



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A*****, ***[Adresse]***, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H., Wirtschaftstreuhänder, 2700 Wiener Neustadt, Reyergasse 19, vom 31. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Fachvorstand Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, vom 2. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) verfügt über die Gewerbeberechtigung „Gastgewerbe gemäß [§ 142 Abs 1 Z 2, 3 und 4 GewO 1994](#), Betriebsart: Bar und Kaffeehaus“.

Die Bw wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 5. 10. 2006 erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer für das Jahr 2005 veranlagt, wobei ein Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen von 565.571,15 € festgestellt wurde, woraus letztlich eine Zahllast von 57.327,40 € resultierte.

Bei der Bw fand unter anderem hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2005 eine Außenprüfung statt. Die diesbezügliche Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) vom 1. 7. 2009 führt hinsichtlich der getroffenen steuerlichen Feststellungen in Bezug auf die Umsatzsteuer aus:

„Tz. 2 Umsatzsteuer Zimmervermietung

Einheitlichkeit der Leistung

*Das geprüfte Unternehmen betreibt am Standort ***[Adresse]*** einen Gastronomiebetrieb mit Zimmervermietung. Diese dient praktisch ausschließlich der Ausübung der Prostitution, welche großteils aus dem ehemaligen Ostblock stammende Frauen relativ unabhängig vom Vermieter ausüben.*

Hinsichtlich der vereinnahmten Zimmermieten wurde im Zuge der AP folgender Sachverhalt ermittelt:

*Grundsätzlich liegt nach Ansicht der Finanzbehörde eine einheitliche Leistung des Lokalbetreibers (A*****) vor. Eine Aufteilung auf einen umsatzsteuerpflichtigen Anteil (Vermieter) und einen aufgrund der Bestimmungen des § 6 (1) Z. 27 (Kleinunternehmer) steuerfreien Anteil (Prostituierte) der Mieterlöse ist somit grundsätzlich auch nicht zulässig. Es entspricht ebenso nicht der branchenüblichen Erfahrung und Vorgangsweise, dass jeder Freier für Liebesdienste in einem Etablissement eine getrennte Zahlung vornimmt, indem die halbe Zimmermiete an den Vermieter und weitere Hälfte der Zimmermiete zuzüglich Schandlohn an die Prostituierte entrichtet wird. Bestätigt wird diese Tatsache durch Aussagen und Vorgehen von Prostituierten im Zuge verdeckter Ermittlungen durch das LKA NÖ. Im Zuge der Außenprüfung wurde von der Geschäftsführerin die getrennte Vereinnahmung der Mietentgelte für den gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum behauptet. Insbesondere für das Jahr 2005 (hier blieb der gesamte Mietanteil der Prostituierten außer Ansatz, lediglich der 50 %ige „Eigenanteil“ an den Mieteinnahmen wurde der Umsatzsteuer unterzogen) konnte jedoch kein geeigneter Nachweis über die getrennte Vereinnahmung der Mieten beigebracht werden. Im Jahr 2006 erfolgte für den Zeitraum 1-11 sehr wohl die einheitliche Versteuerung der Zimmermieten. Die gesamten Mieterlöse wurden der Umsatzsteuer unterzogen und der Hälfteanteil für die Prostituierten als Betriebsausgabe (ohne Vorsteuerabzug) in Abzug gebracht. Für die nachfolgenden Zeiträume erscheint die getrennte Vereinnahmung der Mietentgelte glaubhaft gemacht. Hier wurde durch die Außenprüfung insbesondere auf die geänderten Verhältnisse in der Betriebsführung (z. B. Appartements, „Laufhaus“) Rücksicht genommen.*

Die 20 %igen Umsätze sind um den bisher nicht nachweislich der Umsatzsteuer unterzogenen Betrag der Mieteinnahmen wie folgt zu erhöhen:

Erhöhung 20 %ige Umsätze lt. AP: 200.000,00

darauf entfallende USt: 40.000,00

Steuerliche Auswirkungen

Umsatzsteuer:

[000] Steuerbarer Umsatz: 200.000,00

[022] 20% Normalsteuersatz: 200.000,00"

Eine Schlussbesprechung erfolgte am 18. 6. 2009 im Betrieb, die Unterfertigung der Niederschrift wurde von der Geschäftsführerin der Bw verweigert.

Mit Bescheid vom 2. 7. 2009 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005, wobei ein Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen von 765.571,15 € festgestellt wurde, woraus letztlich eine Zahllast von 97.327,40 € - und eine Nachforderung gegenüber dem Erstbescheid von 40.000,00 € - resultierte. Begründend wurde auf die Außenprüfung verwiesen.

