



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0791-G/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Begleitserviceagentur, G., vertreten durch S&K Mag. Steinle & Mag. Kandler Steuerberatungsgesellschaft OEG, Wirtschaftstreuhänder, 8010 Graz, Wielandgasse 35, vom 29. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Hofrat Mag. Wolfgang Puchleitner, vom 17. Juli 2006, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 nach der am 30. April 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, in Anwesenheit der Schriftührerin Anita Eberhardt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Zuge einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Der Berufungswerber (Bw.) habe bis 31. März 2002 eine Begleitserviceagentur als Einzelunternehmen betrieben. Die Leistung der Agentur habe darin bestanden, den Kunden die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der angebotenen Dienstleistungen – „Begleitung zu diversen Anlässen“ oder „auch für mehr“ - zu verschaffen. Diese Dienstleistungen seien sowohl durch Inserate in diversen Zeitungen als auch über eine eigene Homepage angeboten worden. Alle angebotenen Dienstleistungen seien ausschließlich von Damen erbracht worden, die vom Bw. persönlich auf ihre Eignung ausgewählt worden seien. Die Kontaktaufnahme interessierter Kunden sei nur über eine der inserierten Telefonnummern der Agentur bzw.

mittels E-Mail möglich gewesen. Diese Telefonnummern seien sowohl vom Bw. selbst als auch zeitweise von Telefonistinnen betreut worden. Im Falle einer Kontaktaufnahme durch einen Kunden seien diesem die Preise für die gewünschten Leistungen mitgeteilt und bei Einverständnis sei die entsprechende Dame zum vereinbarten Termin und Ort entsandt worden. Nach erbrachter Dienstleistung sei die Bezahlung des Entgeltes in bar oder mit Kreditkarte durch den Kunden an die jeweilige Dame erfolgt. Auf Grund von mündlichen Vereinbarungen zwischen der Agentur und den Damen sei ausschließlich bei Barzahlungen eine eigene Abrechnung erfolgt, wobei lediglich ein Teil (40 %) des gesamten vereinnahmten Entgeltes von den Damen auf das betriebliche Bankkonto der Agentur überwiesen worden sei, während 60 % des Entgeltes die Damen für ihre erbrachten Dienstleistungen behalten hätten.

Durch diese Vorgangsweise seien im Falle von Barzahlungen nur die von den Damen überwiesenen Beträge (40 % der gesamten Entgelte) der Umsatzsteuer unterworfen worden. Die Kreditkartenerlöse hingegen seien zur Gänze der Umsatzsteuer unterworfen worden. Da die Dienstleistungen insgesamt im Namen und auf Rechnung des Bw. dem Kunden gegenüber erbracht worden seien, könne es für die umsatzsteuerliche Beurteilung keinen Unterschied machen, ob die Dienstleistung bar oder mit Kreditkarte bezahlt worden sei. Demgemäß seien auch die bar bezahlten Dienstleistungen zur Gänze (Hochrechnung des erklärten Umsatzanteiles von 40 % auf 100 %) der Umsatzsteuer zu unterwerfen (vgl. Tz. 14 des Berichtes vom 5. Juli 2006 über die durchgeführte Außenprüfung und Niederschrift vom 27. Juni 2006 über die Schlussbesprechung).

Gegen die unter Zugrundelegung dieser Prüfungsfeststellungen erlassenen Umsatzsteuerbescheide hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Der Grundpreis pro Stunde sei den potenziellen Kunden mit S 2.000,00 bis S 2.500,00 telefonisch mitgeteilt worden. Dies wäre auch den einschlägigen Kontaktmagazinen, wie zB „Sexmagazin.at – die Welt der Erotik“ zu entnehmen. Der exakte Preis würde sich sowohl nach den Wünschen des Kunden als auch nach der mit der Begleithostess verbrachten Zeit richten, wobei die Festlegung des Betrages ausschließlich in der Verantwortung und im Ermessen der Begleithostess liege. Diese Aussage sei im Wesentlichen auch aus der mit der Telefonistin Brigitte X. am 27. Juni 2006 aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen. Daraus gehe auch eindeutig hervor, dass sich der tatsächlich bezahlte Preis der Kenntnis der Telefonistin entzogen habe.

