

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache des Bf., Adresse gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 - 2005 und betreffend Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005, sämtliche Bescheide vom 4. Juli 2006, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 und gegen die Aufhebungsbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist seit dem Jahr 2002 selbständig in der Erotikbranche tätig. Die sexuellen Dienstleistungen wurden in zwei unterschiedlichen Bereichen angeboten: Ab Dezember 2002 in Form zweier Begleitagenturen und ab April 2004 in Form eines Bordellbetriebes.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung stellte der Prüfer unter Tz. 1 des Prüfungsberichtes vom 30. Juni 2006 fest, dass beide Begleitagenturen und der Bordellbetrieb mit Inseraten sowohl in Tageszeitungen als auch in einschlägigen Erotikzeitschriften beworben worden seien. Außerdem hätten beide Begleitagenturen sowie der Bordellbetrieb einen eigenen Internetauftritt.

Tz. 2 Begleitagentur A.

Die Begleitagentur A sei ab November 2002 auf der dementsprechenden Internetseite registriert und bis zum gegenwärtig Zeitpunkt mehrmals adaptiert worden. Auf dieser Internetseite seien verschiedene Mädchen im Alter von 18 Jahren und aufwärts unter Beifügung eines Fotos (teilweise mit verdecktem Gesicht) sowie mit Angaben zur Nationalität, Körpergröße, Konfektionsgröße, Beruf, Sprachen und privaten Interessen

für Begleitungen angeboten worden. Diese Mädchen könnten telefonisch oder mittels Buchungsformular (Internet) bestellt werden. Als besondere Attraktionen seien Fahrten mit einer 9-Meter-Stretch-Limousine sowie Hubschrauberflüge offeriert worden.

Zur Preisgestaltung seien auf der Internetseite keine Angaben ersichtlich, lediglich auf die Möglichkeit der Bezahlung durch Kreditkarte sei hingewiesen worden.

In Folge wurden einzelne Seiten des zum Prüfungszeitpunkt aktuellen Internetauftrittes und die allgemeinen Vertragsbedingungen der Begleitagentur A dargestellt.

#### Tz. 3 Begleitagentur B.

Ab März 2003 habe der Bf. eine zweite Internetadresse registriert und damit im Bereich des Escort-Services ein zweites Standbein geschaffen.

Im Gegensatz zur Begleitagentur A seien bei der Begleitagentur B. (= Begleitagentur B) die einzelnen Mädchen genauer mit Fotos dokumentiert und außerdem konkrete Stundensätze angegeben. Dafür seien keine Angaben zu Beruf und privaten Interessen der Mädchen ersichtlich.

Die Bestellung der Mädchen erfolge entweder telefonisch über die im Internet oder Zeitungsinserat angegebene Nummer oder mittels E-Mails. Die konkreten Stundensätze hätten bei Prüfungsbeginn (September 2005) für den Großteil der Mädchen € 99,00 pro Stunde, sowie € 90,00 für jede weitere Stunde betragen. Seit der letzten Preisanpassung sei für die meisten Mädchen € 90 pro Stunde zuzüglich € 20,00 Taxikosten für Wien verlangt worden. Für einige Mädchen sei € 130,00 zuzüglich Taxikosten verlangt worden. Auf die Möglichkeit der Bezahlung mit Kreditkarte sei ebenso wie bei der Begleitagentur A hingewiesen worden.

Auf der diesbezüglichen Website gebe es unter dem Menü "Jobs" zusätzlich eine Bewerbungsmöglichkeit für Damen zwischen 18 und 30 Jahren.

In weiterer Folge dokumentierte der Prüfer die wichtigsten Seiten aus dem während des Prüfungsverfahrens aktuellen Webauftritt, sowie die allgemeinen Vertragsbedingungen der Begleitagentur B.

#### Tz. 4 Bordellname

Seit April 2004 habe der Beschwerdeführer einen Bordellbetrieb (Massagesalon) betrieben, der diverse sexuelle Dienstleistungen offeriere.

Auf der Homepage seien diverse Dienstleistungen angeboten, die jedoch in der Zwischenzeit geändert worden seien. Zu Prüfungsbeginn im September 2005 seien folgende Leistungen angeboten worden:

Handentspannung € 40,00

15 Minuten € 60,00

30 Minuten € 80,00

60 Minuten € 120,00

Natur-Französisch € 20,00.

Diverse Sonderleistungen gäbe es auf Anfrage und gegen Aufpreis.

Allgemeine Geschäftsbedingungen (wie bei den Begleitagenturen) seien auf der Website des Bordellbetriebes nicht ersichtlich.

In Tz. 5 des Berichtes fasste der Prüfer die betriebenen und die nicht mehr betriebenen Internetseiten (Domains) namentlich zusammen.

#### Tz. 6 Arbeitsverhältnisse mit den Mädchen

Die Beschäftigung der Mädchen sei laut Auskunft des Bf. auf Basis mündlicher Vereinbarungen entweder als Begleitperson in den Begleitagenturen oder als Masseuse im Bordellbetrieb erfolgt. Schriftliche Verträge lägen nicht vor. Hinsichtlich der Begleitagenturen sei mit den Mädchen vereinbart, dass sie sich tageweise telefonisch melden würden, wann sie für Begleitungen bereit seien.

Die Mädchen seien fast ausschließlich ausländische Staatsbürgerinnen mit Schwerpunkt aus den Nachbarstaaten des ehemaligen Osteuropa (Tschechien, Slowakei, Ungarn, Italien). Die Anwerbung erfolge entweder durch Zeitungsinserate oder Internet (Bewerbungsformular) oder Mundpropaganda.

#### Tz. 7 Üblicher Ablauf des Tagesgeschehens in den Begleitagenturen

Mittels E-Mail oder per Telefon zeige der Kunde sein Interesse an einem der abgebildeten Mädchen. In der Folge sei er in Kenntnis gesetzt worden, wann dieses verfügbar sei. Das angeforderte Mädchen sei von der Telefonzentrale verständigt worden, zu welchem Kunden und welcher Adresse es bestellt worden sei. Der Treffpunkt mit dem Kunden sei entweder dessen Privatwohnung oder ein von ihm ausgewähltes Hotel, wobei der Kunde diese Kosten übernehme. Die Zahlung erfolge zum Großteil in bar, der Rest mit Kreditkarte.

#### Tz. 8 Aufteilung des Entgelts und Erfassung in den Grundaufzeichnungen

Sowohl in den Begleitagenturen als auch im Bordellbetrieb sei die Praxis gewesen, dass die Mädchen vom Kunden das volle Leistungsentgelt vereinnahmten und an den Beschwerdeführer nur den sogenannten "Agenturanteil" abgeliefert hätten. Bei der Begleitagentur B bestand im Prüfungszeitraum weitgehend (ab August 2003) folgender Modus: Der Kunde bezahle für eine Stunde € 99,00, davon habe das Mädchen an die Agentur € 36,00 abgeführt. Somit sei dem Mädchen € 63,00 verblieben. Von diesen € 63,00 habe das Mädchen die Fahrtkosten, sowie allfällige andere Ausgaben gedeckt.

Die "Agenturerlöse" seien datumsmäßig unter zusätzlicher Angabe des Mädchen (Vorname) und der geleisteten Stunden (einschließlich Uhrzeit, Beginn und Ende) in Tabellen erfasst worden und der Besteuerung (Umsatzsteuervoranmeldungen, Jahreserklärungen) zugrunde gelegt worden.

Die beiden Begleitagenturen A und B seien bis Februar 2006 nicht getrennt aufgezeichnet worden, sondern in einer gemeinsamen Liste erfasst worden.

Für den Bordellbetrieb seien gleichartige Losungsaufzeichnungen geführt worden, jedoch sei die Aufteilung des Kundenentgelts zwischen dem Bf. und den Mädchen im Verhältnis 50:50 erfolgt. Für eine Stunde bezahle der Kunde € 120,00, davon habe das Mädchen an die Agentur € 60,00 abgeführt; somit verbleibe für das Mädchen € 60,00. Auch im Bordellbetrieb seien die Preise in der Zwischenzeit geändert worden.