Innerhalb verlängerter Frist erhob die Bw durch ihre steuerliche Vertreterin mit Eingabe vom 31. 8. 2009 Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

*im Auftrag der A***** legen wir gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 2. Juli 2009, eingelangt am 08. Juli 2009 innerhalb offener Frist (siehe Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist vom 27.07.2009) das Rechtsmittel der*

BERUFUNG

ein.

Wir beantragen die Bemessungsgrundlage der 20% igen Umsätze von 754.762,05 Euro auf 554.762,05 Euro zu reduzieren.

Begründung:

1.

Die Umsatzsteuernachzahlung iHv. 40.000,00 Euro für das Jahr 2005 ist aufgrund einer Betriebsprüfung der Jahre 2005 bis 2007 entstanden.

*In diesem Zuge kam es zu einer Zuschätzung von Mieteinnahmen iHv 200.000,00 Euro netto, da laut Betriebsprüfung die A***** (im folgenden kurz Berufungswerberin genannt) Umsatzsteuer für die Einnahmen der Prostituierten bezahlen soll.*

Wie schon im Bericht über die Betriebsprüfung vom 01.07.2009 vom Prüfer festgehalten wurde, üben die Frauen die Prostitution unabhängig vom Vermieter aus.

Die Berufungswerberin tritt in diesem Zusammenhang lediglich als Vermieterin der Räumlichkeiten auf.

Die Berufungswerberin vermietet nur Räume und Appartements und daneben wird laut Gewerbeordnung ein Kaffeehaus mit öffentlicher Sauna und Schwimmbad betrieben.

Die Vermietung der Zimmer durch die Berufungswerberin und die Leistungen der Prostituierten stellen keine einheitliche Leistung dar, da die Zimmer an jede beliebige Person vermietet werden.

2.

Im Zuge der Zimmeranmietung durch Prostituierte ist auch die Ausübung der Prostitution nicht untersagt und es ist daher möglich, dass Prostituierte mit eigenen Kunden oder Kunden der Berufungswerberin, Zimmer der Berufungswerberin aufsuchen, welche von den Prostituierten angemietet wurden / werden.

Daneben ist es auch möglich, dass jede andere Person die zur Verfügung stehenden Zimmer anmietet.

Diese Tatsache ist nicht nur öffentlich bekannt, sondern unter anderem auch auf der Homepage der Berufungswerberin in dieser Form wiedergegeben.

BEWEIS:

Einvernahme des GF

*Abfrage der Homepage www.B*****.at*

Nicht nur die Prostituierten und deren Kunden, sondern auch andere an sexuellen Kontakten nicht interessierte Gäste, sind Kunden bei der Berufungswerberin. Alle genannten Gäste können Getränke oder Speisen konsumieren und / oder Zimmer anmieten.

Es obliegt allein diesen Personen zu entscheiden, ob und welches Rechtsgeschäft sie mit der Berufungswerberin abschließen oder nicht.

Die Leistungen der Prostituierten gegenüber deren Kunden sind jedes Mal Eigengeschäfte der selbständig agierenden Prostituierten und gänzlich unabhängig vom Geschäftsbetrieb der Berufungswerberin. Der einzige Zusammenhang besteht gerade nur darin, dass die Räumlichkeiten der Berufungswerberin angemietet werden.

Die Prostituierten stehen auch nicht unter der Weisung der Berufungswerberin oder deren Geschäftsführer und sind auch in keiner anderen Form in den Gastronomiebetrieb der Berufungswerberin eingegliedert.

Wenn sie Leistungen der Berufungswerberin in Anspruch nehmen wollen, so werden diese verrechnet wie mit jedem anderen Kunden der Berufungswerberin auch.

BEWEIS:

*Einvernahme von D***** N***** , geb. , Me***** / Ungarn;*

*L***** T***** , geb. 1983, Mo***** / Ungarn*

*P***** K***** , geb. 1980, Bo***** / Ungarn*

*V***** E***** , geb. 1982, Ed***** / Nigeria als Zeugen*

Auch ein etwaiger Schandlohn, auf dessen Höhe die Berufungswerberin keinen Einfluss hat, ist vom jeweiligen Freier direkt an die Prostituierte abzuführen.

Die Berufungswerberin hat keine Kenntnis, welche Leistungen erbracht werden, wie sich die Preise der Prostituierten zusammensetzen oder wie viele Freier eine Prostituierte bedient hat.

Es kommt lediglich und ausschließlich der Mietpreis für die Zimmer der Berufungswerberin gegenüber dem anmietenden Gast (wie bereits ausgeführt kann dies eine Prostituierte oder auch jede andere Person sein) zur Verrechnung und es gibt dabei eine Staffelung von Preisen pro Stunde bzw. pro halber Stunde.

