



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KEG, Wien, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2005 nach der am 17. Juni 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

(A) Die KEG (idF KEG) betreibt ua ein homosexuell orientiertes Escort- bzw. Begleitservice. Bei der Inanspruchnahme dieses „Gay-Escortservices“ wird vom Kunden ein von der KEG festgelegtes Entgelt laut Tarifliste bezahlt. Dieses Entgelt wird zwischen der KEG und der „Begleitperson“ (dem „Escort“) im Verhältnis 45 % zu 55 % aufgeteilt, wobei die KEG lediglich ihren Anteil von 45 % der Umsatzsteuer unterzieht.

(B) Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung für die Monate Februar bis Dezember des Jahres 1999 wurde von der Betriebsprüfung (idF Bp) das gesamte Escortserviceentgelt umsatzsteuerlich der KEG zugerechnet.

Die dagegen erhobene Berufung der KEG wurde von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit Berufungsentscheidung vom 20.8.2002, RV/666-16/03/01, als unbegründet abgewiesen.

Vom VwGH wurde mit Erkenntnis vom 25.1.2006, 2002/13/0199, diese Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. In diesem „Vorerkenntnis“ heißt es wie folgt:

„Im Beschwerdefall ist entscheidend, welche Leistung die Beschwerdeführerin dem jeweiligen Kunden erbracht hatte, welche Leistung sie mit ihm vereinbart hat und er mit Entrichtung des Entgeltes an den Escort (bar oder durch Kreditkarte mit einem auf die Beschwerdeführerin lautenden Beleg) abgelten wollte.

Die belangte Behörde setzt voraus, dass die Leistung der Beschwerdeführerin im „Zurverfügungstellen eines Escorts“ bestehe und die Beschwerdeführerin dem Escort im Innenverhältnis eine Vergütung zahle. Demgegenüber bringt die Beschwerdeführerin vor, dass sie einen Escort „bewerbe und vermittle“, dieser für seine Leistung ein Entgelt erhalte und davon eine Provision an die Beschwerdeführerin zahle bzw. diese eine Provision davon einbehalte.

Die belangte Behörde führte andererseits selbst aus, der Escort erbringe „eine von der Beschwerdeführerin beworbene und vermittelte Dienstleistung“. Dies spricht dagegen, dass die Beschwerdeführerin gegenüber den Kunden hinsichtlich des gesamten Entgelts eine sonstige Leistung erbringe und sich dabei eines Erfüllungsgehilfen bediene.

Für die Beantwortung der Frage, welche Leistung die Beschwerdeführerin den Kunden erbrachte, ob eine solche Leistung im "Bewerben und Vermitteln" bestand oder ob sie den Kunden eine Leistung anbot, zu deren Erfüllung sie sich der Escorts bediente, wären Feststellungen über das Auftreten der Beschwerdeführerin gegenüber den Kunden erforderlich gewesen. Feststellungen darüber, wie sich dieses Außenverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Kunden tatsächlich gestaltete, fehlen im angefochtenen Bescheid jedoch.

Auch hinsichtlich der Frage, wie die Kontaktaufnahme zwischen den Kunden und den Escorts erfolgte, und welche Rolle die angesprochene Homepage und vor allem die Beschwerdeführerin dabei spielte, blieb der Sachverhalt in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig.“

(C) Ausgangspunkt des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist eine die Jahre 1999 bis 2005 betreffende abgabenbehördlichen Prüfung, wobei die Bp in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Oktober 2007 bzw. im Bericht vom 13. Dezember 2007 folgende Feststellung getroffen hat:

Über eine Internetseite der KEG würden Personen zur Begleitung angeboten. Auf dieser Website seien die Begleitpersonen mit Alias-Namen und Eckdaten des Typus angeführt. Angemeldete Members könnten auch Fotos sehen. Potenzielle Begleitpersonen könnten sich über einen Button auf der Website bewerben. Bei einem Bewerbungsgespräch würden die Konditionen (fixer Honorarsatz, Anteil am Honorar, Auftragsablauf) von der KEG vorgegeben, worauf die bewerbende Person akzeptiere oder ablehne.

Der Kunde werde durch Werbung, über das Internet selbst oder durch Mundpropaganda auf diese Website aufmerksam.

Auf der Website seien auch Aufstellungen über Preise für „verschiedene, zeitliche Ausdehnungen der Begleitleistung“ enthalten. Über den Gegenstand der Begleitleistung selbst würden keine Angaben gemacht. Laut Auskunft der KEG bestünde die Leistung in der „Überlassung von Zeit“. Wie diese genutzt werde, obliege Kunden und Begleitperson, habe auch keinen Einfluss auf die Höhe des Entgeltes.

In der Unterseite „Impressum“ werde unter dem Titel „Allgemeine Geschäftsbedingungen“ darauf hingewiesen, dass die Begleitpersonen selbständig tätig seien.

Ein Kunde könne eine Begleitperson durch Anruf unter in der Website angegebenen Telefonnummern buchen. Es handle sich hierbei um die Vermittlungszentrale der KEG. Weiters bestehe die Möglichkeit, online über einen Button zu buchen.

Bei Buchung habe der Kunde folgende Angaben zu machen: Vorname (laut Auskunft Begleitpersonen meist ein Alias-Name), gewünschte Begleitperson, Zeitpunkt und Ort des Treffens, Zahlungsart (bar oder Kreditkarte). Bei Barzahlung müsse weiters eine Telefonnummer zwecks Rückruf angegeben werden. Diese Daten würden nach Auskunft der KEG nicht archiviert werden, um die Anonymität der Kunden zu gewährleisten. Bei Verfügbarkeit der Begleitperson werde der Auftrag bestätigt.

