

18. Juni 2014

BMF-010203/0243-VI/B/2014

An

Bundesministerium für Finanzen
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Finanzpolizei
Steuerfahndung
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Umsatzsteuer

Ertragsteuerliche Beurteilung von Sexdienstleistungen

Der Erlass zur Besteuerung von Sexdienstleistungen stellt einen Auslegungsbehelf zum [Einkommensteuergesetz 1988](#), BGBl. Nr. 400/1988, in der jeweils geltenden Fassung dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird, und ist ab 1. Juli 2014 anzuwenden. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diesen Erlass zu unterbleiben.

1. Bisherige Vorgangsweise

Die derzeitige Praxis der Finanzämter ist nicht einheitlich und umfasst insbesondere die Erhebung einer Abzugssteuer in unterschiedlichem Ausmaß auf der Grundlage von [§ 99 EStG 1988](#) (Steuerabzug von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften).

Der Unabhängige Finanzsenat hat unter anderem in der Entscheidung vom 2.9.2013, RV/0341-W/10, im Ergebnis festgestellt, dass eine Einzelfallbeurteilung zu erfolgen hat und eine Versteuerung aus Vereinfachungsgründen nach [§ 99 EStG 1988](#) dem Gesetz fremd ist.

Zur Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind daher ab 1. Juli 2014 bisherige pauschale Abzugssteuermodelle nicht mehr anzuwenden. Die Steuererhebung hat nunmehr

grundsätzlich nach den im jeweiligen Fall vorliegenden tatsächlichen Verhältnissen zu erfolgen. Danach ist zu beurteilen, ob nichtselbständige Einkünfte ([§ 25 EStG 1988](#)) oder selbständige (gewerbliche) Einkünfte ([§ 23 EStG 1988](#)) vorliegen.

2. Begriff der Sexdienstleistung

Unter einer Sexdienstleistung ist – in Anlehnung an die meisten landesgesetzlichen Vorschriften – jedenfalls die „Duldung sexueller Handlungen am eigenen Körper oder die Vornahme sexueller Handlungen“ zu verstehen (vgl. [§ 2 des oberösterreichischen Sexualdienstleistungsgesetzes](#), LGBl. Nr. 80/2012; zum gleich definierten Begriff „Prostitution“ siehe [§ 2 des Wiener Prostitutionsgesetzes 2011](#), LGBl. Nr. 24/2011, [§ 1 des Salzburger Landessicherheitsgesetzes](#), LGBl. Nr. 57/2009, [§ 2 des Steiermärkischen Prostitutionsgesetzes](#), LGBl. Nr. 16/1998, [§ 2 des Kärntner Prostitutionsgesetzes](#), LGBl. Nr. 58/1990, [§ 2 des niederösterreichischen Prostitutionsgesetzes](#), LGBl. Nr. 89/84 und [§ 14 des Tiroler Landes-Polizeigesetzes](#), LGBl. Nr. 60/1976, jeweils in der geltenden Fassung).

Darüber hinaus ist unter einer Sexdienstleistung jeder Kontakt gegen Entgelt zu verstehen, der mit der Absicht unternommen wird, sexuell zu erregen (zB Telefonsex).

3. Ausübung einer Sexdienstleistung im Rahmen einer selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit

3.1. Abgabenrechtliche Grundsätze

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß [§ 21 BAO](#) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

3.2. Eigenständige Beurteilung des „steuerrechtlichen Dienstverhältnisses“

Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) ist ein bestehendes oder früheres Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#). Die gesetzliche Definition des Dienstverhältnisses ist eine

eigenständige des Steuerrechts. Sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen.

Eine Bindungswirkung durch das Steuerrecht besteht nur im Verhältnis zur Sozialversicherung, und zwar insoweit, als gemäß [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) als Dienstnehmer jedenfalls auch derjenige gilt, wer nach [§ 47 Abs. 1](#) in Verbindung mit [Abs. 2 EStG 1988](#) Lohnsteuerpflichtig ist; von dieser Bindungswirkung gibt es einige wenige Ausnahmen, die von ihrem Inhalt her bei Sexdienstleistungen nicht in Frage kommen können.

Für steuerliche Zwecke kommt es jedenfalls ausschließlich darauf an, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vorliegt. Die ausgeübte Tätigkeit muss dem im Steuerrecht beschriebenen Tatbestand entsprechen (vgl. VwGH 22.1.1986, [84/13/0015](#)). Maßgebend sind im Zweifel nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, also die objektiven Umstände (vgl. VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#)). Unbeachtlich ist, ob ein Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente Handlungen oder überhaupt nicht durch übereinstimmende Willenserklärung zu Stande kam.