Somit könnte überzogen gesagt, eine Prostituierte ein Zimmer für eine Stunde anmieten und dort zehn Freier bedienen.

Trotzdem käme nur die Zimmermiete für diese eine Stunde zur Verrechnung.

Da die Berufungswerberin somit überhaupt keine Kenntnis über Preis und Leistungen der Prostituierten gegenüber ihren Kunden hat, ist es auch unmöglich, diese voneinander unabhängigen Leistungen als Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn zu beurteilen und zu behandeln.

Die Prostituierten treten eindeutig im Zuge ihrer Dienstleistungen als Unternehmerinnen auf und ist dieser Geschäftsbereich eindeutig von jenem der Berufungswerberin zu trennen, was auch im Außenverhältnis in dieser Form in Erscheinung tritt.

In diesem Zusammenhang ist auf die Ausführungen im SWK-Heft 32 vom 10.11.2005, Seite 899 ff zu verweisen, wo Mag. Marco Laudacher über die Zurechnung von Bordellumsätzen an die Betreiber von Lokaltäten mit Separees bzw. Gästezimmern ausführt.

BEWEIS: wie bisher

3.

Bereits nach allgemeinen Überlegungen ergibt sich, dass der Geschäftsbetrieb der Berufungswerberin durch die anwesenden Prostituierten in der Form gefördert wird, dass mehr Zimmer vermietet werden und auch mehr Konsumationen in der Bar anfallen.

Milieubedingt kommt es auch immer wieder zu Kontakten mit Prostituierten bzw. treten letztere mit der Berufungswerberin selbst in Kontakt. Dies bedeutet aber nicht, dass Prostituierte als „personalorganisiert“ werden oder in den Betrieb eingegliedert werden.

Es steht den Prostituierten frei, als Gast / Kunde die Lokaltäten der Berufungswerberin aufzusuchen und Zimmer anzumieten. Den Prostituierten stehen dabei lediglich jene Einrichtungen zur Verfügung, die auch den anderen Gästen zur Verfügung stehen und es gibt hier keine Unterschiede.

Dem gegenüber hat die Berufungswerberin keinerlei vertraglichen Anspruch darauf, dass sich eine bestimmte Prostituierte zu einer bestimmten Zeit als Gast / Kunde bei ihr befindet.

Auch weitere - in Bordellen branchenübliche - Leistungen gegenüber den Prostituierten wie z.B. deren Bewerbung oder Weitervermittlung, Inkasso von Geldern, Personenschutz oder Abwicklung von Behördenwegen, werden seitens der Berufungswerberin nicht erbracht.

BEWEIS: wie bisher

Klar ist, dass die Prostituierten als Gäste / Kunden der Berufungswerberin bei der Anmietung von Zimmern nicht an der Beherbergung interessiert sind.

Dies kann aber nicht pauschal für jeden Gast in dieser Art geweitet werden, da es wie gesagt auch Gäste gibt, die Räumlichkeiten unabhängig von sexuellen Motiven aufsuchen und eben Miete bezahlen.

Die zur Miete zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten, verfügen weder über eine bordellspezifische Ausstattung, noch werden im Lokal der Berufungswerberin Leistungen oder Preise für die Dienste der Prostituierten vorgeschrieben.

BEWEIS: Einvernahme des GF

*Abfrage der Homepage www.B*****.at.*

Es ist und war daher für jeden Freier klar ersichtlich, dass die Prostituierten als eigenständige Unternehmerinnen auftreten / auftraten und liegt daher eine etwaige Leistungsbeziehung Kunde - Prostituierte außerhalb der Sphäre der Berufungswerberin, weshalb auch keine einheitliche Leistung aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht gegeben ist.

4.

Dieselbe Rechtsansicht hat der Magistrat der Stadt Wiener Neustadt bereits in drei Entscheidungen vertreten.

*Beginnend mit 2003 wurde der damalige Geschäftsführer, R***** Ö*****, bereits dreimal wegen Verstoßes gegen das [Ausländerbeschäftigungsgesetz](#) und das Fremden-gesetz angezeigt. In allen drei Verfahren wurde das Verwaltungsstrafverfahren gegen ihn eingestellt, und zwar nicht nur im Zweifel, sondern gem. [§ 45 VStG](#), da der Tatbestand nicht erwiesen werden konnte.*

Der Magistrat der Stadt Wiener Neustadt hatte die Prostituierten immer als Dienstnehmerinnen angesehen, weshalb diese dem [Ausländerbeschäftigungsgesetz](#) und dem Fremden-gesetz unterliegen sollten.