Etwaige Grundaufzeichnungen über Kunden (Protokolle über Telefonanrufe, E-Mails, Auftragsbestätigungen, Adressen) seien laut Bf. nicht aufbewahrt worden bzw. über Verlangen des Prüfers nicht vorgelegt worden.

#### Tz. 9 Sonderwünsche der Kunden

Für Sonderwünsche der Kunden hätten die Mädchen keinen Anteil an den Bf. abzuliefern.

#### Tz. 10 Umsatzsteuerliche Einheitlichkeit des Entgelts

Der Beschwerdeführer habe lediglich den sogenannten "Agenturanteil" der Umsatzsteuer unterworfen, der vom jeweiligen Mädchen einbehaltene Anteil am Gesamtentgelt sei dagegen als "Durchläufer" behandelt worden. Hierbei habe es sich um eine in der Branche gängige Praxis gehandelt, die jedoch nicht der geltenden Rechtslage entspräche.

Hinsichtlich der Einheitlichkeit des Entgelts bei branchenähnlichen Unternehmen verwies der Prüfer auf einige Rechtsmittelentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates und auf Erkenntnisse des VwGH, wonach das volle Entgelt der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Aus den zitierten VwGH-Erkenntnissen und UFS-Entscheidungen lasse sich eine durchgängige Spruchpraxis ableiten. Daher seien die erklärten Umsätze der vom Bf. betriebenen Begleitagenturen und des Bordellbetriebes dementsprechend zu berichtigen.

#### Tz. 11 Verweigerte Namhaftmachung der persönlichen Daten der Mädchen

Mit Vorhalt vom 25. November 2005 übermittelte der Prüfer der steuerlichen Vertretung des Bf. eine Aufforderung bis zur Schlussbesprechung die genauen persönlichen Daten der in den Begleitagenturen und im Bordellbetrieb tätigen Mädchen bekannt zu geben. Diese Aufforderung stützte der Prüfer auf die Bestimmung des § 162 Abs. 1 BAO und verknüpfte damit die Rechtsfolge, dass einerseits die vollen Kundenumsätze als dem Beschwerdeführer zugeflossen gelten und andererseits die den Mädchen überlassenen Entgeltsanteile nicht als Betriebsausgaben anerkannt würden.

Da der Beschwerdeführer entschieden habe, über die Daten (Vorname und Zuname der Mädchen, Geburtsdatum der Mädchen, Staatsangehörigkeit, Wohnadresse) Stillschweigen zu bewahren, seien die von den Mädchen ein behaltenen Entgeltsanteile (die von der BP im Schätzungs weg ermittelt worden seien) gem. § 162 Abs. 2 BAO nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig und würden daher die erklärten Gewinne erhöhen.

#### Tz. 12 Ermittlung des Mädchenanteils aus dem Escort-Service

In dieser Textziffer des Prüfungsberichtes legte der Prüfer die Ermittlung des Mädchenanteils aus den Begleitagenturen und in

#### Tz. 13 Ermittlung des Mädchenanteil aus dem Bordellbetrieb

den Mädchenanteil aus dem Bordellbetrieb ausführlich dar.

In Tz. 14 wurden die Auswirkungen der steuerlichen Behandlung der Mädchenanteile auf die steuerpflichtigen Gewinne des Bf. erläutert und festgestellt, dass die erklärten Gewinne des Bf. um die auf die Mädchen entfallenden Nettoumsätze zu erhöhen seien.

In den Tz. 15 und 16 wurden die Hochrechnungen der Mädchenanteile und die Ermittlung der Gewinnzurechnungen gem. § 162 BAO ziffernmäßig dargestellt.

In den Textziffern Tz. 17 (Feststellungsbescheid 1-3/2006), Tz. 18 (Nicht erklärte Umsätze aus Sex-Webcams) und Tz. 19 (Provisionen an Dritte) legte der Prüfer die sonstigen steuerlichen Feststellungen dar, die nicht die streitgegenständlichen Jahre betreffen bzw. wogegen der Bf. keine besonderen Einwendungen vorgebracht hat. (Aus diesem Grund wird lediglich auf die diesbezüglichen Feststellungen des Berichtes vom 30. Juni 2006 verwiesen).

In den Tz. 20 - 25 des Prüfungsberichtes sind die Schlussbemerkungen des Prüfers enthalten; insbesondere wurde in Tz. 20 festgehalten, dass im Rahmen von Besprechungen sowohl mit dem Bf. als auch mit dem steuerlichen Vertreter eine Verprobung der Tageslosungslisten mit den Kreditkarteneingängen (die Zuordnung des Kreditkarteneinganges zur jeweiligen Tageslosung) auf dem betrieblichen Raiffeisen-Konto nicht möglich gewesen sei.

Zu Tz. 24, Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2005 gem. § 299 Abs. 1 BAO, führte der Prüfer aus, dass im Gegensatz zu den wieder aufgenommenen Bescheiden betreffend die Jahre 2002 - 2004 die während der Prüfung am 30. Mai 2006 ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 gem. § 209 Abs. 1 BAO aufzuheben und durch neue Bescheide zu ersetzen seien, weil sich der Spruch der Erstbescheide als nicht richtig erwiesen habe.

Das Finanzamt nahm die Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 - 2004 wieder auf, hob die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2005 auf und erließ den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend dementsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 - 2005.

In der dagegen eingebrachten **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) bekämpfte der Beschwerdeführer die Feststellungen des Prüfers insoweit, dass nicht das Gesamtentgelt der angebotenen Dienstleistung der Umsatzsteuer bzw. zur Einkommensteuer heranzuziehen sei. Der Betriebsprüfer habe ausdrücklich in seinem Bericht festgehalten, dass es sich hiebei um eine in der Branche gängige Praxis handle. Trotzdem habe der Prüfer die Rechtsansicht vertreten, dass für die angebotenen Leistungen ein einheitliches Entgelt heranzuziehen sei, wonach eben das Gesamtentgelt der Umsatzsteuer zu unterziehen sei. Als Grundlage für diese Rechtsansicht habe der Prüfer drei VwGH-Erkenntnisse (VwGH vom 20. Dezember 2000, ZI. 98/13/0047; VwGH vom 15. Juni 2005, ZI. 2002/13/0104; VwGH vom 22. September 2005, ZI. 2003/14/0002) angeführt und die Ansicht vertreten, dass diese Erkenntnisse auch auf Begleitagenturen anzuwenden seien.

In weiterer Folge habe der Prüfer auch auf eine Entscheidung des UFS vom 29. Juni 2005, RV/2366-W/02 hingewiesen und vertrat der Bf. die Ansicht, dass sich durch die von der Betriebsprüfung nicht vollständigen Wiedergabe der zitierten Erkenntnisse ein komplett neuer Sachverhalt ergeben habe. Der Prüfer habe lediglich einzelne Passagen herangezogen worden und ergäbe sich durch die nur auszugsweise zitierten VwGH-Entscheidungen ein komplett neuer Sachverhalt:

Betreffend das VwGH-Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, Zl. 98/13/0047 habe es sich um eine GesmbH gehandelt, die einen Bordellbetrieb unterhält. Im gegenständlichen Beschwerdefall handle es sich um einen Einnahmen/Ausgaben-Rechner, der seine Umsätze der Ist-Versteuerung und nicht der Soll-Versteuerung unterziehe. Aufgrund des Zufluss- bzw. Abflussprinzips des Einnahmen/Ausgaben-Rechners sei somit eine Versteuerung des Anteils, der über die Vermittlungsprovision hinausgehe, gar nicht möglich.

Auch handle es sich im gegenständlichen Fall um keinen Bordellbetrieb, sondern um eine Begleitagentur.

Desweiteren lägen weder gerichtlich strafbare Handlungen noch eine Schätzung gem. § 184 BAO vor.

Hinsichtlich des VwGH-Erkenntnisses vom 15. Juni 2005, Zl. 2002/13/0104 handle es sich auch um eine GesmbH, die zwei Bars bzw. zwei angeschlossene Separees betreibe. Die Verrechnung der Mädchen sei auf dem Konto der GesmbH erfolgt.

Seitens der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass lediglich der Agenturanteil dem Bf. zugeflossen sei, sodass dem Sachverhalt im angeführten Erkenntnis in keiner Weise zu folgen sei.

