsablaufs.

Nach den Feststellungen zum Internetauftritt der Bf wurde der Saunaclub nach außen als ein einheitlicher Betrieb beworben und wahrgenommen. Die auf der Homepage angeführten

Damen wurden ausschließlich unter Künstlernamen mit Ablichtungen von bestimmten Körperteilen dargestellt. Individuelle Kontaktdaten, insbesondere persönliche Telefonnummern, wurden nicht veröffentlicht. Eine (Erst-)Kontaktaufnahme war nur durch einen Besuch des Saunaclubs möglich.

Die Bf gab zwar in ihrer Niederschrift an, dass eine Anbahnung von Terminen auch über Mobiltelefone der Prostituierten erfolgen könne. Dies mag aber nicht den Regelfall betreffen. Vielmehr ist lebensnah davon auszugehen, dass ein etwaiger weiterer Kontakt über Mobiltelefone regelmäßig erst nach einem zuvor im Saunaclub erfolgten „persönlichen Kennenlernen“ zustande kam. Diese Einschätzung wird auch dadurch gestützt, dass der Betrieb nach seinem Gesamtkonzept auf den Besuch zu den Öffnungszeiten des Clubs ausgerichtet war. Selbst wenn in Einzelfällen Folgetermine oder weitere Absprachen über Mobiltelefone organisiert wurden, ändert dies nichts daran, dass die Prostituierten in die betrieblichen Abläufe und den organisatorischen Rahmenbedingungen eingebunden waren und die Anbahnung der Leistungen ihren Ausgangspunkt regelmäßig im Saunaclub hatte. Eine ausschließlich oder überwiegend außerhalb des Saunaclubs stattfindende Kontakthanbahnung konnte im Verfahren nicht festgestellt werden.

Die Prostituierten traten damit nicht als eigenständige Anbieterinnen mit eigenem Marktauftritt in Erscheinung, sondern waren Teil des von der Bf insgesamt angebotenen Leistungsangebots. Sie wurden nicht als selbständige Kooperationspartnerinnen mit eigener Außenpräsenz geführt, sondern in den einheitlichen Außenauftritt des Saunaclubs eingebunden.

Darüber hinaus wurden Prostituierte auf der Homepage der Bf zur eigenen Bewerbung aufgefordert. Die Aufnahme neuer Damen erfolgte folglich im Rahmen eines von der Bf gesteuerten Auswahlprozesses. Der auf der Homepage enthaltene Hinweis, wonach die Prostituierten selbständig tätig seien, vermag daran nichts zu ändern und kann angesichts der dargestellten objektiven Umstände keine entscheidende Bedeutung zukommen.

Eine Weisungsgebundenheit der Prostituierten zeigt sich zunächst in der Pflicht, die jeweils zugewiesenen Zimmer zu benutzen. Eine freie Entscheidung über Ort und Art der Leistungserbringung war nicht gegeben. Darüber hinaus ist auch wesentlich, dass ein Mindestpreis für die sexuellen Dienstleistungen von der Bf vorgegeben wurde. Die Prostituierten konnten somit nicht frei über die Preisgestaltung disponieren, sondern hatten sich an die von der Bf definierten Preisuntergrenze zu halten. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes spricht dieser Umstand bereits für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 20.5.10, 2006/15/0290). Auch die vorgegebenen Öffnungszeiten einschließlich der längeren Nutzungsmöglichkeiten über den Hintereingang stellen faktische Weisungen dar, wann die Prostituierten die Tätigkeiten ausüben können.

Bereits aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich klar und eindeutig, dass eine Weisungsgebundenheit gegenüber der Bf und eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf vorlagen. Vor diesem Hintergrund wäre eine weitere Prüfung, ob ein Unternehmerwagnis bestand oder eine Vertretungsmöglichkeit eingeräumt war, nicht mehr entscheidungswesentlich. Unabhängig davon ist jedoch festzuhalten, dass auch bei näherer Betrachtung weder ein relevantes Unternehmerwagnis noch eine echte Möglichkeit zur Vertretung gegeben war.