Liegt ein Dienstverhältnis im steuerlichen Sinn vor, ist es unerheblich, ob auch ein zivilrechtlicher Arbeitsvertrag vorliegt. Anders als im Steuerrecht entsteht im Zivilrecht gemäß [§ 1151 ABGB](#) ein Arbeitsvertrag dann, wenn sich jemand auf eine gewisse Zeit zur Arbeitsleistung für einen anderen verpflichtet. Aus dem durch [Artikel 8 EMRK](#) garantierten Recht auf sexuelle Selbstbestimmung ergibt sich, dass die Sexdienstleisterin/der Sexdienstleister zu keinem Zeitpunkt zur sexuellen Hingabe verpflichtet ist. Da ein Arbeitsvertrag von seinem Wesen her darauf hinausläuft, die Arbeitnehmerin/den Arbeitnehmer zur Erbringung von Leistungen zu verpflichten und diesbezügliche Weisungen zu erteilen, kann für die Erbringung von sexuellen Dienstleistungen im Kernbereich, zu denen man sich im Hinblick auf [Artikel 8 EMRK](#) gerade nicht verpflichten kann, kein zivilrechtliches Arbeitsverhältnis begründet werden.

Soweit Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage ergangen ist, ob das Erbringen von Sexdienstleistungen eine arbeitnehmerähnliche Tätigkeit im Sinne [des Ausländerbeschäftigungsgesetzes](#) darstellt, können die Ausführungen dieser Erkenntnisse auf die ertragsteuerliche Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit

angewendet werden; dieser Rechtsbereich stellt ebenso wie das Einkommensteuerrecht auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Tätigkeit ab, und es kommt nicht auf die zivilrechtliche Betrachtung an, ob überhaupt ein Arbeitsvertrag zustande kam (VwGH 24.4.2014, [2013/09/0041](#)).

3.3. Weisungsgebundenheit und betriebliche Eingliederung

Steuerlich sind gemäß [§ 47 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zwei Kriterien maßgeblich, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (vgl. VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#)).

3.3.1. Weisungsgebundenheit

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 20.12.2000, [99/13/0223](#)).

Für die Erlangung der steuerlichen Arbeitnehmereigenschaft wird somit nicht eine uneingeschränkte Weisungsgebundenheit vorausgesetzt, sondern es ist die bloße Tatsache maßgeblich, dass Weisungen erteilt werden bzw. ein Weisungsverhältnis als solches besteht. Im Bereich der Sexdienstleistungen sind für die Begründung eines steuerlichen Dienstverhältnisses nicht Weisungen der Betreiberin/des Betreibers an die Sexdienstleisterin/den Sexdienstleister in der Intensität gefordert, dass dadurch Strafhandlungen (zB [§ 216 StGB](#), Zuhälterei) gesetzt werden müssten (vgl. UFS 1.12.2011, RV/0458-G/09, bzw. darin enthaltener Hinweis auf UFS 18.12.2007, RV/0089-W/05). Eine Pflicht des Arbeitnehmers, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen, wird in dieser Branche daher nur in jenem Ausmaß vorausgesetzt, als dies rechtlich zulässig ist. Im Kernbereich der Tätigkeit der Sexdienstleisterinnen und Sexdienstleister wären Weisungen jedenfalls sittenwidrig im rechtlichen Sinne bzw. verboten und rechtlich unzulässig (vgl. UFSG 1.12.2011, RV/0458-G/09). Werden derartige Weisungen (zB Vorgabe bestimmter Sexdienstleistungen) trotzdem erteilt, liegt umso mehr ein steuerliches Dienstverhältnis vor. Je stärker Weisungsmöglichkeiten rechtlich jedoch eingeschränkt sind, desto mehr tritt in steuerlicher Hinsicht die Weisungsgebundenheit als Abgrenzungskriterium in den

Hintergrund. Als entscheidendes Kriterium verbleibt in einem solchen Fall vor allem die Eingliederung des Arbeitnehmers in die Organisation des Arbeitgeberbetriebes (vgl. UFS 1.12.2011, RV/0458-G/09).

3.3.2. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (vgl. VwGH 21.12.1993, [90/14/0103](#)). Sie zeigt sich beispielsweise in der Vorgabe von Arbeitszeit und Arbeitsort durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 15.9.1999, [97/13/0164](#)). Aus landesgesetzlich geregelten Rahmenbedingungen (zB Öffnungszeiten oder Hausordnungen), die insbesondere ordnungs- oder gesundheitspolitische Zielsetzungen verfolgen, kann kein Rückschluss auf das Vorliegen einer derartigen Eingliederung gezogen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. UFS 18.1.2010, RV/0459-G/09, mit weiteren Nachweisen) besteht bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch. Von der Betreiberin/Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein erwartet, dass er zu diesem Zweck Sexdienstleistungen offeriert, indem Sexdienstleisterinnen bzw. Sexdienstleister mit den Nachtclubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen.