Betreffend das VwGH-Erkenntnis vom 22. September 2005, Zl. 2003/14/0002 habe es sich zum wiederholten Male um eine GesmbH gehandelt, die einen Barbetrieb bzw. ein Cafe betrieben habe, während im gegenständlichen Fall die Umsätze einer Begleitagentur zu beurteilen seien.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass seitens der Betriebsprüfung lediglich Erkenntnisse herangezogen worden seien, die sich mit den Rechtsgeschäften einer GesmbH und nicht mit den Rechtsgeschäften eines Einnahmen/Ausgaben-Rechners beschäftigen würden.

Die in den Erkenntnissen vorgebrachten Sachverhalte seien in keinster Weise mit dem vorliegenden Beschwerdefall vergleichbar, da der Bf. ein Einnahmen/Ausgaben-Rechner und kein Bilanzierer sei und nur jene Beträge zu versteuern habe, die auch tatsächlich zugeflossen seien.

Die Beschwerde wurde dem **Betriebsprüfer zur Stellungnahme** übermittelt und führte dieser hiezu aus, dass das von den Kunden vereinnahmte Gesamtentgelt der Umsatzsteuer zu unterziehen sei. Dieses Gesamtentgelt sei auf Basis der tatsächlichen Preisverhältnisse kalkulatorisch hochgerechnet worden.

Soweit der Bf. die Ansicht vertritt, dass die von der BP zitierten Erkenntnisse auf ihn nicht zutreffen würden, weil er Einnahmen/Ausgaben-Rechner sei und daher nur die tatsächlich zugeflossenen Beträge zu versteuern habe, teilte der Prüfer diese Sichtweise nicht, denn der Bf. versuche hinsichtlich des Zeitpunkts der Umsatzerzielung (Soll- bzw. Ist-Versteuerer) einen Unterschied zwischen einem Einzelunternehmen und einer Kapitalgesellschaft zu konstruieren. Er übersehe, dass das Entgelt von den Mädchen vor Ort beim Kunden einkassiert worden sei und die Mädchen hierbei als Erfüllungsgehilfen des Bf. aufgetreten seien. Daher gelte selbstverständlich das volle Kundenentgelt im Zeitpunkt der Übergabe durch den Kunden auch abgabenrechtlich als durch den Bf. vereinnahmt.

Im Übrigen verschweige der Bf., dass jener Teil der Umsätze der aus Kreditkarten stamme, in voller Höhe auf sein betriebliches Bankkonto überwiesen worden sei und er trotzdem nur den Agenturanteil versteuert habe.

Soweit der Bf. beanstande, dass die Umsätze in den zitierten VwGH-Erkenntnissen gem. § 184 BAO ermittelt worden und daher mit seinem Unternehmen nicht vergleichbar seien, vermag der Prüfer keinen Widerspruch zu erkennen, da bei den judizierten Fällen neben der umsatzsteuerlichen Rechtsfrage eben auch andere Bereiche Gegenstand der jeweiligen Beschwerden gewesen seien.

In der UFS-Entscheidung vom 29. Juni 2005, RV/2366-W/02 sei eindeutig klargestellt worden, dass die steuerlich wirksame Vereinnahmung überhaupt nichts mit der Rechtsform zu tun habe und es keinen Unterschied mache, ob die Gewinne durch Buchführung oder durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelt würden.

Zum Vorbringen des Bf., der Prüfer habe im Bericht ausdrücklich festgehalten, die Behandlung des Mädchenanteils als Durchlaufer wäre eine in der Branche gängige Praxis, führte der Prüfer aus, dass aus der in den letzten Jahren (Jahrzehnten) resultierenden Nichtbesteuerung dieser Entgeltteile keinesfalls ein "Gewohnheitsrecht" abgeleitet werden könne.

Wenn der Bf. die Rückführung der Umsätze und Einkünfte auf die ursprünglich erklärten Wertansätze beantragt, übersehe er, dass abgesehen vom strittigen Zufluss des Mädchenanteils noch weitere Feststellungen (z.B. Tz. 18 Nicht erklärte Umsätze der Sex-Webcams, Tz. 19 Provisionen an Dritte) getroffen worden seien.

Die BP-Stellungnahme wurde dem Bf. zur Gegenäußerung übermittelt.

Nach mehreren Fristverlängerungsansuchen zur Einbringung einer Gegenäußerung wurde seitens des Bf. schlussendlich **keine Gegenäußerung** zur BP-Stellungnahme übermittelt, sodass die Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr: **Bundesfinanzgericht**) zur **Entscheidung vorgelegt** wurde.

Mit **Beschluss** vom 3. September 2014 stellte das Bundesfinanzgericht (BFG) fest, dass die Berufung vom 11. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend die Aufhebung des Umsatz- und

Einkommensteuerbescheides 2005 **inhaltlich mangelhaft** ist, da gem.

§ 250 Abs. 1 lit. d BAO eine diesbezügliche Begründung fehlt.

Mit **Mängelbehebungsschriftsatz** vom 29. Oktober 2014 führte der Bf. betreffend die **Umsatzsteuer** aus, dass die Annahmen der Betriebsprüfung, der Bf. habe mit dem Kunden den Preis und die Dauer der Escortleistung verbindlich vereinbart und der Bf. habe das Begleitmädchen nach den Wünschen des Kunden ausgewählt, nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprächen. Denn es gäbe keine Vereinbarungen, dass die Begleitmädchen für einen bestimmten Zeitraum der Agentur zur Vermittlung zur Verfügung stünden.

Zum Teil hätten die Begleitmädchen die Vermittlungsleistungen der Begleitagentur nur kurzfristig in Anspruch genommen.

Die Begleitmädchen seien nicht als Erfüllungsgehilfinnen des Bf. tätig gewesen, da sie hinsichtlich der Arbeitszeiten nicht in den Betrieb des Bf. eingegliedert gewesen seien.

Des Weiteren habe keine Verpflichtung der Begleitmädchen bestanden, die Escortleistung für die Agentur zu erbringen.

Aus diesem Grund sei es gar nicht möglich gewesen, immer fixe Termine mit Kunden zu vereinbaren, denn die Begleitagentur habe dem Kunden gegenüber eine Terminanfrage nur bestätigt, wenn die Anfrage in einem Zeitfenster gelegen war, welches das Begleitmädchen der Agentur für eine Vermittlung bekannt gegeben habe. In anderen Fällen habe der Bf. den Terminwunsch der Kunden dem Begleitmädchen weitergegeben und erst nach Rücksprache mit dem Begleitmädchen einen Termin festgelegt. Dem Vorliegen einer Vermittlungsleistung stehe es jedenfalls nicht entgegen, wenn die Agentur dem Kunden gegenüber ein anderes Begleitmädchen empfohlen habe.

In vielen Fällen hätten die Kunden das alternativ vorgeschlagene Mädchen abgelehnt, da sie nur mit bestimmten Begleitmädchen in Leistungsaustausch hätten treten wollen. Daraus sei ersichtlich, dass die Begleitmädchen nicht als Erfüllungsgehilfinnen des Bf. aufgetreten seien, sondern selbst Vertragspartner der Kunden hinsichtlich der geschuldeten Escortleistung gewesen seien.

Die Honorargestaltung der Begleitmädchen habe nicht der Bf. bestimmt, sondern die Begleitmädchen hätten ihre Honorarwünsche bekannt gegeben, sobald sie mit dem Bf. in Kontakt getreten seien. Natürlich sei über die Honorare mit dem Bf. gesprochen und auch die Mädchen hätten sich untereinander abgesprochen.

Das auf der Homepage angeführte Honorar sei nicht als Fixpreis, sondern als Richtwert zu verstehen. Dies sei dem anrufenden Kunden gegenüber so kommuniziert worden. Faktum sei, dass die über die Begleitagentur vermittelten Mädchen untereinander in Konkurrenz gestanden seien und dieser Wettbewerb innerhalb der Begleitagentur über den Preis geführt worden sei. Diese Konkurrenz um Vermittlungen führe üblicherweise dazu, dass sich die von den Mädchen geforderten Honorare im Wesentlichen angleichen würden. Die dem Bf. zustehende Provision sei deshalb als Fixpreis pro Stunde und

nicht als honorarabhängiger Prozentsatz vereinbart worden, da dem Bf. der tatsächlich vom Mädchen mit dem Kunden vereinbarte Preis nicht bekannt gewesen sei. Der Bf. habe auch keinen Offenlegungsanspruch des vereinbarten Preises gegenüber dem Begleitmädchen gehabt.