*Nach entsprechenden Einwendungen und Vorbringen hat sich der Magistrat der Stadt Wiener Neustadt aber immer den Ausführungen des Geschäftsführers R***** Ö***** angeschlossen und die Verfahren eingestellt.*

Laut ständiger Judikatur des OGH und VwGH zu [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) könne Prostitution aufgrund von Sittenwidrigkeit grundsätzlich nie Gegenstand eines Dienstverhältnisses und somit einer unselbständigen Erwerbstätigkeit sein (VwGH [97/15/0096](#) und 97/15/0097 vom 11.09.1997).

Nur dann, wenn die Prostituierte die Gäste zum Konsum von Getränken animiere, auf Wunsch Stripteasetänze vorführe, ihrem Arbeitgeber gegenüber weisungsgebunden und in den Betrieb eingegliedert sei, würde eine unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegen.

Dies ist im gegenständlichen Fall, wie bereits geschildert und noch in der Folge auszuführen sein wird, nicht gegeben.

BEWEIS:

*Akt 1 St/7*****-2003*

*Akt 1 St/2*****-2005*

*Akt 1 St/3*****-2006, alle des Magistrats der Stadt Wiener Neustadt, MA 1, Referat Allgemeine Rechtsangelegenheiten, deren Beischaffung beantragt wird*

*beiliegender Bescheid 1 St/2***** -2005 vom 14.06.2005*

*beiliegender Bescheid 1 St/3***** -2006 vom 21.11.2006*

Auch das Zollamt Wiener Neustadt wurde in diese Verwaltungsstrafverfahren einbezogen und hat Folgendes im Schreiben vom 09.10.2006 ausgeführt:

"Bezugnehmend auf die Aussagen der beiden verfahrensgegenständlichen Ausländerinnen gegenüber dem Magistrat der Stadt Wiener Neustadt werde von der Zollbehörde KIAB ausgeführt, dass keine Kriterien feststellbar sind, welche auf persönliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit der beiden Ausländerinnen gegenüber dem Lokalbetreiber schließen lassen. Daher ist auch die Verwendung in einem zumindest arbeitnehmerähnlichen Vertragsverhältnis nicht erkennbar. Ein Verstoß gegen das [Ausländerbeschäftigungsgesetz](#) scheint daher nach Meinung des Zollamtes Wiener Neustadt / Team KIAB nicht gegeben."

Letztendlich hat auch die NÖ Gebietskrankenkasse die Anmeldung von Prostituierten als Dienstnehmerinnen abgelehnt.

Wenn daher der Magistrat der Stadt Wiener Neustadt als Verwaltungsstrafbehörde, das Zollamt Wiener Neustadt und die NÖ Gebietskrankenkasse die im Betrieb der Berufungswerberin fallweise arbeitenden Prostituierten nicht als unselbständig qualifizieren, kann nicht die Finanzbehörde unter Umgehung all dieser Argumente einen der Berufungswerberin zuzuordnenden Umsatz annehmen.

5.

Offensichtlich hat auch das Finanzamt Zweifel an seiner eigenen Einschätzung, wie sich schon aus der Formulierung der steuerlichen Feststellungen (Tz. 2) ergibt:

- *So wird der Betrieb der Berufungswerberin eindeutig als „Gastronomiebetrieb mit Zimmervermietung“ bezeichnet.*
- *Die Frauen üben demnach die Prostitution „relativ unabhängig vom Vermieter aus“.*
- *Weiters wird festgestellt, dass „grundsätzlich“ eine einheitliche Leistung „der Berufungswerberin“ vorliegt. Eine Begründung dazu unterbleibt genauso wenig wie Beweisanbote und zeigt schon die Formulierung mit dem Wort „grundsätzlich“ dass die Finanzbehörde hier offensichtlich nur verallgemeinernde Aussagen trifft, ohne auf den Einzelfall entsprechend einzugehen.*

Ausgehend von dieser Verallgemeinerung wird wiederum nur die allgemeine Aussage („grundsätzlich“) getroffen, dass eine Aufteilung auf umsatzsteuerpflichtige Anteile der

Berufungswerberin und steuerfreie Anteile der Prostituierten bezüglich der Mieterlöse nicht zulässig ist.

Das mag eben „grundsätzlich“ so sein, aber gerade nicht unter Beachtung der Besonderheiten des Einzelfalles. In den bisher von der Judikatur behandelten Fällen war es stets so, dass Behauptungen der Berufungswerber sehr leicht als Schutzbehauptungen und bewusste Realitätsverweigerung angesehen werden konnten.