In der Folge erscheine die Begleitperson am vereinbarten Treffpunkt. Die Begleitperson nenne stets ihren Alias-Namen, um ihre eigene Anonymität zu gewährleisten. Zunächst werde die Zahlung abgewickelt (Übergabe des Bargeldbetrages oder „Durchrubbeln der Kreditkarte auf Kreditkartenbeleg“). Danach erfolge die Begleitleistung („Überlassung der Zeit der Begleitperson“). Die Gestaltung der Zeit unterliege weder Verboten noch Auflagen.

Bar- und Kreditkartenzahlungen würden sich in etwa die Waage halten. Bei Barzahlung habe die Begleitperson der KEG 45 % des Gesamtpreises abzuliefern. Bei Kreditkartenzahlung (Eingang auf Konto der KEG) erhalte die Begleitperson ihren Anteil von 55 %. Die gegenseitigen Forderungen würden saldiert und erst bei größeren Überhängen ausgeglichen.

In Bezug auf diese Vorgangsweise der KEG, lediglich 45 % des Honorars der Umsatzsteuer zu unterziehen, werde von der Bp darauf hingewiesen, dass (laut Vorerkenntnis) maßgeblich zur Beurteilung, in wessen Namen die Leistung erbracht werde, das Außenverhältnis des Rechtsgeschäftes sei („Wie stelle es sich gegenüber dem Kunden dar?“).

Da die Befragung von Kunden durch die Bp nicht möglich gewesen sei, weil entsprechende Kundendaten von der KEG nicht aufbewahrt worden seien, müsse die Beurteilung des Außenverhältnisses nach logischen Denkgesetzen anhand der anderweitigen Ermittlungsergebnisse

(Gestaltung der Website, Angaben seitens des Geschäftsführers der KEG sowie Vernehmung von Begleitpersonen) vorgenommen werden.

Der einzige dem Kunden bekannte Geschäftspartner sei aber die KEG, da diese in der Öffentlichkeit mittels der Website auftrete und zur Kontaktaufnahme dem Kunden lediglich Telefonnummern der KEG oder die Online-Buchung auf der Website der KEG zur Verfügung stehe.

Die Begleitpersonen würden gegenüber dem Kunden niemals mit dem eigenen Namen auftreten. Auf der Website seien zu den einzelnen Begleitpersonen lediglich Alias-Vornamen angegeben, unter denen die Begleitpersonen auch während der Begleitleistung auftreten würden.

Alle Vereinbarungen mit dem Kunden zur Leistungserbringung würden von der KEG vorgenommen werden (Verfügbarkeit, Preis, Zeitpunkt und Ort des Treffens, Zahlungsart). Die Begleitperson trete gegenüber dem Kunden erst bei Leistungsbeginn auf, nenne dabei aber nicht ihren eigenen Namen.

Die Leistung bestehe in der „Überlassung der Zeit der Begleitperson“. Wie diese Zeit gestaltet werde, obliege einer Vereinbarung zwischen Kunden und Begleitperson. Unterschiedliche Gestaltungen der überlassenen Zeit hätten jedoch keinerlei Einfluss auf die Höhe des Entgeltes. Die Gestaltung der Zeit sei also nicht eigentlicher Gegenstand der Leistung. Insofern könne nicht geschlossen werden, dass die Begleitperson in eigenem Namen auftrete, weil sie die Gestaltung der Zeit beeinflussen könne.

Die Vereinnahmung des Leistungsentgeltes richte sich nach Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit. Bei Barzahlung vereinnahme die Begleitperson, bei Kreditkartenzahlung die KEG.

Aus den angeführten Sachverhaltselementen sei der Schluss zu ziehen, dass die KEG die gegenständlichen Leistungen im eigenen Namen erbringe. Es seien daher die Gesamtentgelte und nicht bloß der Anteil von 45 %, welcher letztendlich der KEG verbleibe, der Umsatzsteuer zu unterziehen.

(D) Gegen die entsprechenden Bescheide des Finanzamtes vom 18. Dezember 2007 (Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 sowie 2004 und 2005) bzw. vom 9. Jänner 2008 (gemäß § 293 BAO berichtigte Umsatzsteuer für das Jahr 2003) erhob die KEG durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 18. Jänner 2008 Berufung und beantragte die „Aufhebung der Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Verletzung von Verfahrensvorschriften“. Begründend heißt es wie folgt:

Die KEG betreibe laut Gewerbeschein die „Vermittlung selbständiger Begleitpersonen, unter Ausschluss jeder an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit“. Zur Unterstützung für die Erbringung dieser Vermittlungsleistung diene die von der KEG entwickelte Homepage, auf der sich Kunden über die Begleitpersonen sowie die für die Begleitleistungen aktuellen Bedingungen informieren könnten.

Strittig sei, wem die Tätigkeit der Begleitpersonen zuzurechnen sei bzw. ob die Begleitpersonen ihre Tätigkeit im eigenen Namen erbringen würden.