Das Argument der Betriebsprüfung, eine Vermittlungsleistung des Bf. liege nicht vor, da dem Kunden nicht bekannt sei, welcher Teil des zu bezahlenden Entgelts auf die Vermittlungsleistung und welcher auf die Dienstleistung entfalle, gehe ins Leere, weil jedem Versicherungsnehmer oder Veranlagungskunde bewusst sei, dass bei Einschaltung eines Versicherungsmaklers oder Vermögensberaters dieser für den Abschluss des Geschäfts eine Provision erhalte. Die Provisionsabrechnung erfolge direkt zwischen der Versicherung und dem Makler, während für den Kunden der Anteil der Provision nicht ersichtlich sei. Der Kunde erhalte keine gesonderte Rechnung über irgendeine Provision. Dass ein Teil der vom Kunden bezahlten Versicherungsprämie als Provision an den Makler fließe, sei dem Kunden sehr wohl bewusst.

Nicht anders verhalte es sich bei den gegenständlichen Begleitagenturen. Der Bf. vermitte lediglich den Abschluss eines Vertrages zwischen dem Kunden und dem Begleitmädchen. Mit der Herstellung dieses Kontaktes seien die Vertragspflichten des Bf. erfüllt. Probleme bei der vermittelten Dienstleistung „Begleitung“ zwischen dem Mädchen und dem Kunden, seien im Rahmen dieses Vertragsverhältnisses zu lösen. Der Provisionsanspruch des Bf. bleibe davon unberührt.

Eine Haftung für Nicht- oder Schlechterfüllung des Bf. gegenüber dem Kunden bestehe nicht. Aus diesem Grund seien die Mädchen auch nicht als Erfüllungsgehilfinnen des Bf. tätig, da eine der wesentlichen Rechtsfolgen des Einsatzes von Erfüllungsgehilfen, das Einstehen für eine Handlung des Gehilfen wie für das eigene Handeln, im gegenständlichen Beschwerdefall nicht vorliege.

Das Argument der Betriebsprüfung, eine umsatzsteuerliche Zurechnung der Dienstleistung an das Begleitmädchen setze eine Offenlegung der Aufteilung des Honorars in Vermittlungsprovision einerseits und Dienstleistung andererseits voraus, sei nicht schlüssig, da die Vermittlungsprovision vom Mädchen getragen werde, als Entgelt für die Bewerbung und Vermittlung durch den Bf.

Hinsichtlich der **Einkommensteuer** in seinem **Mängelbehebungsschriftsatz** führte der Bf. aus, dass die Betriebsprüfung durch die Zurechnung des gesamten vom Kunden geleisteten Entgelts an den Bf. diesem ein strafrechtliches Verhalten, wie z.B. Nötigung, Zuführung zur Prostitution oder Zuhälterei, unterstelle. Ein solches Verhalten habe der Bf. jedoch zu keinem Zeitpunkt gesetzt.

Der Bf. habe mit dem Kunden keinen Vertrag abgeschlossen, der ihn zur Erbringung der Dienstleistungen gegenüber dem Kunden verpflichtet habe. Der Bf. habe lediglich ein Treffen des Kunden mit dem Mädchen vermittelt. Welche Leistungen das Mädchen konkret erbracht habe, sei ausschließlich zwischen dem Mädchen und den Kunden vereinbart worden. Auch das tatsächlich vom Mädchen vereinnahmte Honorar sei vor Ort zwischen

dem Mädchen und den Kunden vereinbart worden. Der Bf. habe daher gar nicht gewusst, welches Honorar das Mädchen von welchem Kunden vereinnahmt habe.

Die von den Mädchen für die Dienstleistung vereinnahmten Honorare seien dem Bf. nicht zuzurechnen, da der Bf. lediglich den Kontakt zwischen den Mädchen und den Kunden hergestellt habe. Der Bf. habe zu keinem Zeitpunkt die Mädchen zu sexuellen Dienstleistungen angehalten oder dazu verpflichtet. Welche Dienstleistungen das Mädchen gegenüber dem Kunden erbracht habe, habe sich der Kenntnis des Bf. entzogen.

Da die Honorare weder umsatzsteuerlich noch einkommensteuerlich dem Bf. zuzurechnen seien, stelle sich nicht die Frage der Zulässigkeit der Abzugsfähigkeit gem. § 162 BAO. Das Entgelt für die Dienstleistung habe nicht der Bf. vom Kunden vereinnahmt und dann an die Mädchen ausbezahlt, sondern die Mädchen haben das Entgelt direkt vom Kunden vereinnahmt.

Daran ändere auch die Möglichkeit der Bezahlung mit Kreditkarte nichts, denn es sei den Mädchen regelmäßig nicht möglich gewesen, bei den Banken Konten zu eröffnen. Daher habe sich der Bf. bereit erklärt, ein eigenes Konto für Kreditkartenzahlungen einzurichten, welches wie ein Treuhandkonto geführt worden sei.

Die Aufforderung der Betriebsprüfung auf Benennung der Empfänger gem. § 162 BAO sei rechtswidrig gewesen, da das Verlangen unerfüllbar gewesen sei. Der Bf. habe rechtlich durchsetzbare Daten wie „echte“ Vor- und Nachnamen, Geburtsdaten und Adressen nicht verlangen können, da er sich dadurch dem Verdacht der Zuhälterei ausgesetzt hätte. Die Mädchen seien zum Schutz ihrer Privatsphäre auch dem Bf. gegenüber nur unter ihrem Alias-Namen aufgetreten und seien trotz mehrfacher Nachfrage nicht bereit gewesen, dem Bf. gegenüber ihre echten Namen bekannt zu geben.

Mit **Niederschrift** vom 4. Dezember 2014 gab der Betriebsprüfer vor dem BFG an, dass auf das Konto des Bf. bei der Bank , KontoNr. Y. nicht nur die Kreditkartenerlöse, sondern auch die Erlöse eines Sexcam-Betreibers eingegangen seien.

Mit **Schriftsatz** vom 21. Dezember 2014 teilte der Bf. mit, dass das Konto bei der Bank, KontoNr. Y. ausschließlich für Kreditkartenzahlungen eingerichtet worden sei. Das Konto bei der Bank, KonotNr. X. sei das Geschäftskonto des Bf. gewesen, worüber die laufenden Einnahmen und Ausgaben seiner Betriebe abgewickelt worden seien. Die Erlöse eines Sexcam-Betreibers seien auf das Geschäftskonto bei der Bank, KontoNr. X. eingegangen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt ist erwiesen:

Der Bf. erzielte in den streitgegenständlichen Jahren Umsätze und Einkünfte aus dem Betrieb zweier Begleitagenturen und eines Bordells.

Die Mädchen der Begleitagenturen und des Bordells vereinnahmten vom jeweiligen Kunden das volle Leistungsentgelt. Von diesem Entgelt wurde ein Teil dem Beschwerdeführer übergeben, der lediglich diesen Teil des Entgelts („seine Erlöse“) der Umsatz- und Einkommensteuer unterzog.

Der Betriebsprüfung wurden Tabellen vorgelegt, in denen der Bf. „seine Erlöse“ datumsmäßig unter Angabe des Mädchens (Vorname) und der geleisteten Stunden erfasst hat. Jegliche Grundaufzeichnungen über Kunden (Protokolle über Telefonanrufe, E-Mails, Auftragsbestätigungen, Adressen) wurden über Verlangen der Betriebsprüfung nicht vorgelegt.

In den streitgegenständlichen Jahren hatte das betriebliche Geschäftskonto des Bf. bei der Bank folgende KontoNr.: X.; das Konto für die Eingänge aus den Kreditkartenzahlungen lautete: Y..

Strittig ist der Umfang des Entgelts, welcher als Bemessungsgrundlage für den Umsatz des Bf. und sein Einkommen heranzuziehen ist.