Bis auf wenige Ausnahmen sei das Entgelt vom Kunden direkt in bar an die Begleithostess bezahlt worden, wobei diese dann den Anteil für die Vermittlung durch die Agentur in Höhe von 40 % des Entgeltes an die Agentur ausbezahlt habe. Ob das von der Begleithostess für

die erbrachte Leistung kassierte Entgelt der Agentur in richtiger Höhe bekannt gegeben worden und somit auch die Provision der Agentur in korrekter Höhe zugeflossen sei, entziehe sich der Kenntnis des Bw.. Ihm seien in Einzelfällen auch Informationen zugegangen, wonach bestimmte Kunden in der Folge direkt Kontakt mit der Begleithostess aufgenommen hätten und ihm daher keine Provisionen zugeflossen seien.

Jenen Begleithostessen, denen der Bw. vertraut habe, habe er mobile POS-Geräte zur Verfügung gestellt, damit auch die Bezahlung mittels Kreditkarte ermöglicht werde. Da die Escorts regelmäßig über keine Kreditkartenverträge verfügt hätten, sei der Gesamtbetrag auf ein Konto des Bw. gebucht worden, wobei die Kunden auch in diesen Fällen immer der Ansicht gewesen seien, dass das „Honorar“ der Begleithostess zufließe.

Da im vorliegenden Fall entscheidend sei, welche Leistung der Bw. für den jeweiligen Kunden erbracht habe, werde der Sachverhalt wie folgt zusammengefasst:

- Es sei weder vom Bw. noch von einer Telefonistin ein Entgelt festgelegt worden. Die Festlegung des Entgeltes sei ausschließlich durch die Begleithostess auf Grund der aufgewendeten Zeit und der erbrachten Sonderwünsche erfolgt.
- In der Agentur des Bw. habe es keine aufliegenden Listen über Preise gegeben. Dem potenziellen Kunden seien lediglich Richtsätze, die österreichweit für die Erbringung von üblichen Leistungen pro Stunde verlangt werden, mitgeteilt worden. Weiters sei der Kunde darauf hingewiesen worden, dass die Festlegung des Honorars ausschließlich durch die Begleithostess erfolge.
- Der Kunde zahle das gesamte Entgelt an die Begleithostess. Selbst bei Zahlung mit Kreditkarte sei der Kunde durch das bei der Begleithostess befindliche POS-Gerät der Ansicht gewesen, dass er das Entgelt für die erbrachte Leistung direkt an die Begleithostess bezahle.
- Es sei allein bei der Begleithostess gelegen, ob und in welchem Umfang bzw. mit welchem Service sie einen Auftrag angenommen habe.
- Die Leistung des Bw. habe ausschließlich im Bewerben und Vermitteln einer Dienstleistung und keinesfalls im Anbieten einer konkreten Leistung zu einem konkreten Entgelt bestanden.
- Es habe zu keinem Zeitpunkt eine Geschäftsbeziehung zwischen dem Kunden und der Agentur bestanden, sondern ausschließlich zwischen dem Kunden und der Begleithostess.

Dass er jene Umsätze, die bei Bezahlung durch Kreditkarten direkt auf seinem Bankkonto eingelangt sind, zur Gänze der Umsatzsteuer unterworfen habe, beruhe auf einem Missverständnis bzw. einem Rechtsirrtum. Da er seine Grundaufzeichnungen selbst geführt

habe und nur der Jahresabschluss vom bevollmächtigten Steuerberater erstellt worden sei, sei er auf Grund einer vor vielen Jahren erteilten Rechtsauskunft durch die Finanzbehörde der Ansicht gewesen, dass jener Teil des Honorars von ihm der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei, der an die Agentur bezahlt werde. In diesem Zusammenhang werde weiters festgehalten, dass bisherige Betriebsprüfungen und Umsatzsteuerrevisionen diese lange Jahre praktizierte Vorgangsweise nicht beanstandet hätten.

In der am 30. April 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter des Bw. unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0199 und auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 11. Mai 2007, RV/2889-W/06 die Rechtsauffassung vertreten, dass der Bw. vergleichbar einem Realitätenvermittler als Vermittler tätig geworden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Entgelt ist demnach, was in einer Zweckbindung zur Erlangung 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 sind umsatzsteuerlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses) [vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 1, Tz 254 und VwGH 25.1.2006, 2002/13/0199].