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 1.12.2011, RV/0458-G/09, erneut auf das Erkenntnis des VwGH 15.9.1999, [97/13/0164](#), Bezug genommen; die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Gemessen an dieser Judikatur werden Sexdienstleistungen dann selbständig erbracht, wenn vor allem das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus in der „gelebten Wirklichkeit“ nicht erfüllt wird.

3.4. Einzelfallbeurteilung

Die Beurteilung der Erbringung von Sexdienstleistungen als selbständig oder nichtselbständig allein nach Maßgabe typischer Erscheinungsformen ist nicht sachgerecht. Dies insbesondere deshalb, weil die konkreten Verhältnisse im selben Betrieb in verschiedenen Jahren und/oder bei verschiedenen Personen unterschiedlich sein können. Bei den gängigsten Erscheinungsformen (Bordell, Laufhaus) können daher Sexdienstleistungen sowohl selbständig als auch nichtselbständig erbracht werden.

Es ist somit unerlässlich, für den jeweils vorliegenden Sachverhalt eine einzelfallbezogene Beurteilung vorzunehmen. Für diese Beurteilung sind die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Entscheidungspraxis des Bundesfinanzgerichtes bzw. Unabhängigen Finanzsenates entscheidungsrelevanten Kriterien heranzuziehen, die im folgenden Punkt 3.5. ausführlicher dargestellt werden und anhand derer die Beurteilung im Einzelfall erleichtert werden soll.

3.5. Übersicht über die Judikatur

Die folgende Tabelle enthält eine Reihe von höchstgerichtlichen Erkenntnissen und UFS-Entscheidungen, bei denen die Tätigkeit der Sexdienstleisterinnen und Sexdienstleister einmal als selbständig, ansonsten als unselbständig bzw. arbeitnehmerähnlich beurteilt wurde.

Die umfangreiche Rechtsprechung zur Frage der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft kann für die ertragsteuerliche Beurteilung der (Nicht-)Selbständigkeit der Betätigung nicht herangezogen werden, da der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff nicht mit der ertragsteuerlichen Selbständigkeit übereinstimmt.

Angeführt werden die den Entscheidungen zugrunde liegenden Sachverhalte und die rechtliche Würdigung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. des UFS mit Begründung.

3.5.1. Verwaltungsgerichtshof

VwGH vom 24.4.2014, 2013/09/0041 , unter Hinweis auf VwGH vom 25.3.2010, 2009/09/0310	
Sachverhalt	Elemente, die für eine unselbständige Beschäftigung sprechen: ▪ Das von der Sexdienstleisterin, welche die Tür aufmacht, kassierte „Eintrittsgeld“

	und die Organisation der Abrechnung zeigt eine gewisse Einordnung in die Betriebsorganisation und einen Nutzen für den Betreiber nicht nur aus der Vermietung von Zimmern, sondern darüber hinaus indirekt aus der Tätigkeit der Ausübung der Sexdienstleistung. ▪ Die Weisung zu Antritt der Sexdienstleistungstätigkeit, zum Amtsarzt zu gehen, ist eine persönliche Weisung. ▪ Die Betreiberin führte die Anmeldung bei der Gemeinde, die Einreichung der Einkommensteuererklärungen und die Zahlungen an das Finanzamt durch. Elemente, die für die Differenzierung zwischen unselbständiger oder selbständiger Tätigkeit neutral sind: ▪ Die Zurverfügungstellung einer privaten Wohnmöglichkeit deutet an sich auf eine unselbständige Tätigkeit. Dies wird aber kompensiert dadurch, dass die Sexdienstleisterin dafür einen durchaus nicht unerheblichen Monatsbetrag und die Betriebskosten zu zahlen hatte (im konkreten Fall 10 €/Tag). ▪ Der Ehemann der Betreiberin fungierte als Hausmeister, er erledigte kleine Reparaturen; sonst gab es keine Hausangestellten. ▪ Die Veranlagung zur Einkommensteuer ist grundsätzlich ohne Aussagekraft. ▪ Dass die Betreiberin die Sexdienstleisterinnen teils zum Amtsarzt hinführte, ist angesichts des Vorbringens, dass die Sexdienstleisterinnen teils auch selbständig zum Amtsarzt fahren und es keine diesbezüglichen Anordnungen bzw. eine Organisation gab, im Sinne einer Hilfestellung anzusehen. Elemente, die auf Selbständigkeit der Sexdienstleisterinnen und damit auf reine Zimmermiete (in der Form eines sogenannten „Stundenhotels“) deuten: ▪ Es gab keine von der Betreiberin bestimmten Öffnungszeiten im Haus X und keine Anwesenheitspflicht der Sexdienstleisterinnen. ▪ Die Dauer der Tätigkeit war nicht vorbestimmt. ▪ Es existierte keine Aufzeichnungspflicht über Gäste, Eintrittsgeld und Getränkenachkauf; die Betreiberin verließ sich auf die Angaben der Sexdienstleisterinnen. ▪ Das Entgelt wurde durch die Sexdienstleisterinnen eigenständig bestimmt. Die fix an die Betreiberin abzuliefernden 30 € waren als Miete für das Zimmer anzusehen.
--	--