Rechtlich gesehen sei gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe, wobei wesentliche Bedeutung dem Merkmal der Selbständigkeit zukomme. Dabei sei das Innenverhältnis und nicht das Auftreten nach außen maßgeblich. Werde aus dem Innenverhältnis deutlich, dass keine Selbständigkeit vorliege, könne diese auch nicht durch die Art des Auftretens nach außen erlangt werden. Trete ein Dienstnehmer im Außenverhältnis im eigenen Namen auf, erlange er deswegen nicht Unternehmereigenschaft. Die von ihm erbrachten Leistungen und Umsätze seien dem Dienstgeber zuzurechnen. Daher könne als einzige Auslegungshilfe der Außenauftritt nicht herangezogen werden. Auch ein Handelsvertreter werde üblicherweise im Namen seines Geschäftsherren auftreten. Dieser sei - anders als der Dienstnehmer - jedoch selbständig tätig.

In Bezug auf die „wirtschaftliche Leistungserbringung“ sei zu betonen, dass der Kunde die KEG beauftrage, zwischen ihm und der Begleitperson seiner Wahl einen Kontakt herzustellen. Die KEG versuche also, einen Leistungsaustausch zwischen dem Auftraggeber (= Kunde) und einem Dritten (= Begleitperson) herzustellen. Über die Vermittlung des Leistungsaustausches hinaus sei die KEG nicht Partei des Grundvertrages. Die Tätigkeit des Vermittlers unterscheide sich von den typischen vertraglichen Leistungen, die im Grundvertrag ausbedungen seien (vgl. EuGH 13.12.2001, C-235-00, „CSC Financial Services Ltd.“).

Die KEG sei nicht in den Leistungsaustausch zwischen dem Kunden und der Begleitperson eingebunden. Wie überhaupt festzuhalten sei, dass der Leistungsinhalt allein zwischen dem Kunden und der Begleitperson zu vereinbaren sei. Seitens der KEG bestehe weder ein Bestimmungs- noch ein Mitwirkungsrecht. Demgemäß scheitere schon die Zuordnung der Leistungserbringung im umsatzsteuerlichen Sinne an die Agentur.

Entgegen der Ansicht der Finanzbehörde sei es für die Unternehmereigenschaft auch kein entscheidendes Kriterium, ob der Kunde die Begleitperson mit richtigem Namen kenne. Es liege nicht in der Sphäre des Kunden, zu entscheiden, wer der Unternehmer sei und daher steuerbare Umsätze erziele.

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass, wenn sich der Kunde auf der Homepage informiere, dieser vor allem mit dem Namen „Escortservice“ konfrontiert werde. Dieser Schriftzug stehe auf allen Seiten der Homepage links oben und sei leicht erkennbar. Der Name der KEG komme ausschließlich im „Impressum“ vor, wobei auch dort der Firma eine Alias-Bezeichnung vorangestellt sei. Daher müsse die Aussage der Bp, wonach der einzige dem Kunden bekannte Geschäftspartner die KEG sei, insoweit relativiert werden, als dem Kunden die KEG nur bekannt werde, wenn er selbst die „Impressum“-Seite auf der Homepage aufrufe. In allen

anderen Fällen oder etwa auch bei telefonischer Buchung bleibe ihm die Kenntnisnahme des offiziellen Firmennamens der KEG verwehrt.

Hingewiesen werde weiters darauf, dass in den „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ der Kunde nicht nur darüber informiert werde, dass die Begleitpersonen selbständig tätig seien, sondern auch, dass die Vermittlungsprovision im Honorar für die Begleitperson bereits enthalten sei.

Klarer könne eine Trennung zwischen der Hauptleistung der Begleitperson und der Vermittlungsleistung durch die Agentur nicht getroffen werden. Dem Kunden werde zum Ausdruck gebracht, dass das von ihm zu entrichtende Entgelt aus zwei Komponenten bestehe: dem Entgelt für die Begleitperson und dem Vermittlungshonorar für die Agentur.

Überhaupt sei die Verwendung von Alias-Namen im Wirtschaftsleben nicht auf die Branche der KEG beschränkt. Sehr häufig sei dies in der Gastronomie-/Hotelbranche oder im Einzelhandel anzutreffen. In diesen Branchen sei die Verwendung von Kunstbezeichnungen weit verbreitet, wobei diese Namen keine Hinweise auf die Firma bzw. auf den Inhaber des Unternehmens geben würden. In allen Fällen kenne der Kunde vorwiegend diese Kunstnamen, ohne dass deshalb irgendjemand daran denken würde, die Umsätze einem anderen zuzurechnen als jenen, die für sich diese Einnahmen "reklamieren".

Als weiteres Beispiel seien Tankstellenpächter bzw. -betreiber mit angeschlossenen Shops bzw. Werkstätten zu nennen. Wie viele Kunden würden nicht ganz automatisch davon ausgehen, dass sämtliche Lieferungen und Leistungen auf einer Rechnung dem Pächter oder Betreiber der Tankstelle zuzurechnen seien. Und doch sei es so, dass die Treibstoffumsätze nicht bei ihnen, sondern direkt bei den Mineralölfirmen als Umsätze verbucht würden (Lieferung in fremden Namen). Dieser Umstand werde dem Kunden vorweg nicht kommuniziert.

Aufmerksame Kunden könnten einen Vermerk "Treibstofflieferung erfolgt im Namen und auf Rechnung der Fa. Shell" - bei edv-mäßig erstelltem Rechnungsbeleg - erkennen. Bei händisch erstellten Paragons sei dieser Vermerk aber nicht enthalten. Hier ziehe die Finanzbehörde nicht den Schluss, dass der Umsatz beim Pächter zu erfassen sei.