Ein unternehmerisches Risiko würde voraussetzen, dass die Prostituierten mit eigenen Betriebsmitteln, eigener Preisgestaltung und Kundenakquise auftreten. Im vorliegenden Beschwerdefall wurden jedoch die wesentlichen Rahmenbedingungen (Räumlichkeiten, Betriebsmittel, Öffnungszeiten, Mindestpreise, Werbung) von der Bf vorgegeben. Die Prostituierten erhielten zusätzlich Provisionen für den Getränkeverkauf, was sie in das Entgeltsystem der Bf integrierte, und ihre wirtschaftliche Abhängigkeit verstärkte.

Charakteristisch ist weiters, dass bei ausbleibenden Einnahmen keine Kosten für eine Übernachtung im Personalhaus anfielen. Die Prostituierten waren damit nur mit geringen Fixkosten belastet. Zwar war für den Zutritt zum Saunaclub auch ein Eintritt der Prostituierten zu entrichten, ein für eine selbständige unternehmerische Tätigkeit typisches Risiko eines Totalverlustes bestand jedoch nicht.

Das wirtschaftliche Risiko lag vielmehr im Wesentlichen bei der Bf, die die gesamte Infrastruktur vorhielt, die Werbung finanzierte und den Betrieb organisatorisch gestaltete. Die Prostituierten waren in dieses von der Bf geschaffene System eingebunden und erzielten ihre Entgelte innerhalb dieses Rahmens, ohne selbst die maßgeblichen unternehmerischen Risiken zu tragen. Dass das unternehmerische Risiko ausschließlich bei der Bf lag, zeigt sich auch in der späteren Insolvenz der Bf.

Ferner ergibt sich aus den Feststellungen, dass die Tätigkeit an eine persönliche Anwesenheit gekoppelt war. Eine eigene unternehmerische Gestaltung durch Einsatz von Substituten konnte schon aufgrund des beschriebenen Auswahlverfahrens (Bewerbung über die Homepage) nicht stattfinden.

Aus einer Gesamtwürdigung aller objektiven Umstände folgt daher, dass die Prostituierten nicht selbstständig tätig waren, sondern als nicht selbstständige Arbeitnehmerinnen gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 zu qualifizieren sind. Die Bf wäre daher verpflichtet gewesen, Aufzeichnungen zu führen, Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

3.1.2. Schätzung / Berechnung

§ 184 BAO lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde (nach § 2a BAO auch das BFG) die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach den getroffenen Feststellungen führte die Bf keinerlei Aufzeichnungen über die erzielten Prostitutionserlöse. Die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht waren daher gemäß den gesetzlichen Vorgaben zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt.

Die Schätzung des erkennenden Gerichts stützt sich - wie festgestellt - auf die Annahme, dass eine Prostituierte durchschnittlich drei Freier pro Anwesenheitstag bediente und pro Kundenkontakt ein Entgelt von € 150,- inklusive Umsatzsteuer erzielt wurde. Die Anzahl der Anwesenheitstage wurde dabei auf Grundlage der getroffenen Feststellungen angesetzt. Diese Vorgangsweise erscheint geeignet, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0265; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122). Ziel jeder Schätzung ist es, jene Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068). Dabei ist zu berücksichtigen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022).

Nach § 86 EStG 1988 obliegt dem Finanzamt der Betriebsstätte die Prüfung der Einhaltung aller für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr

1. der Lohnsteuer,
2. der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1, Z 4 und Z 5 zweiter Fall sowie die für die Erhebung
3. des Dienstgeberbeitrages (§ 41 FLAG) und
4. des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 8 Wirtschaftskammergesetz 1998)

maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (Lohnsteuerprüfung) nach Maßgabe der Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge – PLABG, BGBl. I Nr. 98/2018.