	▪ Es gab keine regelmäßigen (Kontroll-)Besuche der Betreiberin im Haus. ▪ Es gab keinen Barbetrieb noch Tanzdarbietungen in einem Klubraum oder dergleichen.
Beurteilung	Bei der Abgrenzung zwischen selb- und unselbständiger Tätigkeit ist eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Im vorliegenden Sachverhalt sprechen gewichtige Argumente für eine selbständige Tätigkeit der Sexdienstleisterinnen (zu § 2 AuslBG).
VwGH vom 31.7.2009, 2008/09/0086	
Sachverhalt	Strittig war die Qualifikation der ausländischen Sexdienstleisterinnen als Beschäftigte iSd § 2 AuslBG . Vier ausländische Sexdienstleisterinnen wurden in einem Nachtlokal ohne entsprechende arbeitsmarktrechtliche Bewilligungen beschäftigt. Die Beschäftigung erfolgte in der Form, dass die Damen am Getränkeumsatz beteiligt waren, ihnen die Zimmer für die Ausübung der Sexdienstleistung zur Verfügung gestellt wurden und sie lediglich pro Zimmerstunde einen bestimmten Betrag an die Beschwerdeführerin abzuführen hatten; die Preisgestaltung war von den Sexdienstleisterinnen aber nicht beeinflussbar, sondern es existierte eine einheitliche und abgestimmte Preisregelung. Die Einhaltung der wöchentlichen Gesundheitskontrollen wurde vom Lebensgefährten der Beschwerdeführerin kontrolliert, ebenso sind die steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Verpflichtungen von diesem abgewickelt worden. Die Sexdienstleisterinnen hatten Hausordnungen zu unterfertigen.
Beurteilung	Die Animiertätigkeit von Ausländerinnen unter Beteiligung am Umsatz bei allenfalls gleichzeitig ausübender Sexdienstleistung ist aufgrund der wirtschaftlichen Gestaltung eines solchen Beschäftigungsverhältnisses als Verwendung unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen wie Arbeitnehmer zu beurteilen. Angesichts der planmäßigen Eingliederung in die Betriebsorganisation der Beschwerdeführerin ist die Tätigkeit der Animierdamen dem Unternehmen der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Bei der Beurteilung der Arbeitnehmerähnlichkeit kommt es besonders auf die wirtschaftliche Verknüpfung der Tätigkeit mit dem Bar- oder Bordellbetrieb, in dem die Sexdienstleisterinnen tätig werden, an. Eine andere rechtliche Qualifikation mag in Fällen denkbar sein, in denen die Sexdienstleisterinnen nicht an derartige Etablissements gebunden sind.

VwGH vom 9.10.2006, [2005/09/0086](#)

Sachverhalt	Sechs Ausländerinnen wurden als Animierdamen und Sexdienstleisterinnen in einer Nachtclub GmbH unter Beteiligung am Getränkeumsatz beschäftigt; bezüglich der Einnahmen aus den Sexdienstleistungen hatten sie einen bestimmten prozentuellen Anteil an die Geschäftsführerin des Nachtclubs abzuliefern. Die Sexdienstleistung wurde in den von der GmbH zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten ausgeübt; darüber hinaus wurde den Sexdienstleisterinnen eine Wohnmöglichkeit gegen Entgelt in diesen Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt. Die Anwesenheit der Animierdamen war an die Öffnungszeiten der Bar gekoppelt und der Betrieb der Bar von der Anwesenheit der Damen abhängig gewesen. Die Arbeitszeit wurde von der Geschäftsführerin der GmbH festgelegt, die Art der Leistungserbringung – nämlich Anlockung von Kunden und Animation zur Getränkekonsumation und zur Ausübung der Sexdienstleistung – war unbestritten. Der abzuliefernde Teil der Einnahmen aus den Sexdienstleistungen war abhängig von der zeitlichen Beanspruchung. Der wirtschaftliche Nutzen aus der Tätigkeit lag bei der GmbH. Es bestand zwar keine Anwesenheitspflicht einzelner bestimmter Sexdienstleisterinnen, aber eine Anwesenheitspflicht von Sexdienstleisterinnen generell. Die Erwerbsmöglichkeiten der Sexdienstleisterinnen waren umgekehrt auf die Öffnungszeiten der Bar beschränkt gewesen.
-------------	---