So wurde stets das Inkasso von den jeweiligen Bordellbetreibern übernommen, der Betrieb war vom Bordellbetreiber durchorganisiert, die Prostituierten hatten kaum eigene Entscheidungen zu treffen, waren an fixe Preise und Arbeitszeiten gebunden usw.

Aber genau hier liegt der Unterschied zum Unternehmen der Berufungswerberin:

- *Die Prostituierten sind Kunden wie jeder andere auch;*
- *sie haben wie jeder andere Kunde auch, Konsumationen und Zimmermieten zu den vorgegebenen Preisen zu bezahlen;*
- *die Prostituierten werden nicht gesondert beworben;*
- *es steht ihnen frei, während der Öffnungszeiten zu kommen und zu gehen;*
- *die Höhe des Schandlohns ist der Berufungswerberin gänzlich unbekannt;*
- *besondere Einrichtungen zum ausschließlichen Nutzen und zur Förderung der Prostitution bestehen nicht;*
- *die Prostituierten animieren die Gäste nicht zum Konsum von Alkoholika;*
- *die Prostituierten kassieren ausschließlich ihren Schandlohn selbst;*
- *die Prostituierten sind nicht im Betrieb der Berufungswerberin eingegliedert und können daher kommen und gehen wann sie wollen;*
- *die Prostituierten führen keine Stripteasetänze auf Wunsch der Kunden durch.*

Diese Liste könnte noch seitenweise fortgesetzt werden und wird diesbezüglich auf die bereits oben vorgenommenen Ausführungen verwiesen.

Die Finanzbehörde nimmt daher weder eine Subsumtion unter rechtliche Tatbestände vor, noch werden Beweisanbote geliefert. Das Verfahren ist daher mangelhaft geblieben.

Aufgrund der bisherigen Ausführungen ist aber klar dargelegt, dass gerade im gegenständlichen Fall die Aufteilung zwischen den umsatzsteuerpflichtigen Mieteinnahmen

und dem gänzlich selbständig bemessenen und kassierten Schandlohn gerechtfertigt und gesetzeskonform ist.

6.

Darüber hinaus bezieht sich die Finanzbehörde auf branchenübliche Erfahrungen und Vorgangsweisen, wonach ein Freier nie eine getrennte Zahlung in der Form vornimmt, dass er etwa eine halbe Zimmermiete an den Vermieter abführt und eine weitere Hälfte der Zimmermiete zzgl. Schandlohn an die jeweilige Prostituierte entrichtet.

Hier wird aber offensichtlich der tatsächliche Sachverhalt verkannt.

Im gegenständlichen Fall erhält die Berufungswerberin die Zimmermiete von der Prostituierten die ein Zimmer anmietet um dort Liebesdienste für einen Freier zu vollbringen.

Es wird daher nicht vom Freier eine halbe Zimmermiete eingefordert, sondern die gänzliche Zimmermiete von der Prostituierten.

Mietet daher eine Prostituierte zur Erbringung ihrer Dienstleistungen ein Zimmer von der Berufungswerberin an, so tritt der Kunde der Prostituierten unabhängig davon, ob er zuvor auch Kunde der Berufungswerberin (durch Konsumation an der Bar) gewesen ist oder nicht, niemals wegen der sexuellen Kontakte zur Prostituierten in die Rechtsbeziehung als Kunde der Berufungswerberin.

Wie bereits ausgeführt, macht es aber auch keinen Unterschied, ob eine Prostituierte oder jede andere Person das Zimmer anmietet.

Der jeweilige Mieter hat die Zimmermiete an die Berufungswerberin zu bezahlen.

Der von der Finanzbehörde zitierte Sachverhalt geht daher am hier gelebten Sachverhalt vorbei und können Aussagen im Zuge verdeckter Ermittlungen nicht auf jeden anderen Fall angewendet werden.

Darüber hinaus liegen dem angefochtenen Bescheid diese Aussagen als Begründung auch nicht vor, weshalb deren Wahrheits- und Beweisgehalt nicht nachvollzogen werden kann.

Darüber hinaus haben Skandale in den letzten Jahren gezeigt, dass es auch bei den so genannten „verdeckten Ermittlungen“ durch Polizeibehörden nicht immer sauber (im Sinne der Einhaltung von allen gebotenen Rechtsvorschriften) zugeht und daher auch solchen verallgemeinernden Aussagen wie sie hier angeführt werden, nicht zu folgen ist, wenn die Konsequenzen, wie hier die Auferlegung einer USt-Zahllast in Höhe von 40.000,00 Euro, so schwerwiegend sind.

7.

Im gegenständlichen Fall wird daher von Seiten der Finanzbehörde versucht, einen Sachverhalt zu konstruieren, der weit von den Tatsachen entfernt ist.