Für die Lösung der gegenständlichen Streitfrage, welche Leistung der Bw. den Kunden erbrachte, ob diese in der "Vermittlung der Damen" bestand oder ob er den Kunden eine Leistung anbot, zu deren Erfüllung er sich der Damen bediente, ist entscheidend, wie sich das Auftreten des Bw. gegenüber den Kunden im Außenverhältnis tatsächlich gestaltet hat.

In Würdigung des vom Bw. in der Berufung geschilderten und auch von der Telefonistin Brigitte X. in der Niederschrift über die Zeugeneinvernahme vom 27. Juni 2006 bestätigten Sachverhaltes konnte unter Bedachtnahme auf die oben dargestellte Rechtslage der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Der Bw. hat die im Rahmen seines Unternehmens „Y. Escort“ angebotenen Dienstleistungen – „Private Begleitung für Oper, Heurigen, Theater, Urlaub, Vernissagen, Abendessen oder auch für mehr“ – auf einer eigenen Homepage mit einer Fotogalerie unter Angabe des Vornamens, Alters, Gewichtes und der Größe der „Models“ mit einer kurzen Beschreibung der jeweiligen Persönlichkeit (wie zB „Ich liebe nicht nur das Studentendasein, sondern auch die schönste Sache der Welt ...“; „Die schönste Nebensache der Welt ist auch mein liebstes Hobby ...“ und „Ich bin scharf auf Abenteuer, aber auch etwas schüchtern ...“) und durch Inserate in diversen Zeitungen beworben. Aus dem Umstand, dass dem Bw. bzw. seinen im Dienstverhältnis beschäftigten Telefonistinnen und nicht der gewünschten Begleithostess unmittelbar die besonderen Wünsche einschließlich Zeit und Ort der Begleitung bekannt zu geben waren, war für den Kunden klar erkennbar, dass der Bw., der ihm im Zuge der Buchung des "Models" auch den Stundenrichtsatz mitgeteilt hat, die "Escort-Leistung" im eigenen Namen erbringt. Denn der Kunde hat die für die Inanspruchnahme der von ihm erwünschten Leistung wesentlichen Bedingungen nicht mit der Begleithostess direkt, sondern mit dem Bw. vereinbart. Somit hat sich die Tätigkeit des Bw. nicht auf die bloße Herbeiführung eines zwischen der Begleithostess und dem Kunden stattfindenden Leistungsaustausches beschränkt. Der vom Bw. in diesem Zusammenhang vorgebrachte Einwand, dass die Festlegung des tatsächlich geschuldeten Entgeltes ausschließlich durch die Begleithostess auf Grund der aufgewendeten Zeit und der erbrachten Sonderwünsche erfolgt sei, stellt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kein geeignetes Indiz für die behauptete Vermittlungsleistung dar. Denn es liegt wohl in der Natur der gegenständlichen Leistungen, dass nicht in jedem Einzelfall die tatsächliche Dauer der in Anspruch genommenen Dienstleistung bereits im Zeitpunkt der Buchung der Begleithostess feststeht, zumal eine derart persönliche Dienstleistung doch entscheidend auch von Gefühlsregungen, wie Sympathie, bestimmt wird. Auch die Zahlungsmodalitäten des letztendlich geschuldeten Honorars, sei es im Wege einer Barzahlung an die Begleithostess oder im Wege einer Kreditkarte durch das bei der Begleithostess befindliche POS-Gerät (Point of Sale) sind für die Leistungzurechnung nicht maßgeblich. Dafür ist vielmehr entscheidend, wie sich das Auftreten des Bw. gegenüber den Kunden gestaltete. Dadurch, dass er die gegenständlichen Dienstleistungen auf seiner eigenen Homepage und durch Werbeeinschaltungen in diversen Zeitungen beworben hat, den Stundenrichtsatz festgelegt und den Kunden mitgeteilt, die für die diversen Dienstleistungen geeigneten „Models“ persönlich ausgewählt, ihnen die

konkreten Kundenwünsche einschließlich Zeit und Ort der Begleitung mitgeteilt und auch die Kreditkartenverträge abgeschlossen hat, hat er unter Einschaltung von Erfüllungsgehilfen die "Escort-Leistungen" im eigenen Namen erbracht. Der bei Barzahlung des Entgeltes unter Abkürzung des Zahlungsweges vorgenommene Einbehalt des vereinbarten Honoraranteiles (60 %) durch die Hostess stellt damit eine umsatzsteuerlich unbeachtliche Entgeltsverwendung dar.