Beurteilung	Die Animiertätigkeit von Ausländerinnen unter Beteiligung am Umsatz bei allenfalls gleichzeitig auszuübender Sexdienstleistung ist aufgrund der wirtschaftlichen Gestaltung eines solchen Beschäftigungsverhältnisses als Verwendung unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen wie Arbeitnehmer zu beurteilen (§ 2 AuslBG). Angesichts der planmäßigen Eingliederung in die Betriebsorganisation der Nachtclub GmbH ist die Tätigkeit der Animierdamen dem Unternehmen der GmbH zuzurechnen. Der Charakter von Zahlungen als Entgelt wird nicht dadurch beseitigt, dass Teile dieses Entgelts unmittelbar durch Dritte geleistet wurden (mit Hinweis auf § 35 Abs. 1 ASVG , Dienstgebereigenschaft trotz Entgeltleistung Dritter).
-------------	--

VwGH vom 29.5.2006, [2004/09/0043](#)

Sachverhalt	Strittig war die Beschäftigung von zwei ausländischen Animierdamen in einem Barbetrieb iSd § 2 AuslBG . Im zu beurteilenden Sachverhalt konnten die Animierdamen laut eigenen Aussagen und den Aussagen einer Zeugin selbständig agieren, mussten
-------------	---

	dem Betreiber jedoch einen prozentuellen Anteil ihrer Einnahmen abtreten. Für die Erbringung der Sexdienstleistungen wurden Zimmer im an die Bar angrenzenden Haus benutzt, welches von der Bar aus zugänglich war und ebenfalls dem Betreiber gehörte; in diesen Zimmern bewahrten die Damen auch ihre persönlichen Sachen auf. Die Zimmer wurden den Gästen der Bar für Sexdienstleistungen zur Verfügung gestellt, den Schlüssel händigte die Barfrau aus, die Tarife und Konsumation waren vorgeschrieben, die Kontrolle der Damen erfolgte durch Personal des Betreibers (Eintragung in Listen), die Reinigung der Zimmer wurde durch Reinigungspersonal der Bar vorgenommen. Die Entgeltzahlungen erfolgten allerdings unmittelbar an die Damen, die von ihren Einnahmen Prozente abzuliefern hatten.
Beurteilung	In organisatorischer Hinsicht war eine Einbindung in den Barbetrieb gegeben (Listeneintragung, Aufsicht, Aufenthalt in der Bar in berufstypischer Kleidung, wohnen in angrenzendem Gebäude). Rechtlich bedeutsam ist, dass der Beschwerdeführer mit den Damen keine Unentgeltlichkeit hinsichtlich der Animiertätigkeit vereinbart hatte und dies auch nicht erkennbar gewesen sei, die Damen daher jedenfalls Anspruch auf angemessenes Entgelt hätten. Die Animiertätigkeit von Ausländerinnen – allenfalls unter gleichzeitiger Ausübung der Sexdienstleistung – unter Beteiligung am Umsatz ist aufgrund der wirtschaftlichen Gestaltung eines solchen Beschäftigungsverhältnisses als Verwendung unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen wie Arbeitnehmer zu qualifizieren.
VwGH vom 4.4.2001, 99/09/0156	
Sachverhalt	Strittig war, ob es sich bei den in einem Nachtclub beschäftigten Ausländerinnen um Beschäftigte iSd § 2 AuslBG handelte oder um selbständig Tätige. Konkret ging es um 4 Ausländerinnen, die in einem Nachtclub als Tänzerinnen und Sexdienstleisterinnen tätig waren und in der Form entlohnt wurden, als sie sowohl am Getränke- als auch am Sexdienstleistungsumsatz prozentuell beteiligt waren. Die Abrechnung der Leistungen erfolgte durch den Betreiber des Nachtclubs. Die Arbeitszeiten waren durch die Öffnungszeiten des Nachtclubs vorgegeben.
Beurteilung	Die Tätigkeit ist aufgrund der wirtschaftlichen Gestaltung des abgeschlossenen Vertrages und den daraus resultierenden ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen, wie sie für Arbeitnehmer bestehen, als arbeitnehmerähnlich zu qualifizieren; auf die Bezeichnung, unter der die Frauen aufgetreten sind – Tänzerin, Animierdame oder Sexdienstleisterin – kommt es daher nicht mehr entscheidend an.