Entgegen der Ansicht der Finanzbehörde würden von der KEG keine Vereinbarungen mit dem Kunden zur Leistungserbringung getroffen. Die Verfügbarkeit einer Begleitperson richte sich ausschließlich danach, ob die Begleitperson zu der vom Kunden gewünschten Zeit terminlich könne bzw. möchte (vgl. Niederschriften zu den Zeugeneinvernahmen). Es sei aber nicht die Aufgabe des Vermittlers, die Entscheidung der Begleitperson an den Kunden weiterzugeben.

Der Preis für die Begleitleistungen sei für alle Escorts derselbe. Die KEG habe in der Festlegung des Preises für die erste Stunde zumindest die Sicherheit, einen im Vorhinein bestimmten Betrag für ihre Vermittlungsleistung zu erhalten. Melde diese Begleitperson Leis-

tungsausweitungen (mehr als eine Stunde), dann profitiere die Agentur nur in jenen Fällen, in denen sie davon auch Kenntnis erlange.

Die Höhe des Preises sei Ausdruck der Verdienstwünsche der Begleitperson sowie der Kosten und Gewinnwünsche der Agentur. Die Agentur decke mit den Einnahmen aus der Vermittlungsleistung die Kosten der Homepage, den Bürobetrieb, die Werbung etc. Von den Begleitpersonen würden keine Einnahmen für die Präsentation auf der Homepage (vergleichbar etwa mit Listgebühren im Lebensmittelhandel) verrechnet.

Der Zeitpunkt und Ort des Treffens werde ebenso wenig vom Vermittler vereinbart. Vielmehr werde dieser vom Kunden vorgeschlagen und von den Begleitpersonen bestätigt oder abgelehnt. Selbstverständlich sei es aber Aufgabe des Vermittlers, den Wunsch des Kunden an die Begleitperson weiterzugeben und dessen Entscheidung dem Kunden wiederum mitzuteilen. Ein selbständiges Entscheidungsrecht der Agentur hinsichtlich Zeit und Ort des Leistungsaustausches bestehe nicht.

Schließlich werde auch über die Zahlungsart von der Agentur keine Vereinbarung getroffen. Der Kunde könne wählen, ob er vor/nach Leistungserbringung bar oder per Kreditkarte bezahlen möchte. Seine Entscheidung habe nur insoweit Auswirkung, als bei Kreditkartenzahlung die Begleitperson entsprechende Kreditkartenbelege zum Treffen mitnehmen müsse. Eine Bestimmung der Zahlungsart durch die Agentur erfolge nicht.

Entgegen der Ansicht der Finanzbehörde trete die Begleitperson gegenüber dem Kunden nicht erst zu Leistungsbeginn auf. Richtig sei vielmehr, dass sich der Kunde bereits vor der ersten Kontaktaufnahme mit der Agentur für eine Wunsch-Begleitperson entschieden habe. Die Kontaktaufnahme zur Agentur stelle für den Kunden nur jenes Mittel dar, mit deren Hilfe er den Kontakt zur Begleitperson erreichen könne.

Überhaupt müsse man, wolle man die Beurteilung des Außenverhältnisses des gegenständlichen Rechtsgeschäftes abschließend klären, auf die Erwartungshaltung des Kunden eingehen. Ausgehend von seinem Wunsch nach Kontaktaufnahme zu einer Begleitperson würden seine Überlegungen gelten, wie er an die nötigen Informationen komme. Kenne er solche Begleitpersonen nicht, so könne die Inanspruchnahme eines Vermittlers (Agentur) wertvolle Dienste leisten. Vermittler seien Teil der Volkswirtschaft und deren Wirkung - je nach Geschäftszweig - auch den Kunden bekannt. Demgemäß verbinde ein Kunde mit der Kontaktaufnahme zur Agentur auch, dass ihm diese bei der Realisierung seines Wunsches behilflich sei. Man werde davon ausgehen können, dass der Kunde mit den Möglichkeiten einer Agentur vertraut sei. Die Auswahl der Agentur erfolge ja durch den Kunden auch nicht zufällig, sondern bedarfsorientiert. Suche der Kunde eine bestimmte Ware, werde er sich um Unterstützung durch einen Handelsvertreter bemühen, möchte er ein Grundstück erwerben, dann werde er wohl die Dienste eines Immobilienmaklers in Anspruch nehmen und möchte der

Kunde für sein Vorhaben eine Begleitperson an seiner Seite haben, dann wähle er etwa die Agentur der KEG.

Nicht übersehen werden dürfe auch, dass dem Kunden zur Erreichung seines Wunsches mehrere Wege offen stünden. Da wären etwa zu nennen: Schaltung eines bedarfsgerechten Inserates in der Zeitung, Durchsicht von entsprechenden Inseraten in den Tageszeitungen oder einschlägigen Magazinen, Befragung von anderen Personen.

Abschließend werde auf die Ausführungen und Schriftsätze im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, welche einen integrierenden Bestandteil dieser Berufung bildeten.

(E) In einer Berufungsstellungnahme der Bp heißt es vorerst, dass die Selbständigkeit der Begleitpersonen nicht in Zweifel gezogen werde. Vielmehr sei der Auftritt nach außen zur Beurteilung, in wessen Namen die Leistung erbracht werde, herangezogen worden.

Die umsatzsteuerliche Leistung bestehe in der Überlassung der Zeit bzw. der Gesellschaft der Begleitperson. Wie diese gestaltet werde, habe keinen Einfluss auf die Höhe des Entgeltes. Insofern befreie die freie Vereinbarung über die Gestaltung der überlassenen Zeit bzw. Gesellschaft die KEG nicht von der Zuordnung der Leistungserbringung. Überdies habe die Agentur durch die Gestaltung der Website durchaus Einfluss auf die Erwartungshaltung von Kunden („was dieser haben will“) und Begleitperson („was wird von mir erwartet“).