Auch wurde bisher die Buchführung gesetzeskonform durchgeführt und Abgaben immer in der vorgeschriebenen Höhe fristgerecht abgeführt.

Das Unternehmen der Berufungswerberin kann keinesfalls mit anderen Bordellen im herkömmlichen Sinn über einen Kamm geschoren werden, wobei man versucht, mit „grundsätzlichen“ Aussagen ohne jede Begründung eine Umsatzerhöhung durchzusetzen.

Festzuhalten bleibt daher, dass die Leistungen der Berufungswerberin gegenüber ihren Gästen völlig unabhängig von den Leistungen der Prostituierten gegenüber ihren Kunden sind.

Im Geschäftsbetrieb der Berufungswerberin steht die Zimmervermietung im Vordergrund, hinzukommen Konsumation und das Angebot, einen Bade- und Saunabereich zu benutzen.

Damit zwar im örtlichen und logischen Zusammenhang stehen die Leistungen jener Prostituierten, die ebenfalls bei der Berufungswerberin zu Gast sind und mit potenziellen Freiern Räumlichkeiten der Berufungswerberin nutzen.

Ob und welche Leistung dann von der Prostituierten gegenüber ihrem Freier erbracht wird und welche Entlohnung dafür vereinbart wurde, entzieht sich aber gänzlich der Sphäre der Berufungswerberin.

Für die Berufungswerberin ist daher nur der Synergieeffekt vorteilhaft, dass sich durch die Prostituierten zwecks Kontaktaufnahme mit diesen auch potenzielle Freier als Kunden bei der Berufungswerberin einfinden und entsprechend mehr Umsätze getätigt werden können.

Dies kommt aber auch den Abgabenbehörden zugute.

Letztlich sei auch noch darauf hingewiesen, dass hier offensichtliche seitens der Finanzbehörde versucht wird, den „einfacheren Weg“ zu bestreiten, indem man die Berufungswerberin ebenfalls für ihre nicht zurechenbaren Leistungen abgabenrechtlich verpflichten will.

Viel schwerer wäre nämlich, die einzelnen selbständigen Prostituierten zu kontrollieren.

Hinzu kommt, dass man den Prostituierten, die eine Steuernummer beantragt haben, eine solche verweigert hat.

Diese Vorgehensweise ist aber nicht gesetzeskonform, da weder die BAO noch das USt-Gesetz vorsieht, dass eine „mögliche Arbeitserleichterung für Finanzbehörden“ einen Wechsel des Steuerschuldners bewirkt.

Schließlich sind die Einnahmen der Prostituierten durch ihre Dienste selbst zu versteuern.

Falls die Berufung positiv erledigt wird, stimmen wir einer Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt Wiener Neustadt zu, andernfalls ersuchen wir um Vorlage bei der Berufungsbehörde 2. Instanz...

Beigeschlossen waren Ablichtungen zweier Bescheide des Magistrats der Stadt Wiener Neustadt:

*„....Das gegen Herrn R***** Ö*****, ... zur Zahl I St/3*****-2006 wegen Übertretung [des Ausländerbeschäftigungsgesetzes](#) eingeleitete Verwaltungsstrafverfahren wird gemäß [§ 45 Abs. 1 Ziffer 1 VStG](#) 1991 eingestellt, da die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden konnte.*

BEGRÜNDUNG

Seitens der Bundespolizeidirektion Wiener Neustadt wurde am 07.06.2006 gegen den Beschuldigten wegen Übertretung des [AuslBG](#) Anzeige erstattet. Der Beschuldigte wurde mit Ladungsbescheid vom 23.06.2006 geladen. In der Stellungnahme vom 13.07.2006 führte der Vertreter des Beschuldigten folgendes aus:

*„Im Ladungsbescheid vom 23.06.2006 wird mir vorgeworfen, ich hätte es als Arbeitgeber zu verantworten, dass lt. dienstlicher Wahrnehmung von Organen des Stadtpolizeikommandos Wiener Neustadt, operativer Kriminaldienst vom 19.05.2006 um 00.20 Uhr in ***[Adresse]***, 'B*****' die Staatsbürgerinnen C**** I***** und Z***** G***** als Prostituierte beschäftigt wurden, obwohl weder eine Beschäftigungsbewilligung, eine Zulassung als Schlüsselkraft noch eine Arbeitserlaubnis, noch ein Befreiungsschein, noch ein Niederlassungsnachweis vorlag. Dieser Vorwurf ist sachlich und rechtlich unrichtig. Ich beschäftige keine Prostituierten sondern sind diese selbstständig erwerbstätig und halten sich in meinem Gastgewerbelokal auf. Abgesehen davon, hat keine der beiden am 19.05.2006 die Prostitution ausgeübt, sondern befand sich nur in der Gaststätte um Getränke zu konsumieren. Laut ständiger Judikatur des OGH und VwGH zu [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) kann Prostitution aufgrund der Sittenwidrigkeit grundsätzlich nie Gegenstand eines Dienstverhältnisses und somit einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit sein (VwGH [97/15/0096](#) und [97/16/0097](#) vom 11.09.1997). Nur dann, wenn die Betroffene die Gäste zum Konsum von Getränken animiert, aufgrund Stripteasetänze vollführt, ihren Arbeitgeber*