Folgende Bestimmungen gelangen zur Anwendung:

Gemäß § 17 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 haben Unternehmer,

1. die hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne der §§ 21 und 23 des

Einkommensteuergesetzes 1988 nicht buchführungspflichtig sind, oder

2. deren Gesamtumsatz aus Tätigkeiten, die nicht unter die §§ 21 und 23 des

Einkommensteuergesetzes 1988 fallen, in einem der beiden vorangegangenen

Kalenderjahre nicht mehr als 110.000 Euro betragen hat,

die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung). Ist der Unternehmer nur hinsichtlich einzelner Betriebe nicht buchführungspflichtig, so erstreckt sich die Verpflichtung zur Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten gemäß Z. 1 nur auf diese Betriebe.

Das Finanzamt hat auf Antrag zu gestatten, dass ein Unternehmer im Sinne der Z 1 und 2 die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinbarten Entgelten berechnet (Sollbesteuerung). Der Antrag kann auf einen von mehreren Betrieben desselben Unternehmers beschränkt werden.

Der § 17 Abs. 2 UStG 1994 regelt die Berechnung der Steuer für jene Fälle, in denen gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1994 der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen an die Vereinnahmung der Entgelte geknüpft ist. Er enthält keine Aussage zum Umfang der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 4 UStG 1994 (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz-Kommentar, 4. Aufl., § 17, Tz. 3).

§ 17 UStG 1994 verändert den Entgeltsbegriff nicht, sondern normiert, wann der Unternehmer den vom Abnehmer aufgewendeten Betrag zu versteuern hat.

Sind die Voraussetzungen des § 17 UStG 1994 gegeben, ist die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Die tatsächlichen Rechtsfolgen ergeben sich aus § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. b UStG 1994, wonach bei der Istbesteuerung die Steuerschuld für Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Im gegenständlichen Fall bringt der Bf. vor, dass für ihn die Istbesteuerung anzuwenden ist. Dies trifft insoweit zu, als die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, in dem das Mädchen das Entgelt vom Kunden vereinnahmt hat. Für die Frage, wie hoch die Umsatzsteuerschuld entsteht, gelangt jedoch § 4 UStG 1994 zur Anwendung.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 bemisst sich der Umsatz für Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, nach dem Entgelt. Der Entgeltbegriff ist aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert. Seine Leistungen sind nur Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten. Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., § Tz. 10). Die Frage des Entgeltlichkeitszusammenhangs ist somit im gegenständlichen Fall zu prüfen und kommt es daher grundsätzlich darauf an, was der Abnehmer (Kunde) aufzuwenden hat bzw. tatsächlich aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Feststeht, dass der Kunde zunächst mit einer der Begleitagenturen in Kontakt trat und sein Interesse an einem der abgebildeten Mädchen bekundet hat. Der Kunde wird von der Begleitagentur in Kenntnis gesetzt, wann das gewünschte Mädchen verfügbar ist. Das angeforderte Mädchen wird von der Telefonzentrale verständigt, zu welchem Kunden und zu welcher Adresse es bestellt wurde. Treffpunkt mit dem Kunden ist entweder dessen Privatwohnung oder ein von ihm ausgewähltes Hotel, dessen Kosten der Kunde trägt. Wie in Tz. 3 des Prüfungsberichtes festgehalten, hatte der Kunde für eine Stunde € 99,00, sowie für jede weitere Stunde € 90,00 an dass Mädchen zu bezahlen. Aus den Allgemeinen Vertragsbedingungen der Begleitagentur A und der Begleitagentur B (Pkt. 3.1.) ist auch ersichtlich, dass die vertragliche Dienstleistung den persönlichen Einsatz des Mädchens zur Begleitung als Hostess oder zur Unterhaltung des Kunden zu geschäftlichen oder privaten Zwecken umfasst. Um die angebotenen Dienstleistungen der Begleitagenturen zu erhalten, muss der Kunde somit das volle Entgelt bezahlen. Aus diesem Grund gelangt das Gericht – ebenso wie die Betriebsprüfung - zur Auffassung, dass das volle Entgelt, welches der Kunde an das Mädchen bezahlt, als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer heranzuziehen ist und die von der Betriebsprüfung ermittelten "Mädchenanteile" die Einnahmenüberschüsse des Bf. erhöhen bzw. die Ausgabenüberschüsse des Bf. vermindern.

Ein weiterer Umstand, der für die Einheitlichkeit des Entgeltes spricht, ist, dass die interne Aufteilung des Entgelts zwischen dem Mädchen und dem Bf. dem Kunden gegenüber nicht erkennbar ist.

Soweit der Bf. in der Berufung ausführt, der Betriebsprüfer habe ausdrücklich in seinem Bericht festgehalten, dass es sich hiebei um eine in der Branche gängige Praxis handle und er (der Betriebsprüfer) habe dann trotzdem eine andere Rechtsansicht vertreten, ist zu erwidern, dass es zutrifft, dass in der Tz. 10 des Prüfungsberichtes der Prüfer ergänzend erwähnt hat, es handelt sich hiebei um eine in der Branche gängige Praxis, aber im nächsten Halbsatz hat er auch festgehalten, dass die Praxis nicht der geltenden Rechtslage entspricht. Die Behörde ist nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (VwGH vom 20. Jänner 1999, ZI. 96/13/0090). Auch eine in der Erotik - Branche gängige Praxis über die Aufteilung des Entgeltes hindert die Behörde nicht, eine andere Rechtsauffassung zu vertreten und diese durch Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates und Verwaltungsgerichtshofes zu untermauern.

Dem Einwand des Bf., durch die nicht vollständige Wiedergabe der zitierten VwGH-Erkenntnisse von der Betriebsprüfung habe sich ein komplett neuer Sachverhalt ergeben, schließt sich das Gericht nicht an. Beschwerdeführerin im VwGH-Verfahren ZI. 98/13/0047 war zwar eine GmbH, die ein Bordell betrieb, aber dieses Verfahren beinhaltete ebenso wie im gegenständlichen Verfahren die Streitfrage, inwieweit das vom Kunden erbrachte Entgelt ein einheitliches Entgelt ist. In diesem Verfahren hat der VwGH ausgesprochen, dass eine Aufteilung des vom Kunden erbrachten Entgelts auf mehrere Leistungen ausgeschlossen ist, weil es sich dabei nicht um voneinander unabhängige selbständige Leistungen handelte. Im gegenständlichen Fall verhält es sich ebenso. Das vom Mädchen vereinnahmte Entgelt ist ein einheitliches Entgelt und dieses ist nicht - wie aus den bereits dargelegten Gründen - in "Agenturanteil" und "Mädchenanteil" aufzuteilen.

Betreffend das VwGH-Erkenntnis ZI. 2002/13/0104 bringt der Bf. vor, dass im VwGH – Verfahren die beschwerdeführende Partei abermals eine juristische Person gewesen und die Verrechnung der Mädchen auf dem Konto der GmbH erfolgt sei. Im gegenständlichen Verfahren habe die Betriebsprüfung festgestellt, dass dem Bf. lediglich der Agenturanteil zugeflossen sei. Diesem Einwand ist zu entgegnen, dass im Prüfungsbericht vom 30. Juni 2006, unter Tz. 8, Aufteilung des Entgelts und Erfassung in den Grundaufzeichnungen, der Prüfer die bestehende Praxis in den Begleitagenturen und im Bordellbetrieb hinsichtlich der Vereinnahmung des Leistungsentgelts darstellte; er (der Prüfer) führte hierzu aus, dass die Mädchen vom Kunden das volle Leistungsentgelt vereinnahmten und an den Bf. nur den sogenannten "Agenturanteil" ablieferten. Die "Agenturerlöse" wurden datumsmäßig unter Angabe des Mädchenvornamens und der geleisteten Stunden in Tabellen erfasst und der Besteuerung zugrunde gelegt. Feststellungen darüber, dass nur der "Agenturanteil" als zugeflossen gilt, sind in dieser Textziffer nicht ersichtlich. Auch in Tz. 10, umsatzsteuerliche Einheitlichkeit des Entgelts, beschreibt der Prüfer, welche Engelt der Bf. der Umsatzsteuer zu unterwerfen hat. Dass dem Bf. lediglich der "Agenturanteil" zugeflossen ist, ist in dieser Textziffer nicht zu finden. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Prüfer in keiner Textziffer

des Prüfungsberichtes festgestellt hat, dass ein "Agenturanteil" dem Bf. zugeflossen ist. Vielmehr hat der Prüfer die Feststellung getroffen, dass in den vom Bf. betriebenen Begleitagenturen, sowie in seinem Bordellbetrieb aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Einheitlichkeit des Entgelts vorliegt und die erklärten Umsätze dementsprechend zu berichtigen sind (siehe Tz. 10 des Prüfungsberichtes).