Der wirtschaftliche Usus, mit einem anderen Namen als der eigentlichen Firmenbezeichnung aufzutreten, sei der Bp bekannt. Die „Impressum“-Seite ermögliche es aber dem Kunden, auf sehr einfache Weise die tatsächlich das Escort-Service betreibende Firma, die KEG, zu eruieren. Die Identität der Begleitpersonen bleibe dem Kunden jedoch in jedem Fall verborgen, sei die Strukturierung der Geschäftsvorgänge doch gerade auf den Schutz der Identitäten ausgerichtet und würden die Begleitpersonen auch von der KEG dazu angehalten, ihre tatsächliche Identität nicht preiszugeben.

Weiters sei es nach logischen Denkgesetzen für den Kunden erkennbar, dass sowohl Begleitperson als auch die KEG einen Anteil des Gesamthonorars erhalten würden. Aus der bloßen Verwendung des Begriffes "Vermittlungshonorar" in den „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ lasse sich jedoch nicht ableiten, die Leistung werde im Namen der Begleitperson erbracht.

In der von der KEG genannten Gastronomie-/Hotelbranche sei es wohl ein leichtes, die tatsächliche Firmenbezeichnung des jeweiligen Betreibers festzustellen. Demgegenüber solle die Identität der Begleitpersonen gerade nicht bekannt werden. Auch der Vergleich mit Tankstellen scheine angesichts der Tatsache, dass auf allen Tankstellen die Namen der jeweiligen Mineralölfirma in beträchtlicher Größe zu lesen seien, zweifelhaft.

Dem Einwand, wonach die Preise für Begleitleistungen für alle Begleitpersonen gleich hoch seien und die KEG von einer Leistungsausweitung nur in jenen Fällen profitiere, in denen sie davon Kenntnis erlange, sei entgegenzuhalten, dass es das eigene Risiko der KEG sei, wenn sie keine Maßnahmen ergreife, um von "Anschlussstunden" zu erfahren.

Auch das Vorbringen, Zeitpunkt und Ort des Treffens sowie die Zahlungsart könne der Kunde bestimmen, ändere nichts daran, dass der Kunde nur mit der Agentur in Kontakt treten könne.

Die Darstellung der KEG, wonach sie bloß als Vermittler tätig sei, negiere insbesondere den Umstand, dass die Begleitperson gegenüber dem Kunden ihre Anonymität bewahren würden. Die Begleitperson lasse sich von der KEG „vermitteln“, um ihre wahre Identität zu schützen und eben nicht in eigenem Namen auftreten zu müssen.

(F) In einer Gegenäußerung hiez zu führte die KEG Folgendes aus:

Wenn die Bp die Ansicht vertrete, dass es für den Kunden leicht sei, durch Nachschau auf der „Impressum“-Seite die tatsächlich das Escort-Service betreibende Firma zu eruieren, stimme das zwar, nur die Frage sei, wie hoch der Prozentsatz der Kunden sei, die dies tue und für die eine solche rein rechtliche Frage auch wichtig sei.

In Bezug auf die Gastronomiebranche sei zu betonen, dass der Gastronomiekunde in der Regel kein Interesse habe, den wahren im Rechtsverkehr verwendeten Namen zu erforschen. Zur Auffindung der Gaststätte sei allein die Kenntnis der Kunstbezeichnung wichtig, jene der richtigen Firma dagegen überhaupt nicht.

Auch das Vorbringen der Bp betreffend die Tankstellen überzeuge nicht, da zwei Namen genannt werden könnten, die trotz der Zurverfügungstellung umfangreicher Mittel zur Eruierung der wahren Betreiber einer Tankstelle zumindest bis zur Schlussbesprechung davon überzeugt gewesen seien, dass die Treibstoffumsätze bei den Tankstellenbetreibern steuerlich erfasst würden: nämlich jene der beiden Betriebsprüfer. Und so werde es der überwiegenden Zahl der Autofahrer ergehen. Abgesehen davon habe die Bp nicht zu dem häufigen Fall Stellung genommen, dass von den Kunden neben dem Treibstoff auch noch andere Waren aus dem Shop konsumiert würden. Denn da führe die Stellungnahme der Bp gerade in die falsche Richtung, da diese Zusatzumsätze eben nicht von den Mineralölfirmen vereinnahmt würden.

Gemessen am hohen Grad der Beurteilung, wem ein Geschäft zuzurechnen sei, seien die hier angeführten Beispiele ein Hinweis dafür, dass im Außenverhältnis dem Kunden bei vielen Geschäften die wahre Identität verborgen bleibe und der Kunde durchaus das Geschäft jemand anderen zuordne als es tatsächlich - im rechtlichen Sinn - der Fall sein werde. Die Tankstellen bzw. die -shops seien dafür ein gutes Beispiel.

(G) In der über Antrag der KEG vor dem Unabhängigen Finanzsenat (idF UFS) abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten sowohl die Vertreter der KEG als auch des Finanzamtes ihre bisherigen Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der maßgebliche Sachverhalt ist vor dem Hintergrund der Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 25.1.2006, 2002/13/0199, wonach zu wesentlichen Sachverhaltselementen entsprechende Feststellungen fehlen würden, nunmehr wie folgt zusammenzufassen:

a) Website:

Die KEG betreibt eine Website (www.escort.at), über welche sie ein Gay-Escortservice anbietet.