Nach Abs 1a leg cit ist die Versicherungszuordnung auch für die Qualifikation der Einkünfte nach § 2 Abs 3 EStG 1988 bindend, wenn ein rechtskräftiger Feststellungsbescheid nach § 412c

ASVG oder § 194b GSVG oder § 182a BSVG vorliegt. Dies gilt nicht, wenn der Bescheid auf falschen Angaben beruht oder sich der zugrunde liegende Sachverhalt geändert hat.

Abs 2 leg cit lautet: Ergibt sich bei einer Lohnsteuerprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so kann die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages ist auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer Bedacht zu nehmen.

Zunächst ist auszuführen, dass der durch BGBl I 125/2017 eingefügte, ab 2.8.2017 in Kraft getretene Abs 1a Rechtssicherheit dahingehend schaffen soll, welcher Pflichtversicherung ein Abgabepflichtiger unterliegt. Hat der zuständige Versicherungsträger die Pflichtversicherung nach dem GSVG oder dem BSVG (§ 194b GSVG bzw. § 182a BSVG) mit Bescheid festgestellt, so ist diese Feststellung auch für das Finanzamt bindend.

Hinsichtlich der Prostituierten ***A*** liegt ein Bescheid der SVS vor, mit welchem festgestellt wurde, dass sie seit 12.11.2019 als Dienstnehmerin im Gewerbe der besonderen Art selbständig erwerbstätig ist. Als Rechtsgrundlage wurde § 194 b GSVG angeführt. Infolge der damit eintretenden Bindungswirkung sind die dieser Prostituierten zuzurechnenden Erlöse nicht in die gegenständlichen Berechnungen einzubeziehen.

Dem Vorbringen der Bf, das prüfende Organ hätte im Zuge der Lohnsteuerprüfung Kontakt mit dem Sozialversicherungsträger aufnehmen und klären müssen, ob eine Pflichtversicherung nach dem GSVG vorliegt, ist zunächst entgegenzuhalten, dass eine solche Verständigungspflicht des Finanzamtes nur dann besteht, wenn sich im Rahmen der Lohnsteuerprüfung der Verdacht ergibt, dass anstelle der bisherigen Pflichtversicherung nach § 2 Abs 1 Z 1 oder Z 4 GSVG tatsächlich eine Pflichtversicherung nach dem ASVG vorliegen könnte.

Nach den getroffenen Feststellungen unterlag nicht nur ***A*** (Feststellungsbescheid) der Pflichtversicherung nach dem GSVG sondern auch ***C*** (1.11.2019 – 31.12.2023), ***D*** (1.1.2020 – 31.8.2024) sowie ***B*** (ab 4.5.2021). In diesen Fällen wäre die Abgabenbehörde gemäß der angeführten gesetzlichen Bestimmungen in Verbindung mit § 412b ASVG verpflichtet gewesen, die SVS ohne unnötigen Aufschub über die relevanten Sachverhalte zu informieren, um dem zuständigen Versicherungsträger die Durchführung der erforderlichen sozialversicherungsrechtlichen Ermittlungen zu ermöglichen.

Grundsätzlich entfaltet eine sozialversicherungsrechtliche Zuordnung Bindungswirkung für die einkommensteuerliche Qualifikation nur dann, wenn ein rechtskräftiger Feststellungsbescheid

des zuständigen Versicherungsträgers vorliegt. Eine derartige Versicherungszuordnung ist in der Folge für die Qualifikation der Einkünfte gemäß § 2 Abs 3 EStG 1988 bindend.

Im gegenständlichen Fall lagen für die genannten Prostituierten (außer ***A***) zwar keine rechtskräftigen Feststellungsbescheide der SVS vor. Angesichts der tatsächlich bestehenden und dokumentierten Pflichtversicherung ist jedoch davon auszugehen, dass die SVS bei ordnungsgemäßer und zeitnaher Verständigung durch die Abgabenbehörde entsprechende Feststellungsbescheide erlassen hätte. Dass es hierzu nicht gekommen ist, beruht ersichtlich nicht auf einer inhaltlichen Ablehnung der Versicherungspflicht, sondern ausschließlich darauf, dass die SVS vom Finanzamt nicht in Kenntnis gesetzt wurde und somit kein entsprechendes Verfahren eingeleitet werden konnte.