3.5.2. UFS-Entscheidungen

RV/0458-G/09 vom 1.12.2011	
Sachverhalt	Strittig war, ob hinsichtlich der im Betrieb der Berufungswerberin tätigen Sexdienstleisterinnen ein steuerliches Dienstverhältnis vorlag oder ob diese selbständig tätig waren. Das Finanzamt hat das Vorliegen eines Dienstverhältnisses insbesondere deswegen angenommen, weil eine klare Eingliederung der Sexdienstleisterinnen in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin aus folgenden Gründen gegeben war: ▪ alle Sexdienstleisterinnen mussten die vorliegende Hausordnung unterschriftlich zur Kenntnis nehmen; ▪ Vorgabe der Arbeitszeiten aufgrund der Öffnungszeiten der Bar; ▪ die Leistungen der Sexdienstleisterinnen fanden in den Räumlichkeiten der Bar statt; ▪ die Sexdienstleisterinnen waren angehalten, die Kunden zum Getränkekonsum zu animieren (Trinkprozente); ▪ die Entgeltzahlungen für die Sexdienstleistungen erfolgten beim Kellner oder Geschäftsführer der Bar; ▪ die Zahlungen wurden dem Bankkonto des Betreibers gutgeschrieben; ▪ die Zahlungen an die Sexdienstleisterinnen erfolgten jeweils am 1. oder 15. eines Monats. Darüber hinaus waren nach Ansicht des Finanzamtes auch die Kriterien der Weisungsgebundenheit in Bezug auf die Bestimmung von Zeit und Ort gegeben. Die Weisungsgebundenheit für den Personenkreis der Sexdienstleisterinnen war insgesamt eingeschränkt, als den Sexdienstleisterinnen die freie Auswahl von Kunden und die Bestimmung der Art der Dienstleistung oblag, was aber der Annahme eines Dienstverhältnisses nicht entgegenstände.
Beurteilung	Der UFS entschied, dass die für die Berufungswerberin tätigen Sexdienstleisterinnen in einem (einkommensteuerrechtlichen) Dienstverhältnis zur Berufungswerberin standen. Dies wurde wie folgt begründet:

	Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zum Dienstverhältnis 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 auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen. Weisungsgebundenheit: Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Dabei wird eine Pflicht des Arbeitnehmers, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen, nur in jenem Ausmaß vorausgesetzt, als dies rechtlich zulässig ist. Je stärker Weisungsmöglichkeiten rechtlich eingeschränkt sind (vgl etwa Art. 87 Abs. 1 und 2 B-VG), desto mehr tritt die Weisungsgebundenheit als Abgrenzungskriterium in den Hintergrund und umso mehr verbleibt insbesondere die Eingliederung des Arbeitnehmers in die Organisation des Arbeitgebers als entscheidendes Kriterium. Im vorliegenden Fall wären Weisungen im Kernbereich der Tätigkeit der Sexdienstleisterinnen sittenwidrig im rechtlichen Sinne bzw. verboten und rechtlich unzulässig gewesen. Der Frage einer allfälligen diesbezüglichen Weisungsgebundenheit der Sexdienstleisterinnen kommt daher keine entscheidende Bedeutung zu. Eingliederung: Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. etwa das Erkenntnis des VfGH vom 15.9.1999, 97/13/0164). Weiterer Rechtszug: Die gegen diese Entscheidung erhobene Beschwerde hat der VfGH mit der Begründung abgelehnt, dass § 47 EStG 1988 für den Bereich des Steuerrechts einen eigenständigen Dienstnehmerbegriff festlegt (VfGH 28.2.2012, B 75/12). Der in weiterer Folge damit befasste VfGH hat die Behandlung der Beschwerde gemäß § 33a
--	--