gegenüber Weisungsgebunden und in den Betrieb eingegliedert ist, würde eine unselbstständige Erwerbstätigkeit vorliegen. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Die im Lokal anwesenden Damen werden wie jeder andere Gast bewirtet und vereinbart mit dem Kunden direkt intime Zusammenkünfte.

In der Folge mietet der Kunde bei uns für gewisse Zeiträume Zimmer, in dem er sich mit den Damen aufhält.

Den Betroffenen wird von uns weder vorgeschrieben wann und ob sie überhaupt anwesend sein müssen und wie sie sich kleiden.

Sie sind in keiner Weise in unserem Cafehausbetrieb eingegliedert, bekommen von uns weder Arbeitskleidung, Arbeitsmittel noch Auslagenersatz.

Teilweise ist mir nicht einmal bekannt, welche Damen sich im Lokal aufhalten.

Schon im Jahr 2005 gab es eine gleichartige Anzeige und wurde das entsprechende Verfahren mit Bescheid vom 14.06.2005 gemäß [§ 45 Abs. 1 Ziffer 2 VStG](#) eingestellt. Beweis: Abhaltung eines Ortsaugenscheines (zur Nachtzeit). Ich verweise auf den in Kopie angeschlossenen Bescheid.

Da der angeschlossene Bescheid amtsbekannt sein muss, ersuche ich diesen und weitere Anzeigen sofort ohne Beweisverfahren einzustellen, da die Sach- und Rechtslage klar ist und damit mir nicht immer wieder Kosten für eine Rechtsvertretung anfallen. Aus diesem Grund stelle ich den Antrag auf unverzügliche Einstellung des Verwaltungsstrafverfahrens."

Mit Schreiben vom 21. Juli 2006 wurde gegenständlicher Akt dem Zollamt Wiener Neustadt übermittelt und führte dieses in der Stellungnahme aus:

*"Vorerst werde festgehalten, dass bei der Lokalkontrolle am 19.05.2006 gegen 00.20 Uhr im B*****, ***[Adresse]***, keine Organe der Zollbehörde KIAB anwesend waren. Aus den Anzeigenschriften des Stadtpolizeikommandos Wiener Neustadt (Operativer Kriminaldienst) ist nicht zu entnehmen, ob eventuell ein Beschäftigungsverhältnis zwischen dem Lokalbetreiber und den beiden Ausländerinnen zustande gekommen ist.*

Da zum Nachweis der Beschäftigung, die Feststellung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes von Nöten ist (maßgeblich ist nicht die äußerliche Erscheinungsform, vergleiche dazu [§ 2 Abs. 4 AuslBG](#)) bedarf es dahingehend zumindest der niederschriftlichen Einvernahme der verfahrensgegenständlichen Ausländerinnen. Für das Zollamt Wiener Neustadt/Team KIAB ist nach Aktenlage kein Verstoß gegen das [AuslBG](#) erkennbar."

Mit Ladungsbescheid vom 07.09.2006 wurde Frau Z***** G***** als Zeugin geladen und ebenso Frau C***** I*****. Am 02.10.2006 führte Z***** G***** vor dem Magistrat der Stadt Wiener Neustadt folgendes aus:

"Am 19.05.2006 war ich im Lokal vom Hr. Ö*****. Ich habe dort gearbeitet. Ich habe vom Hr. Ö***** kein Geld bekommen, sondern nur vom Gast. Ich bekomme keinerlei Provisionen von Herrn Ö*****, für Getränke, die der Gast oder ich konsumiere. Ich bezahle das Zimmer nicht, wer das bezahlt weiß ich nicht. Ich kann dort kommen und gehen wie ich will, es ist alles freiwillig. Herr Ö***** gibt mir keine Anweisungen, ich kann tun wie ich glaube. Ich bekomme mein Geld vom Gast für das was ich leiste, ob und in welcher Weise der Herr Ö***** etwas fürs Zimmer bekommt weiß ich nicht. Ich bin auch selbst Krankensversicherter und zahle meine Steuern selbst. Ich bin selbstständig erwerbstätig. Mehr kann ich dazu nicht sagen."