Hinsichtlich der Entscheidung des VwGH zu Zl. 2003/14/0002 gibt der Bf. an, dass es sich hierbei zum wiederholten Male um eine GmbH und einen Barbetrieb bzw. ein Café und nicht um Umsätze von Begleitagenturen gehandelt habe. Dieses Vorbringen trifft so nicht zu bzw. ist unvollständig. Denn in dem vom Bf. zitierten VwGH-Verfahren war der Beschwerdeführer eine natürliche Person (die Beschwerde des PW in L), die eine Bar (Café D) betrieb. Des Weiteren ging es in diesem Verfahren, ebenso wie im gegenständlichen Verfahren, um das Entgelt im Sinne des § 4 Abs. 1 UStG 1994, nämlich worin die Leistung des Bf. besteht. Im VwGH-Verfahren hat die Leistung des Bf. darin bestanden, dem Kunden Getränke zu verabreichen und dem Kunden die Möglichkeit zum Besuch der Separées einschließlich der dort von den Prostituierten angebotenen sexuellen Dienstleistungen zu verschaffen. Die Umsätze eines Bordellbetriebes sind demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Leistungsempfänger erbringt. Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die vom Bf. erbrachten Leistungen des Bordellbestriebes ist das Entgelt, das der einzelne Kunde für seinen Bordellbesuch aufwendet hat. Bemessungsgrundlage für den Umsatz des Bf. im gegenständlichen Verfahren ist ebenfalls das Entgelt, das der Kunde für ein Mädchen zur Begleitung oder Unterhaltung oder für seinen Bordellbesuch aufwendet. Vom Betreiber einer Begleitagentur wird nämlich im allgemeinen angenommen, dass er zum Zwecke der Begleitung, Mädchen anbietet, die ihre Zeit dem Kunden zur Verfügung stellen. Damit hat aber die Leistungsbeziehung zwischen dem einzelnen Kunden und dem Bf. stattgefunden und liegt auch kein wesentlicher, rechtlicher Unterschied zwischen einem Bordellbetrieb und einer Begleitagentur vor. Ob die Mädchen ihrerseits ihre Leistungen dem Bf. gegenüber als Dienstnehmerinnen oder als selbständige Tätige erbringen, ist ohne Bedeutung.

Wenn der Bf. schließlich vorbringt, als Einnahmen/Ausgaben-Rechner habe er nur jene Beträge zu versteuern, die auch tatsächlich zugeflossen sind, ist darauf hinzuweisen, dass es der Bf. in der Hand gehabt hatte, seine Einnahmen aus den Begleitagenturen und dem Bordellbetrieb um seine Ausgaben zu vermindern. Hat doch die Betriebsprüfung den Bf. gem. § 162 BAO aufgefordert, die genauen persönlichen Daten der in den Begleitagenturen und im Bordellbestrieb tätigen Mädchen bekanntzugeben. Gem. § 162 BAO kann nämlich die Abgabenbehörde verlangen, wenn der Abgabepflichtige das Absetzen von Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen beantragt, dass er die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen. Im vorliegenden Beschwerdefall hat der Bf. verweigert, die Daten der Mädchen offenzulegen, sodass die Entgeltanteile,

die den Mädchen zugeflossen seien, nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Die erklärten Gewinne des Bf. sind damit zu Recht - wie die Betriebsprüfung in ihrem Bericht ausführlich und nachvollziehbar dargestellt hat - zu erhöhen bzw. die erklärten Verluste zu vermindern.

Betreffend das Vorbringen des Bf. im Mängelbehebungsschriftsatz vom 29. Oktober 2014 zur Umsatzsteuer, und zwar, dass die Annahme der Betriebsprüfung, der Bf. habe mit dem Kunden den Preis und die Dauer der Escortleistung verbindlich vereinbart und der Bf. habe das Begleitmädchen nach den Wünschen des Kunden ausgewählt, nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspräche, denn es gäbe keine Vereinbarungen, dass die Begleitmädchen für einen bestimmten Zeitraum der Agentur zur Vermittlung zur Verfügung stünden, ist darauf hinzuweisen, dass der Bf. für die Begleitagentur B sehr wohl konkrete Stundensätze im Internetauftritt angegeben hat. Zum Anderen kommt es für die steuerliche Zurechnung der Dienstleistungen der Begleitmädchen an den Bf. nicht darauf an, ob konkrete zeitliche Vereinbarungen zwischen dem Bf. und den Begleitmädchen bestanden haben. Denn der Bf. hat selbst angegeben, dass die Beschäftigung der Mädchen auf Basis mündlicher Vereinbarungen erfolgt ist und die Mädchen sich tageweise telefonisch melden, wenn sie für Begleitungen bereit sind (siehe Tz. 6 des Prüfungsberichtes). Insoweit schließt auch eine kurzfristige Inanspruchnahme einer Begleitagentur nicht aus, dass die Mädchen die Dienstleistungen für den Bf. erbringen.

Soweit der Bf. ausführt, die Begleitmädchen seien nicht als seine Erfüllungsgehilfinnen tätig gewesen, da sie hinsichtlich der Arbeitszeit nicht in dem Betrieb des Bf. eingegliedert gewesen seien, ist entgegenzuhalten, dass die Prüfung einer Eingliederung in das Unternehmen des Bf. für die Frage, wer am Leistungsaustausch beteiligt ist, nicht von Relevanz ist. Der Bf. hat im Internet über die Begleitagenturen A und B verschiedene Mädchen angeboten, die entweder telefonisch oder mittels Internet zu bestellen waren (siehe Prüfungsbericht Tz. 2 und Tz. 3). Damit ist der Bf. nach Außen dem Kunden gegenüber aufgetreten und findet auch der Leistungsaustausch zwischen Bf. und dem Kunden statt. Wenn die Mädchen keine festen Arbeitszeiten im Betrieb des Bf. haben, so liegt dies in der Art der angebotenen Dienstleistungen. Die Begleitmädchen haben dem Bf. bekannt gegeben, an welchen Tagen sie für Begleitungen zur Verfügung stehen und danach teilte der Bf. die Mädchen den einzelnen Terminen zu.

Wenn der Bf. ergänzt, in anderen Fällen habe er erst nach Rücksprache mit dem Begleitmädchen einen Termin mit dem Kunden festgelegt, spricht diese Vorgangsweise dafür, dass der Bf. in zeitlicher Hinsicht auf die Kundenwünsche eingegangen ist. Der Leistungsaustausch findet auch in diesem Fall zwischen dem Bf. und dem Kunden statt. Auch die Empfehlung eines Mädchens durch den Bf. zeigt lediglich auf, dass dieser mit einem potentiellen Kunden in Geschäftsbeziehung treten möchte. Ebenso verhilft das Vorbringen des Bf., in vielen Fällen hätten Kunden das alternativ vorgeschlagene Mädchen abgelehnt, da sie nur mit bestimmten Begleitmädchen in Leistungsaustausch hätten treten wollen, der Beschwerde nicht zum Erfolg. Es kann zwar für das Geschäft des

Bf. oder den Kunden bedeutsam sein, dass er ein bestimmtes Mädchen zur Begleitung oder Unterhaltung zu geschäftlichen oder privaten Zwecken bekommt (ebenso wie z.B. ein Kunde eines Modegeschäfts, der nur von einem bestimmten Verkäufer beraten werden möchte), doch bleibt der Bf. der Leistende im umsatzsteuerlichen Sinn, da er im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, auch wenn er die Leistungen durch die Mädchen erbringen lässt. Laut den allgemeinen Vertragsbestimmungen der Begleitagentur A und B, Vertragsgegenstand, Punkt 3 umfasst die vertragliche Dienstleistung des Bf. den persönlichen Einsatz eines Mädchens zur Begleitung als Hostess oder zur Unterhaltung des Kunden zu geschäftlichen oder privaten Zwecken. Somit liegt es in der Art der Geschäfte, dass ein Kunde nur von einem bestimmten Mädchen begleitet oder unterhalten werden will.