An dieser Beurteilung vermag auch der Hinweis des bevollmächtigten Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0199, in dem der Gerichtshof den angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat, nichts zu ändern, da dort der Sachverhalt, vor allem hinsichtlich der Frage, wie die Kontaktaufnahme zwischen den Kunden und den Escorts erfolgte, und welche Rolle die Homepage und vor allem die Beschwerdeführerin dabei spielte, ergänzungsbedürftig geblieben sei. Diese vom Gerichtshof für die umsatzsteuerliche Beurteilung als wesentlich erachteten Sachverhaltsumstände sind jedoch im vorliegenden Fall geklärt und unbestritten. Der Kunde konnte den Kontakt mit der von ihm begehrten Dame, die er aus dem Angebot auf der vom Bw. betriebenen Homepage ausgesucht hat, nicht direkt und unmittelbar, sondern ausschließlich nur über den Bw. herstellen. Dadurch und durch die Bekanntgabe des Stundenrichtsatzes durch den Bw. musste er wohl auf Grund des äußeren Anscheins den Eindruck gewinnen, dass ihm die begehrte Leistung nicht vermittelt, sondern von der Dame als Erfüllungsgehilfin des Bw. erbracht wird. Daran kann auch die Textierung auf der Homepage – "Wir vermitteln ausschließlich private Damen, keine professionellen Escorts, die Sie zu jedem Anlass begleiten" – nichts ändern. Denn gerade die Formulierung des Angebotes – "Urlaubsbegleitungen sowie Termine außerhalb Österreichs werden auf Anfrage organisiert" – lässt erkennen, dass sich die Tätigkeit des Bw. nicht in der Vermittlung der angebotenen Leistungen im Rechtssinn erschöpft, sondern dass er die Leistungserbringung "organisiert" und damit die "Escort-Leistungen" im eigenen Namen erbringt. Somit spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unter den vorliegenden Sachverhaltsständen die Verkehrsauffassung dafür, dass die in Rede stehenden Leistungen vom Bw. erbracht werden und damit ihm das vom Kunden an die Begleitdame entrichtete Entgelt zur Gänze zuzurechnen ist.

Zum Hinweis des bevollmächtigten Vertreters des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung auf die stattgebende Berufungsentscheidung des UFS vom 11. Mai 2007, RV/2889-W/06, betreffend die Zurechnung von Escortumsätzen ist lediglich festzustellen, dass einerseits jede Berufung einer eigenständigen Beurteilung zu unterziehen ist und andererseits diese Entscheidung nach Ansicht des Referenten eine schlüssige

Begründung für den vom Bw. vertretenen Rechtsstandpunkt vermissen lässt. Obwohl vom Unabhängigen Finanzsenat der Sachverhalt als ergänzungsbedürftig erachtet wurde – "Ermittlungen (wie bspw. die Einvernahme von Zeugen) in die Richtung, wie sich das Außenverhältnis zwischen dem Bw. und den Kunden (bzw. den Escort-Damen) tatsächlich gestaltete, wurden nicht durchgeführt. Entsprechender Feststellungen bedurfte es schon wegen der Homepageangabe, wonach selbständige Damen vermittelt werden. Demgemäß konnte allein durch Heranziehen der Homepage-Preisgestaltung das Vorbringen des Bw. nicht widerlegt werden" – ist ohne weitere Ermittlungen durch Stattgabe der Berufung eine Entscheidung in der Sache selbst erfolgt.

Auch aus der Argumentation, dass er die auf seinem Bankkonto eingegangenen Kreditkartenerlöse auf Grund eines Rechtsirrtums bzw. eines Missverständnisses zur Gänze der Umsatzsteuer unterworfen habe, kann nichts für den Bw. gewonnen werden, denn entscheidend für den Abgabenanspruch ist einzig und allein, ob ein abgabenrechtlicher Tatbestand erfüllt ist.

Der Hinweis, dass bisherige Betriebsprüfungen und Umsatzsteuerrevisionen die lange Jahre praktizierte Vorgangsweise [Kreditkartenerlöse wurden zur Gänze und Barerlöse anteilmäßig (40 %) der Umsatzsteuer unterworfen] nicht beanstandet hätten, erweist sich auch aus dem Blickwinkel des Grundsatzes von Treu und Glauben als nicht zielführend. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 114, Tz 7 und 9).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 30. April 2008