Darauf sind zum einen die Begleitpersonen bzw. Escorts (ansässig sowohl in Wien als auch in den Bundesländern) mit Alias-Namen und einigen Eckdaten zu ihrem Typus (Alter, Grösse, Gewicht, Figur, Haare, Auto vorhanden, sexuelle Vorlieben - zB aktiv, passiv etc.) angeführt. Meldet sich der Kunde als Member an, sind ihm auch Fotos der Escorts zugänglich.

Weiters werden dem potentiellen Kunden anhand einer Aufstellung die „fixen, zeitabhängigen Preise“ für die Escortleistung mitgeteilt (zB Stand 2005: „erste Stunde - inkl. Anfahrt in Landeshauptstadt € 159,00; „jede weitere Stunde“ € 100,00; „erste Stunde mit zwei Escorts“ € 290,00; „jede weitere Stunde mit zwei Escorts“ € 180,00; „Anfahrtspauschale außerhalb je km“ € 0,36; „Nachtpauschale - 10 Stunden“ € 790,00).

Zudem werden von der KEG Pauschalpreise für längere Termine und Reisebegleitungen („ob nach Paris, New York, Zürich oder in die Südsee - unsere Escorts begleiten Sie weltweit - ein exklusiver Service, den nicht viele Escortagenturen in Perfektion bieten“) angeboten.

Der Kunde hat überdies in den ersten 15 Minuten des Termins eine „Stornomöglichkeit“, wobei er nur die Fahrtkosten (zB € 25,00 in Wien, Graz, Salzburg, Linz) zu ersetzen hat.

Auf dieser Website gab es überdies ca. zwei Jahre lang (auf jeden Fall aber im Jahre 2005) einen „Bonus für Stammkunden“ („6 + 1 gratis“) dergestalt, dass der Kunde im Vorhinein sechs Buchungen á € 159,00 bezahlte und dafür sieben Gutscheine (gültig bis 31.12.2009) erhielt, die er in der Folge einlösen konnte, wobei nach den Ausführungen des Geschäftsführers der KEG in der mündlichen Berufungsverhandlung von dieser Möglichkeit insgesamt weniger als zehnmal Gebrauch gemacht wurde.

Unter dem Titel „Impressum“ findet man in den „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ ua die Bestimmung, dass die Escorts selbständige Unternehmer seien und die Zahlung in Bar oder per Kreditkarte vor dem Terminbeginn abwickeln würden. Die Vermittlungsprovision der KEG sei in diesem Betrag bereits enthalten.

b) Geschäftsanbahnung:

Entwickelt der potentielle Kunde Interesse an der Begleitung durch eine auf dieser Website angebotenen Person, so kann er diese Person durch Anruf unter der in der Homepage angeführten Telefonnummer buchen. Es ist dies die Telefonnummer der Vermittlungszentrale der KEG. Es besteht auch die Möglichkeit online über einen dafür vorgesehenen Button zu buchen. Diesfalls erfolgt der Kontakt mit der KEG auf elektronischem Weg.

c) Buchung:

Beim Buchungsanruf gibt der Kunde der KEG gegenüber seinen Vornamen (laut Niederschrift mit den Begleitpersonen idR ein Alias-Namen), die gewünschte Begleitperson, Zeitpunkt, Ort und Dauer (zumindest eine Stunde) des Treffens sowie die Zahlungsart (bar oder mittels Kreditkarte) an.

Bei gewünschter Barzahlung hat der Kunde auch eine Telefonnummer zwecks Rückruf anzugeben (dies unterbleibt bei Kreditkartenzahlung).

Bei Online-Buchung müssen die gleichen Daten wie bei telefonischer Buchung angegeben werden.

Daten zu den Kunden werden von der KEG nicht archiviert, um deren Anonymität zu gewährleisten.

Bei Verfügbarkeit der gewünschten Begleitperson wird von der KEG der Auftrag bestätigt.

d) Ablauf der „Begleitleistung“:

Nachdem die Begleitperson von der KEG entsprechend informiert worden ist, erscheint die Begleitperson zum vereinbarten Treffpunkt. Die Begleitperson nennt stets nur ihren Alias-Namen, um ihre eigene Anonymität zu gewährleisten.

Zunächst wird die Zahlung abgewickelt. Es wird entweder der gesamte Bargelddbetrag vom Kunden an die Begleitperson übergeben oder ein Kreditkartenbeleg durch Übertragung der Kreditkartenprägung auf den Beleg mittels Feuerzeug oder ähnlichem („Durchrubbeln“) ausgestellt, in welchem der zu zahlende Betrag eingetragen wird. Auf seiner Kreditkartenabrechnung findet der Kunde lediglich einen Hinweis auf die KEG.