Hinsichtlich der Honorargestaltung der Begleitmädchen führt der Bf. aus, dass die Begleitmädchen ihre Honorarwünsche bekannt gegeben hätten, dass das auf der Homepage angeführte Honorar nicht als Fixpreis, sondern als Richtwert zu verstehen sei, und dass die Mädchen untereinander in Konkurrenz gestanden seien, sodass sich die von den Mädchen geforderten Honorare im Wesentlichen angeglichen hätten. Mit diesem Vorbringen zeigt der Bf. jedenfalls nicht auf, dass der Leistungsaustausch zwischen dem Kunden und den Begleitmädchen stattgefunden hat. Wenn der Bf. in diesem Zusammenhang darlegt, dass aus diesem Grund die ihm zustehende "Provision" als Fixpreis pro Stunde und nicht als honorarabhängiger Prozentsatz vereinbart worden sei, verkennt er, dass eine Erklärung für die Höhe seiner "Provision" erst dann relevant ist, wenn die Verpflichtung zur Leistungserbringung auf die Begleitmädchen übergeht. Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Begleitagenturen A und B dem Kunden gegenüber im eigenen Namen aufgetreten sind, betreffend die Begleitagentur B im eigenen Namen das Entgelt festlegte (auch wenn das Begleitädchen das Entgelt für Sonderwünsche des Kunden nicht abliefern musste) und im eigenen Namen den jeweiligen Vertrag abschloß, sodass ausschließlich der Kunde Vertragspartner des Bf. wurde und nicht jenes Mädchen, das zwecks Erfüllung des Vertrages die tatsächliche Dienstleistung erbringt.

Soweit der Bf. die Ansicht der Betriebsprüfung, eine Vermittlungsleistung des Bf. liege nicht vor, da dem Kunden nicht bekannt sei, welcher Teil des Entgeltes auf die Vermittlungsprovision und welcher auf die Dienstleistung entfalle, nicht teilt und als Beispiel die Tätigkeit des Versicherungsmaklers oder Vermögensberaters heranzieht, wonach jedem Kunden bewusst sei, dass ein Teil der bezahlten Versicherungsprämie als Provision an den Makler fließe, ist darauf hinzuweisen, dass Leistungen im Umsatzsteuerrecht jenem Unternehmer zuzurechnen sind, der sie im eigenen Namen erbringt, wobei die Verkehrsauffassung maßgebend ist. Bei Bordellen hat der VwGH die Zurechnung der Leistungen anhand der Kundenerwartung vorgenommen (vgl. etwa VwGH vom 31. März 2011, Zi. 2009/15/0199). Für den vorliegenden Fall ist somit die Frage wesentlich, was ein Kunde erwartet, wenn er eine Begleitagentur kontaktiert. Das Gericht ist der Ansicht, dass vom Betreiber einer Begleitagentur allgemein angenommen

wird, dass er den Kunden zum Zwecke der Begleitung und Unterhaltung Mädchen anbietet, die ihre Zeit dem Kunden zur Verfügung stellen. Damit sind sämtliche dem Bf. bekannten Leistungen der Mädchen dem Bf. zuzurechnen.

Wenn der Bf. im Mängelbehebungsschriftsatz desweiteren ausführt, er vermitte lediglich den Abschluss eines Vertrages zwischen dem Kunden und dem Begleitmädchen, dann ist zu entgegnen, dass als Vertragsgegenstand zwischen dem Bf. und dem Kunden laut allgemeinen Vertragsbedingungen der Begleitagentur A und B der persönliche Einsatz der vermittelten Person zur Begleitung als Hostess oder zur Unterhaltung zu geschäftlichen oder privaten Zwecken vereinbart gilt. Die Vermittlung eines weiteren Vertragsabschlusses zwischen Kunden und Begleitmädchen findet sich in den allgemeinen Vertragsbedingungen jedoch nicht.

Der Bf. gibt weiters an, dass mit der Herstellung des Kontaktes zwischen dem Kunden und dem Mädchen seine Vertragspflichten erfüllt seien und etwaige Probleme zwischen dem Kunden und dem Mädchen im Rahmen dieses „Vertragsverhältnisses“ zu lösen seien, wobei sein „Provisionsanspruch“ unberührt bleibe. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass der Kunde gleich zu Beginn der Dienstleistung das gesamte Entgelt leistet und erst nach der Begleitung oder Unterhaltung das Mädchen einen Teil an den Bf. abliefer. Für den Fall, dass der Kunde mit der vom Mädchen erbrachten Dienstleistung nicht zufrieden ist, wird er in Zukunft einfach die Begleitagenturen des Bf. nicht mehr kontaktieren. Ein eigenes Vertragsverhältnis zwischen dem Kunden und dem Mädchen ist jedenfalls im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Soweit der Bf. einwendet, eine Haftung für Nicht- oder Schlechterfüllung des Bf. gegenüber dem Kunden bestehe nicht, ist zu bemerken, dass das Fehlen einer Haftung des Bf. gegenüber dem Kunden in der Art der Dienstleistung, welche das Mädchen zu erbringen hat, begründet ist. Das Mädchen hat den Kunden entweder als Hostess zu begleiten oder zu geschäftlichen oder privaten Zwecken zu unterhalten. Eine Schlechterfüllung der Dienstleistung des Mädchens zeigt sich regelmäßig darin, dass es weniger oft gebucht oder bestellt wird. Eine etwaige Haftung des Bf. für Nicht- oder Schlechterfüllung ist somit für eine unmittelbare Zurechnung der Dienstleistung an den Bf. nicht entscheidungswesentlich.

Wenn der Bf. vorbringt, die Vermittlungsprovision sei als Entgelt für die Bewerbung und Vermittlung durch den Bf. vom Mädchen getragen worden, entspricht dies nicht den Feststellungen der Betriebsprüfung. Der Bf. hat keine Daten seiner Mädchen weitergegeben, daher konnte die Betriebsprüfung die Mädchen gar nicht befragen. Auch im Mängelbehebungsschriftsatz hat der Bf. lediglich die Behauptung aufgestellt, dass die Mädchen den Agenturanteil tragen würden, ohne entsprechende Beweismittel anzubieten. Aus diesem Grund gelangt das Gericht zu dem Ergebnis, dass keine Vermittlungsprovisionen vorliegen. Der Bf. hat das gesamte Entgelt der Umsatzsteuer zu unterziehen. Da der Bf. jedoch keine Angaben über die Empfänger seiner geleisteten Ausgaben gemacht hat, sind diese in Anwendung des § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Im Übrigen muss der Bf. die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit betreffend die Höhe des gesamten Entgelts hinnehmen, zumal er - wie bereits mehrfach dargelegt - die Grundaufzeichnungen über Kunden oder die vollständigen persönlichen Daten der Mädchen nicht aufbewahrt bzw. vorgelegt hat.

Im Mängelbehebungsschriftsatz betreffend die Einkommensteuer trägt der Bf. vor, dass die Betriebsprüfung durch die Zurechnung des gesamten Entgeltes an den Bf. ihm ein strafrechtliches Verhalten unterstelle, obwohl der Bf. ein solches Verhalten zu keinem Zeitpunkt gesetzt hat. Hierzu ist auszuführen, dass die Betriebsprüfung in keiner ihrer Feststellungen dem Bf. ein strafrechtliches Verhalten unterstellt hat, da sie schon allein wegen des schriftlich festgelegten Vertragsgegenstandes in den allgemeinen Vertragsbedingungen der beiden Begleitagenturen des Bf. (siehe Punkt 3.1.: Der Kunde verlangt von der gebuchten Person keine rechtlich oder sittlich unzulässige Tätigkeiten. Insbesondere sind mit dieser Dienstleistung keine sexuellen oder intimen Kontakte vereinbart.) keinen Grund dazu hatte.