Unter diesen Umständen erscheint es sowohl sachlich als auch rechtlich gerechtfertigt, die genannten Prostituierten in den jeweils festgestellten Versicherungszeiträumen aus den gegenständlichen Berechnungen auszuschneiden. Eine Nachholung von Feststellungsverfahren würde am materiellen Ergebnis nichts ändern, sondern lediglich zu einer unnötigen Verfahrensverlängerung führen. Für ***C*** waren daher im Jahr 2019 12 Tage aus den Berechnungen betreffend 2019 auszuschneiden (erst ab 1.11.2019 gemeldet).

Hinsichtlich der übrigen bei der Bf tätigen Prostituierten lagen hingegen weder Meldungen beim zuständigen Sozialversicherungsträger noch bescheidmäßige Feststellungen über eine Pflichtversicherung vor. Mangels einer solchen sozialversicherungsrechtlichen Vorentscheidung besteht keine Bindungswirkung. In diesen Fällen kann die Qualifikation der Einkünfte selbstständig vorgenommen werden.

Hinsichtlich der Berechnung der pauschalen Lohnsteuernachforderung ist zunächst festzuhalten, dass nicht der Bruttobetrag von € 150,-, sondern der Nettobetrag von € 125,- als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist. Dies deshalb, weil die Umsatzsteuer gesondert von der Abgabenbehörde im Rahmen einer weiteren Prüfung auch tatsächlich festgesetzt wurde. Der Ansatz des Bruttobetrags als Bemessungsgrundlage ist daher unzulässig.

Die Einnahmen der Prostituierten wurden auf Basis der festgestellten Anwesenheitstage ermittelt, indem diese mit durchschnittlich drei Freiern pro Tag sowie einem Nettoentgelt von € 125,- pro Freier multipliziert wurden.

Zur Ermittlung des maßgeblichen Durchschnittsteuersatzes wurden die so berechneten Einnahmen auf ein Jahreseinkommen hochgerechnet, wobei die Monate tatsächlicher Anwesenheit jeweils auf zwölf Monate umgelegt wurden. Die durchschnittlichen Jahreseinnahmen pro Prostituierte ergaben sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der hochgerechneten Jahreseinnahmen aller Prostituierten zur Anzahl der im jeweiligen Jahr tätigen Prostituierten.

Auf Grundlage dieser durchschnittlichen Jahreseinnahmen wurde der nach dem jeweils gültigen Einkommensteuertarif maßgebliche Durchschnittsteuersatz ermittelt. Dieser Durchschnittsteuersatz wurde in weiterer Folge auf die tatsächlich festgestellten Einnahmen der jeweiligen Prostituierten angewendet. Der so errechnete Durchschnittsteuersatz betrug im Jahr 2019 32%, im Jahr 2020 29%, im Jahr 2021 27% und im Jahr 2022 28%. Für die Berechnungen wurden zugunsten der Bf Monats- oder Tagestabellen nicht berücksichtigt.

Für das Jahr 2019 wurden die Berechnungen erst ab September 2019 vorgenommen, da die Bf erst ab diesem Zeitpunkt als Einzelunternehmerin tätig war. Im davor liegenden Zeitraum übte sie die Funktion der Geschäftsführerin der GmbH aus, wobei die unternehmerische Tätigkeit der GmbH als eigenständigem Rechtsträger zuzurechnen ist. Eine Inanspruchnahme der Bf für diesen Zeitraum scheidet auf Basis der hier angewendeten Haftungsregel aus.

Die konkreten Berechnungen der einzelnen Jahre sind den Berechnungsblättern im Anhang zu entnehmen.