	VwGG abgelehnt (VwGH 24.10.2013, 2012/15/0070) und damit das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit implizit bestätigt, weil der UFS im angefochtenen Bescheid nicht von der Rechtsprechung des VwGH in Bezug auf Weisungsunterworfenheit, Unternehmerrisiko und Eingliederung in die betriebliche Organisation des Arbeitgebers abgewichen ist.
RV/0089-W/05 vom 18.12.2007	
Sachverhalt	Die Berufungswerberin betrieb eine Bar mit angeschlossenen Separees; für die in der Bar beschäftigten Animierdamen galt im Wesentlichen Folgendes: ▪ Der Ort ihrer Tätigkeit – nämlich die Separees – wurde ihnen von ihrer Arbeitgeberin zur Verfügung gestellt. ▪ Die Anbahnung zur Erbringung der Sexdienstleistungen erfolgte in der Bar. ▪ Die Arbeitszeiten waren durch die Öffnungszeiten der Bar vorgegeben. ▪ Die Kunden rekrutierten sich aus dem Kundenkreis der Bar. ▪ Das Entgelt wurde durch die Steuerpflichtige bzw einen Vertreter dieser vereinnahmt; am Getränkeumsatz waren die Damen prozentuell beteiligt. Die Preisverhandlungen betreffend Sexdienstleistungen wurden über eine Barfrau/einen Barmann geführt, es erfolgte durch die Kunden keine extra Bezahlung an die Damen. ▪ Die Unterkunft für die Damen wurde bei Bedarf von der Steuerpflichtigen gestellt. Eine Beteiligung am Getränkeumsatz in Form von Trinkprozenten hat nichts mit der Beurteilung der Tätigkeit der Sexdienstleisterinnen als selbständig oder nichtselbständig zu tun, da die Vereinnahmung des Entgelts für die Sexdienstleistungen grundsätzlich durch die Sexdienstleisterinnen selbst erfolgt sei.
Beurteilung	Bei einer Bar mit angeschlossenen Separees besteht die Leistung des Betreibers nach der Kundenerwartung darin, dem Kunden die Gelegenheit zum Erhalt einer Sexdienstleistung zu verschaffen. Dabei ist die Konsumation von Getränken bei derartigen Betrieben regelmäßig Teil der Hauptleistung, um dem Betreiber entsprechend höhere Einnahmen zu sichern. Eine Aufteilung des vom Kunden erbrachten Entgelts auf mehrere Leistungen ist demgegenüber ausgeschlossen, weil es sich dabei nicht um voneinander unabhängige selbständige Leistungen handelt. Die von der Berufungswerberin vertretene Auffassung, dass sie nur die Separees an die

	Kunden vermietet hätte, ist auch deswegen unzutreffend, weil die Leistungskomponenten "Mädchen" und "Zimmer" im gegebenen Zusammenhang nicht geteilt werden können (so auch VwGH 20.12.2000, 98/13/0047). Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind bei der Unterscheidung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person als Arbeitnehmer, bei ihrer Tätigkeit die Weisungen eines anderen - des Arbeitgebers - zu befolgen, sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers. Die Sexdienstleisterinnen haben ihre Tätigkeit in den Betriebsräumlichkeiten (Separees) der Berufungswerberin ausgeübt, sodass nach Auffassung der Berufungsbehörde eine Eingliederung in den Betrieb der Berufungswerberin vorliegt. Die Berufungswerberin hat den Sexdienstleisterinnen „die Bedingungen der Prostitution vorgeschrieben“ (näheres siehe Urteilsausfertigung), sodass auch das Merkmal der (persönlichen) Weisungsgebundenheit vorliegt. Eine Umsatzbeteiligung ist zwar nicht typisch für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, schließt ein solches aber nicht aus. Da im gegenständlichen Fall sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen (Weisungsgebundenheit, organisatorische Eingliederung), steht die Umsatzbeteiligung dieser Beurteilung nicht entgegen.
--	--

4. Bemessungsgrundlage bei Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit

4.1. Allgemeines

Gemäß [§ 47 Abs. 1 EStG 1988](#) wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ([§ 25 EStG 1988](#)) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte ([§ 81 EStG 1988](#)) des Arbeitgebers besteht. Gemäß [§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#) hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Als Arbeitslohn gelten Einnahmen, die einem Arbeitnehmer im Rahmen eines Dienstverhältnisses in Form von Geld oder geldwerten Vorteilen zufließen. Zu den geldwerten Vorteilen zählen gemäß [§ 15 Abs. 2 EStG 1988](#) beispielsweise Wohnung, Heizung,

Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge. Die Bewertung der geldwerten Vorteile hat mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes zu erfolgen. Für bestimmte Sachbezüge regelt die Verordnung [BGBl. II Nr. 416/2001](#) eine bundeseinheitliche Bewertung.

Gemäß [Lohnkontenverordnung 2006](#), BGBl. II Nr. 256/2005 idgF, sind vom Arbeitgeber fortlaufend insbesondere der gezahlte Arbeitslohn (einschließlich sonstiger Bezüge und Vorteile im Sinne des [§ 25 EStG 1988](#)) ohne jeden Abzug unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes in das Lohnkonto einzutragen.