Danach erfolgt die „Begleitleistung“. Diese besteht in der „Überlassung der Zeit der Begleitperson“ Wie diese Zeit gestaltet wird, bleibt grundsätzlich der Begleitperson und dem Kunden überlassen. Die Gestaltung der Website in erotischer Richtung bedeutet laut der Niederschrift mit dem Geschäftsführer der KEG nicht, dass die Begleitperson dazu angehalten ist, konkrete Dienste in diesem Bereich zu erbringen. Der Lebenserfahrung entsprechend wird sich die „Begleitleistung“ idR aber im erotischen Bereich bewegen“, auch wenn die von der Bp

einvernommenen Escorts diesbezüglich mehrfach angegeben haben, dass sexuelle Kontakte weder gewünscht noch zustande gekommen seien.

e) Abrechnung:

Barzahlung und Kreditkartenzahlung halten sich in etwa die Waage. Bei Barzahlung hat die Begleitperson der KEG 45 % des Gesamtpreises abzuliefern. Bei Kreditkartenzahlung (Eingang auf dem Konto der KEG) erhält die Begleitperson ihren Anteil von 55 %. Die gegenseitigen Forderungen werden saldiert und erst bei größeren Überhängen ausgeglichen.

f) Verhältnis der KEG zur Begleitperson:

Die potentielle Begleitperson wird durch einen Bewerbungsbutton auf der Website auf die Möglichkeit, als Begleitperson zu arbeiten, aufmerksam. Die Person bewirbt sich in der Folge. Es werden die Konditionen mitgeteilt: fixer Honorarsatz und Anteil am Honorar, Auftragsablauf. Aufteilungsprozentsatz und Höhe des Gesamtentgeltes für die Begleitleistung sind kein Ergebnis von Verhandlungen, sie werden von der KEG vorgegeben und idF schriftlich niedergelegt (vgl. die im Bp-Verfahren vorgelegten „Vermittlungsverträge“).

Rechtlich gesehen ist von folgenden Überlegungen auszugehen:

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Der Umsatz wird gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Nicht zum Entgelt gehören gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1994 die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Entgelt ist demnach, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder der sonstigen Leistung steht. Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leistet, ist unbeachtlich. Der Abzug von Betriebsausgaben kommt nicht in Betracht. Bemessungsgrundlage ist das ungekürzte Entgelt. Dass der Unternehmer daraus seine Geschäftskosten decken muss, ist gleichgültig (vgl. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0002).

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig wird. Selbst wenn der Unternehmer für einen Dritten tätig wird, dies aber nicht offenlegt, liegen zwei Umsatzgeschäfte vor: Der Dritte leistet an den Unternehmer, dieser leistet weiter

an den Abnehmer. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (vgl. das oben erwähnte „Vorerkenntnis“ des VwGH unter Verweis auf VwGH 15.1.1990, 87/15/0157; 31.1.2001, 97/13/0066).

Vermittler (Agent) im umsatzsteuerlichen Sinn ist, wer einen Leistungsaustausch zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten herbeiführt. Der Vermittler arbeitet demnach im Innenverhältnis auf fremde Rechnung, tritt aber nach außen in fremdem Namen auf (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/15/0070). Der Vermittler führt zwar einen Leistungsaustausch zwischen anderen herbei, steht aber selbst außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches. Die vermittelte Leistung ist ihm umsatzsteuerlich nicht zuzurechnen. Seine eigene Leistung ist eine sonstige Leistung, wobei sich die Frage, wer der Empfänger dieser Leistung ist, aus dem Auftragsverhältnis ergibt. Bemessungsgrundlage ist das für diese Leistung vereinbarte bzw. erhaltene Entgelt (Provision). Auftreten im fremden Namen bedeutet, dass dem Dritten erkennbar sein muss, dass der Agent die Leistung nicht selbst erbringen, sondern lediglich vermitteln will. Die Abgrenzung zum Eigengeschäft macht es notwendig, besonderen Wert auf das Außenverhältnis, das Auftreten im fremden Namen zu legen. Auch wer nach den Vereinbarungen im Innenverhältnis als Vermittler anzusehen ist, wird umsatzsteuerlich wie ein Eigenhändler behandelt, wenn er nach außen im eigenen Namen auftritt bzw. das Auftreten im fremden Namen nicht deutlich zu erkennen gibt (vgl. hiezu Ruppe, UStG³, § 3 Tz 84 ff, mit Verweis auf die ständige Rechtsprechung des VwGH).

Nach dem hauptsächlichen Vorbringen der KEG werde sie vom Kunden beauftragt, zwischen diesem und der Begleitperson seiner Wahl einen Kontakt bzw. idF einen Leistungsaustausch herzustellen. Sie selbst sei nicht in diesem Leistungsaustausch eingebunden, da der Leistungsinhalt allein zwischen dem Kunden und der Begleitperson vereinbart werde.

Dem ist vorerst zu erwidern, dass im konkreten Fall der Kunde nur über die Website der KEG einen entsprechenden Kontakt herstellen kann, weshalb als wesentlich anzusehen ist, wie sich nach der „Verkehrsauffassung“ bei Betrachtung dieser Website das Verhältnis zwischen den einzelnen Beteiligten (KEG, Begleitperson und Kunde) darstellt.

Nach Ansicht des UFS ist für den Kunden seine erste, aber auch einzige „Ansprechperson“ die KEG. Auf deren Website findet er neben den Darstellungen der einzelnen Begleitpersonen insbesondere eine Aufstellung der fixen, zeitabhängigen Preise für die Begleitleistung. Will der Kunde eine entsprechende Leistung erhalten bekommen, muss er auf jeden Fall mit der KEG entweder telefonisch oder online Kontakt aufnehmen und dabei seine begehrte Leistung entsprechend konkretisieren (gewünschte Begleitperson, Zeitpunkt, Ort und Dauer des Treffens sowie Zahlungsart). Die Bestätigung dieses „Auftrages“ wird ebenfalls nur von der KEG erbracht.

Damit ist für den Kunden die Leistung aber ausreichend festgelegt, sodass er beim nachfolgenden Treffen mit der unter einem Alias-Namen auftretenden Begleitperson nur mehr die Bezahlung des vorher schon mit der KEG vereinbarten Betrages durchzuführen hat.