Die Inanspruchnahme der Lohnsteuerhaftung liegt überdies im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 28.04.2011, 2010/15/0182). In Anbetracht der Tatsache, dass die Bemessungsgrundlagen für die von der Bf in den Streitjahren einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer nicht als geringfügig zu beurteilen sind, hat die belangte Behörde, durch die GPLA in Rahmen des angeführten Berichts, das Ermessen rechtsrichtig geübt und die Bf zu Recht gemäß § 82 EStG 1988 iVm § 202 Abs 1 BAO und § 224 Abs 1 BAO zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen.

3.1.3. Verfahrensrechtliches

Hinsichtlich der mit Nachtrag zur Beschwerde beantragten Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist festzuhalten, dass Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung begründen (VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102; VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069; VwGH 27.6.2012, 2008/13/0148; BFG 23.5.2023, RV/3100801/2016). Aufgrund des eindeutig festgestellten Sachverhalts sah sich auch das Bundesfinanzgericht nicht veranlasst, eine mündliche Verhandlung abzuhalten. Zudem meinte auch die Bf in ihrer Eingabe vom 4.2.2026, dass alle Unterlagen vorlägen und eine mündliche Verhandlung somit nicht mehr unbedingt notwendig sei. Insofern konnte eine solche Verhandlung, die allenfalls amtswegig durchzuführen gewesen wäre, entfallen.

Zum Vorbringen, mehrere Finanzbeamte hätten bestätigt, dass Prostituierte in vergleichbaren Fällen als Selbständige behandelt würden und es liege daher im verfahrensgegenständlichen Fall eine Ungerechtigkeit bzw Ungleichbehandlung vor, ist abschließend festzuhalten, dass ausschließlich der konkrete, im Verfahren festgestellte Sachverhalt Gegenstand der rechtlichen Beurteilung ist.

Eine Bindung an eine behauptete Verwaltungspraxis oder die Behandlung anderer, nicht

verfahrensgegenständlicher Fälle besteht nicht. Selbst wenn in anderen Fällen durch die Abgabenbehörde eine abweichende rechtliche Beurteilung erfolgt sein sollte, lässt sich daraus kein Anspruch auf eine gleichartige, gegebenenfalls rechtswidrige Vorgangsweise ableiten. Maßgeblich ist allein, ob im vorliegenden Fall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen von Dienstverhältnissen vorliegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.4. Festsetzung

2019

	Zeitraum	Hinzurechnung		Nachforderung
L	1.9.2019 – 31.12.2019	€ 123.187,50	32%	€ 39.420,-
DB	1.9.2019 – 31.12.2019	€ 123.187,50	3,9%	€ 4.804,31
DZ	1.9.2019 – 31.12.2019	€ 123.187,50	0,41%	€ 505,07

2020

	Zeitraum	Hinzurechnung		Nachforderung
L	1.1.2020 – 31.12.2020	€ 286.875,-	29%	€ 83.193,75,-
DB	1.1.2020 – 31.12.2020	€ 286.875,-	3,9%	€ 11.188,13
DZ	1.1.2020 – 31.12.2020	€ 286.875,-	0,41%	€ 1.176,19

2021

	Zeitraum	Hinzurechnung		Nachforderung
L	1.1.2021 – 31.12.2021	€ 302.250,-	27%	€ 81.607,50
DB	1.1.2021 – 31.12.2021	€ 302.250,-	3,9%	€ 11.787,75
DZ	1.1.2021 – 31.12.2021	€ 302.250,-	0,41%	€ 1.239,23

2022

	Zeitraum	Hinzurechnung		Nachforderung
L	1.1.2022 – 31.12.2022	€ 203.925,-	29%	€ 59.138,25
DB	1.1.2022 – 31.12.2022	€ 203.925,-	3,9%	€ 7.953,01
DZ	1.1.2022 – 31.12.2022	€ 203.925,-	0,41%	€ 836,01

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.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof war nicht zuzulassen, da die Entscheidung im Wesentlichen auf der Beurteilung von Sachverhaltsfragen beruht, die einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind. Die rechtliche Beurteilung orientiert sich an der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bzw ergibt sich eindeutig aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt somit nicht vor.

Innsbruck, am 19. Februar 2026