Soweit der Bf. abermals vorbringt, er habe mit dem Kunden keinen Vertrag abgeschlossen, der ihn zur Erbringung der Dienstleistung gegenüber dem Kunden verpflichtet habe, sondern er habe lediglich ein Treffen des Kunden mit dem Mädchen vermittelt, ist zu wiederholen, dass sich der Bf. auf Grund der allgemeinen Vertragsbedingungen sehr wohl zu den angebotenen Leistungen der Begleitagenturen A und B verpflichtet hat. Eine der angebotenen Leistungen ist eben das Zustandekommen eines Treffens zwischen dem Kunden und dem Mädchen. Welche Leistung das Mädchen konkret erbringt und wie hoch das tatsächlich vereinnahmte Entgelt ist, ist für die Zurechnung der Leistung an den Bf. im umsatzsteuerlichen Sinn nicht von wesentlicher Bedeutung.

Wenn der Bf. in weiterer Folge angibt, er habe gar nicht gewusst, welches Honorar bei welchem Kunden vom Mädchen vereinnahmt worden sei, ist auf die Feststellungen des Prüfungsberichtes hinzuweisen (siehe Prüfungsbericht vom 30. Juni 2006, Tz. 8). Darin hat die Betriebsprüfung dargelegt, dass der Bf. die "Agenturerlöse" datumsmäßig unter Angabe des Mädchens (Vorname) und der geleisteten Stunden (einschließlich Uhrzeit, Beginn und Ende) in Tabellen erfasst und der Besteuerung zu Grunde gelegt hat. Das Vorbringen, welcher Kunde welches Honorar tatsächlich bezahlt hat, ist mangels entsprechender Aufzeichnungen, zu denen der Bf. verpflichtet gewesen wäre, nicht zu konkretisieren. Wie lange das Mädchen einen Kunden begleitet oder unterhält, hatte der Bf. jedoch sehr wohl aufgezeichnet. Mag der Bf. die tatsächliche Höhe des vom Mädchen vereinnahmten Entgeltes nicht kennen, so hat doch die Betriebsprüfung in den Tz. 12, 13, 14 und 15 des Prüfungsberichtes nachvollziehbar den "Mädchenanteil" ermittelt. Beide Entgeltteile ("Agenturanteil" und "Mädchenanteil") ergeben die Umsatzhöhe des Bf. Dass der Bf. die tatsächliche Gesamthöhe eines vereinnahmten Honorars nicht kennt liegt auch in dem Umstand begründet, dass er nicht weiß, ob der Kunde vor Ort Sonderwünsche geäußert hat. Denn die Mädchen mussten bei Sonderwünschen vom Entgelt keinen Entgeltteil abliefern. Feststeht jedenfalls, dass der Bf. in den einschlägigen Medien

und im Internet konkrete Stundensätze für die Dienstleistungen der Mädchen hinsichtlich der Begleitagentur B bekannt gegeben hat. Somit konnte die Betriebsprüfung ohne Bedenken mit der Ermittlung des Mädchenanteils die Gesamthöhe der umsatzsteuerlichen Bemessungsgesgrundlage des Bf. errechnen.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bf., er habe zu keinem Zeitpunkt die Mädchen zu sexuellen Dienstleistungen angehalten oder verpflichtet ist, darauf hinzuweisen, dass die österreichische Rechtsordnung keine Norm kennt, die der Abgabenbehörde die Festsetzung von Abgaben im Hinblick auf eine strafbare oder illegale Handlung verwehrt. Es kommt daher nicht darauf an, ob die Mädchen die Dienstleistungen freiwillig oder unter Zwang erbringen. Die weiteren Ausführungen, wonach der Bf. nicht gewusst habe, welche Dienstleistungen das Mädchen gegenüber dem Kunden erbracht hat, sind für das Gericht nicht nachvollziehbar, müssten doch dem Bf. die allgemeinen Vertragsbedingungen bekannt sein, wonach der Vertragsgegenstand zwischen dem Bf. und dem Kunden eine Dienstleistung umfasst, die durch den persönlichen Einsatz der Mädchen zu erbringen ist.

Ein Eingehen auf die Äußerungen des Bf., wonach sich die Frage der Zulässigkeit der Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben gem. § 162 BAO nicht stelle, da die Entgelte weder umsatz- noch einkommensteuerlich dem Bf. nicht zuzurechnen seien, sieht das Gericht um Wiederholungen zu vermeiden für entbehrlich an, da es bereits mehrfach dargelegt hat, aus welchen Gründen die von den Mädchen erbrachten Leistungen dem Bf. zuzurechnen sind.

Soweit der Bf. die Meinung vertritt, das Entgelt für die Dienstleistung habe nicht er vom Kunden vereinnahmt und dann an die Mädchen ausbezahlt, sondern die Mädchen hätten das Entgelt direkt vom Kunden vereinnahmt, ist zu erwidern, dass es nach der Art des Geschäftes üblich ist, dass das Honorar vor der Erbringung der Dienstleistung dem Mädchen direkt zu bezahlen ist. Das Mädchen vereinnahmt für den Bf. das gesamte Entgelt, sodass es nunmehr an ihm gelegen ist, die Höhe seiner Betriebsausgaben („Mädchenanteil“) nachzuweisen. Aus welchem Grund das Verlangen der Betriebsprüfung auf Empfängernennung unerfüllbar gewesen sei, ist für das Gericht nicht zu erkennen; zumal jeder Dienstgeber verpflichtet ist, seine Dienstnehmer bei der Sozialversicherung mit seinen persönlichen Daten anzumelden. Auch jeder Auftraggeber, der mit einer Person in wirtschaftlicher Geschäftsbeziehung steht, wird alles daran setzen, den Namen und die Adresse seines Geschäftspartners zu erhalten. Dass dadurch die Privatsphäre des Vertragspartners verletzt würde, ist nicht nachvollziehbar. Die Meinung des Bf., dass er sich bei Bekanntgabe der „echten“ Vor- und Nachnamen, Geburtsdaten und Adressen der Mädchen dem Verdacht der Zuhälterei ausgesetzt hätte, schließt sich das Gericht nicht an, da in den allgemeinen Vertragsbeziehungen der beiden Begleitagenturen ausdrücklich festgehalten ist, dass als vertragliche Dienstleistung kein sexueller oder intimer Kontakt mit dem Kunden vereinbart ist.

Zum Vorbringen des Bf., die Möglichkeit der Bezahlung mit Kreditkarte ändere nichts daran, dass das Entgelt für die Escortleistung nicht vom Bf. vom Kunden vereinnahmt und an die Mädchen ausbezahlt worden sei, sondern dass das Entgelt direkt vom Mädchen

aufgrund der Vertragsbeziehung zwischen Mädchen und Kunden vereinnahmt worden sei, ist Folgendes auszuführen: Grundsätzlich ändert die Möglichkeit der Bezahlung des Entgelts durch Kreditkarte nicht die Zurechenbarkeit der Leistungen der Mädchen an den Bf. Nicht zutreffend ist jedoch die Behauptung, dass die Mädchen das Entgelt aufgrund eines Vertragsverhältnisses zwischen Kunden und Mädchen direkt vereinnahmt haben. Wie schon mehrfach ausgeführt und begründet vereinnahmen die Mädchen das gesamte Entgelt für den Bf. Damit stellt sich gar nicht die Frage einer allfälligen Vertragsbeziehung zwischen Kunden und Mädchen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, da die Entscheidung in der Frage des einheitlichen Entgelts nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht (vgl. hinsichtlich eines Bordellbetriebes das VwGH – Erkenntnis vom 22. September 2005, ZI. 2003/14/0002). Das Entgelt einer Begleitagentur, das ein Kunde für eine Mädchenbegleitung bezahlt, ist nicht anders zu beurteilen und sind die diesbezüglichen Erwägungen der Entscheidung zu entnehmen. Die weiteren Voraussetzungen zur Zulassung einer Revision, wie das Vorliegen einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt oder das gänzliche Fehlen einer VwGH - Rechtsprechung oder eine nicht einheitliche Beantwortung der Rechtsfrage betreffend das Entgelt im Sinne des § 4 UStG 1994, liegen nicht vor. Abschließend wird noch bemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 18. September 2013, ZI. 2013/13/0034 die Behandlung einer Beschwerde betreffend die UFS-Entscheidung vom 4. Februar 2013, RV/3326-W/08 (Schätzung eines Escortservices) abgelehnt hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Jänner 2015