Die eigentliche „Begleitleistung“ besteht, wie auch von der KEG ausgeführt, in der „Überlassung der Zeit der Begleitperson“. Lediglich in Bezug auf die konkrete Ausgestaltung dieser „Zeitüberlassung“ haben sich der Kunde und die Begleitperson zu verständigen (vgl. hierzu die Aussagen der von der Bp einvernommenen Begleitpersonen, wonach es überwiegend bloß um „Reden“ bzw. um Kino- oder Opernbesuche uä ging). Da diese „konkrete Ausgestaltung der Zeitüberlassung“ aber überhaupt keinen Einfluss auf die Höhe des von der KEG festgesetzten Fixpreises hat, ist darin auch kein wesentlicher Leistungsbestandteil zu sehen.

Als „Herr der Leistungsbeziehung“ ist deshalb, wie der UFS auch schon in seinen ebenfalls Begleitagenturen betreffenden Entscheidungen vom 29. Juni 2005, RV/2366-W/02, bzw. insbesondere vom 30. April 2008, RV/0791-G/06, dargelegt hat, die KEG als Betreiberin des Escortservices anzusehen.

Für den Kunden ist im Zusammenhang mit der Buchung einer Begleitperson und der darauf folgenden Auftragsbestätigung durch die KEG (demnach beim „Vertragsabschluss“) in keiner Weise erkennbar, dass die KEG nur als Vermittlerin auftreten will, dh einen Leistungsaustausch zwischen der jeweiligen Begleitperson und dem Kunden herbeiführen, selbst aber außerhalb dieses Leistungsaustausches stehen will.

Der einzige für den Kunden theoretisch erkennbare Hinweis darauf, dass es sich - dem äußeren Anschein der Website widersprechend - nicht um ein Eigengeschäft der KEG, sondern bloß um ein Vermittlungsgeschäft handeln soll, findet sich - wie auch ausdrücklich von der KEG betont - auf der Website unter dem Titel „Impressum“, und dort unter dem Untertitel „Allgemeine Geschäftsbedingungen“. Danach seien nämlich die Escorts selbständige Unternehmer, die die Zahlung in Bar oder per Kreditkarte vor dem Terminbeginn abwickeln würden, wobei die Vermittlungsprovision der KEG in diesem Betrag bereits enthalten sei.

Diesbezüglich ist zum einen darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass die Begleitpersonen hier als selbständige Unternehmer bezeichnet werden, für die Beurteilung des gegenseitlichen Rechtsstreites deshalb nicht von Bedeutung ist, da es unmaßgeblich ist, ob ein Unternehmer eine Leistung selbst erbringt oder durch seine Arbeitnehmer oder durch einen anderen Unternehmer erbringen lässt.

Zum anderen kann der bloße Hinweis in diesen „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“, dass im von der KEG festgelegten „fixen und zeitabhängigen“ Gesamtbetrag eine (nicht näher konkretisierte) Vermittlungsprovision enthalten sei, nach Ansicht des UFS nichts daran ändern, dass sich aus der Gestaltung der Website als Ganzes für den Kunden nicht ergibt, dass die KEG lediglich als Vermittlerin auftritt.

Wie oben im Rahmen der rechtlichen Ausführungen schon dargelegt, muss ein Unternehmer das Auftreten im fremden Namen "deutlich" zu erkennen geben. An dieser „Deutlichkeit“ fehlt es aber, wenn lediglich in den „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ in einem kurzen Nebensatz darauf hingewiesen wird, da solche „Allgemeine Geschäftsbedingungen“ erfahrungsgemäß insbesondere beim Abschluss von Geschäften, die - wie im konkreten Fall - finanziell gesehen nicht von außerordentlicher Bedeutung sind, von Kunden überhaupt nicht gelesen werden.

Im Wesentlichen hat dies auch die KEG in ihrer Gegenäußerung zur Berufungsstellungnahme der Bp bestätigt, wenn sie dort vorbringt, dass nur ein geringer Prozentsatz aus rechtlichem Interesse die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ lesen werde.

Die Ausführungen der KEG hinsichtlich der ihrer Ansicht nach anscheinend „ähnlich“ gelagerter Sachverhalte (etwa Tankstellenpächter) sind im gegebenen Zusammenhang lediglich ein Hinweis darauf, dass bei Einschaltung von dritten Personen naturgemäß gewisse Probleme bei der Leistungszurechnung entstehen.

Da, wie der VwGH in seinem „Vorerkenntnis“ ausdrücklich ausgeführt hat, die tatsächliche Gestaltung des Außenverhältnisses zwischen der KEG und dem Kunden maßgebend ist, kann nur noch einmal wiederholt werden, dass dem Auftreten der KEG gegenüber dem Kunden nicht in der geforderten Deutlichkeit entnommen werden kann, dass die KEG bloß vermitteln will.

Vielmehr ist aufgrund der äußeren Gestaltung der Website (vgl. hiezu auch den von der KEG angebotenen „Stammkundenbonus“) für einen Kunden erkennbar, dass die KEG ihm einen Escort zur Verfügung stellen will, wofür seitens der KEG ein Fixpreis, unabhängig vom ausgewählten Escort und von den begehrten konkreten Leistungen, verrechnet wird. Dass von diesem von der KEG festgesetzten Entgelt ein gewisser Betrag letztendlich auch dem Escort zugute kommt, sei es im Wege einer Arbeitnehmerentlohnung oder im Wege einer Weiterleitung an den Escort als Unternehmer, versteht sich von selbst.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Juli 2009