Mangelt es an derartigen ordnungsgemäßen Aufzeichnungen und ist es objektiv nicht möglich, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen, besteht die Berechtigung (Verpflichtung), diese zu schätzen (vgl. VwGH 4.12.2003, [2003/16/0148](#)). Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH 2.7.2002, [2002/14/0003](#)), wobei wie bei jeder Schätzung gewisse Ungenauigkeiten bestehen (VwGH 9.12.2004, [2000/14/0166](#)), welche jedoch derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, hinnehmen muss (VwGH 30.9.1998, [97/13/0033](#); 19.3.2002, [98/14/0026](#); 27.8.2002, [96/14/0111](#); siehe auch Ritz, BAO, § 184 Tz 3).

Der Arbeitgeber haftet gemäß [§ 82 EStG 1988](#) für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Die Haftung des Arbeitgebers betrifft im Hinblick auf die Bestimmung des [§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#) grundsätzlich nicht jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern von dritter Seite geleistet werden (vgl. VwGH 16.1.1991, [89/13/0166](#)). Derartiger Arbeitslohn von dritter Seite ist im Wege der Veranlagung zu erfassen. Die Haftung des Arbeitgebers kann dann gegeben sein, wenn sich die Leistung des Dritten als "Verkürzung des Zahlungsweges" darstellt, wenn also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt, sie also ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hatte und wirtschaftlich dem Arbeitgeber zurechenbar ist (vgl. VwGH 24.10.2012, [2008/13/0106](#)).

4.2. Nichtselbständige Einkünfte von Sexdienstleisterinnen und Sexdienstleistern

Wie bereits oben erwähnt, zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Bezüge und sonstigen Vorteile aus dem Dienstverhältnis. Für die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug ist bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses davon auszugehen, dass der Arbeitgeber weiß, welche Beträge aus dem Dienstverhältnis zugeflossen sind.

Ist die Bemessungsgrundlage nicht anderweitig feststellbar, kann aus den umsatzsteuerlichen Leistungsentgelten der Betreiberin/des Betreibers der die Sexdienstleistungen anbietenden Einrichtung abgeleitet werden, welche Beträge dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Mit der Frage der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit der Leistungen aus umsatzsteuerlicher Sicht sowie deren Ermittlung gegebenenfalls im Schätzungswege haben sich in der Vergangenheit der Verwaltungsgerichtshof sowie der Unabhängige Finanzsenat in einer Vielzahl an Entscheidungen auseinandergesetzt. Demnach sind die Leistungen 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 (vgl. VwGH 25.1.2006, [2002/13/0199](#), mit Verweis auf VwGH 15.1.1990, [87/15/0157](#); 31.1.2001, [97/13/0066](#)). Dem Unternehmer sind bei Tätigwerden im eigenen Namen daher auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer, Organwalter oder Stellvertreter erbringen lässt (vgl. VwGH 22.11.2006, [2003/15/0143](#); 18.12.1996, [95/15/0149](#) – siehe UFSW vom 7.2.2011, RV/2048-W/09).

Der Verwaltungsgerichtshof hat klargestellt, dass eine Zurechnung der von den Endkundinnen bzw. Endkunden gezahlten Entgelte an die Betreiberinnen bzw. Betreiber von Etablissements, Escort Services etc. vorzunehmen ist, wenn diese dem Kunden gegenüber als Leistungserbringer auftreten (vgl. VwGH 22.9.2005, [2003/14/0002](#)).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in diversen Erkenntnissen – so auch im Erkenntnis vom 19.4.2007, [2004/15/0037](#) – zum Ausdruck brachte, besteht bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der

Gelegenheit zum Separee-besuch. Vom Bewerber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Sexdienstleistungen offeriert", indem Sexdienstleisterinnen bzw. Sexdienstleister mit den Nachtclubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer solchen Fallkonstellation dürfte die belangte Behörde daher unbedenklich davon ausgehen, dass der Nachtclubbetreiber hinsichtlich sämtlicher in dem Nachtclub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist und dass er das Entgelt für sämtliche im Nachtclub angebotenen Leistungen vereinnahmt hat.

Erfasst nun eine Betreiberin oder ein Betreiber im Sinne der Judikatur ohnehin sämtliche Leistungsentgelte als Umsatz, ergibt sich daraus zwingend, dass dieser oder diesem auch jene Beträge bekannt sind, die der Sexdienstleisterin oder dem Sexdienstleister verbleiben. Sind im Sinne der obigen Ausführungen die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit erfüllt, bilden diese Beträge die Ausgangsbasis für den Lohnsteuerabzug, sofern die Bemessungsgrundlage nicht anderweitig feststellbar ist.

Bundesministerium für Finanzen, 18. Juni 2014