Frau C***** I***** gab an:

"Ich kann im B***** kommen und gehen wie ich glaube. Das Geld für das Zimmer wird vom Kellner eingenommen. Das Geld für meine Leistungen hebe ich selber vom Gast ein. Ich bin nicht am Getränkeumsatz beteiligt. Es gibt soweit ich weiß eine einheitliche Steuernummer für den B*****. Herr Ö***** leitet für mich monatlich ca. 300,-- Euro an den Steuerberater weiter. Ich bin nicht Angestellte sondern selbstständig erwerbstätig."

Mit Schreiben vom 09.10.2006 wurde gegenständlicher Akt dem Zollamt Wiener Neustadt übermittelt und führte dieses aus:

"Bezugnehmend auf die Aussagen der beiden verfahrensgegenständlichen Ausländerinnen gegenüber dem Magistrat der Stadt Wiener Neustadt werde von der Zollbehörde KIAB folgendes ausgeführt:

Es sind keine Kriterien feststellbar, welche auf persönliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit der beiden Ausländerinnen gegenüber dem Lokalbetreiber schließen lassen. Daher ist auch die Verwendung in einem zumindest arbeitnehmerähnlichen Vertragsverhältnis nicht erkennbar.

Ein Verstoß gegen das [AuslBG](#) scheint nach Meinung des Zollamtes Wiener Neustadt / Team KIAB nicht gegeben."

Seitens der Behörde wird ausgeführt:

Gemäß [§ 45 Abs. 1 Ziffer 2 VStG](#) J 991 hat die Behörde von der Einleitung oder Fortführung eines Strafverfahrens abzusehen und die Einstellung zu verfügen, wenn der Beschuldigte die ihm zur Last gelegte Verwaltungsübertretung nicht begangen hat. Da zur Zahl 1 Stf***** -

2003 und I St1*****-2005 bereits ähnliche gelagerte Verfahren gegen den Beschuldigten eingeleitet und durchgeführt wurden, die Argumentation des Beschuldigten gleichgelagert war, war auch in diesem Verfahren die Einstellung zu verfügen und spruchgemäß zu entscheiden. ..."

„Das gegen Herrn R***** Ö*****, ..., zur Zahl 1 St/2***** -2005 wegen Übertretung [des Ausländerbeschäftigungsgesetzes](#) eingeleitete Verwaltungsstrafverfahren wird gemäß [§ 45 Abs. 1 Ziffer 2 VStG](#) 1991 eingestellt, da die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden konnte.

BEGRÜNDUNG

Seitens der Bundespolizeidirektion Wiener Neustadt wurde am 28.03.2005 gegen den Beschuldigten wegen Übertretung [des Ausländerbeschäftigungsgesetzes](#) Anzeige erstattet. Der Beschuldigte wurde mit Ladungsbescheid vom 21.04.2005 geladen. In seiner Niederschrift gab der Vertreter des Beschuldigten am 06.05.2005 an, dass ihm im Ladungsbescheid vom 21.04.2005 vorgeworfen werde, er hätte es als Arbeitgeber zu verantworten, dass laut dienstlicher Wahrnehmung von Beamten der Bundespolizeidirektion Wiener Neustadt sieben ausländische Staatsbürgerinnen in seinem Betrieb als Prostituierte beschäftigt seien, obwohl diese über keine Beschäftigungsbewilligung verfügen.

Dieser Vorwurf sei sachlich und rechtlich unrichtig.

Zunächst sei festzuhalten, dass er kein "einschlägiges Etablissement" führe, vom gewerberechtlichen aus, ein Kaffeehaus betreibe, mit der behördlichen Genehmigung, dass sich in diesem Prostituierte aufhalten dürfen.

Lt. ständiger Judikatur des OGH und VwGH zu [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) könne Prostitution aufgrund von Sittenwidrigkeit grundsätzlich nie Gegenstand eines Dienstverhältnisses und somit einer unselbständigen Erwerbstätigkeit sein (VwGH [97/15/0096](#) und 97/15/0097 von 11.9.1997).

Nur dann, wenn die Betroffene die Gäste zum Konsum von Getränken animiere, auf Wunsch Stripteasetänze vollführe, ihren Arbeitgeber gegenüber weisungsgebunden und in den Betrieb eingegliedert sei, würde eine unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegen.

Dies sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Die im Lokal anwesenden Damen würden wie jeder andere Gast bewirtet und vereinbaren mit dem Kunden direkt intime Zusammenkünfte.

In der Folge miete der Kunde bei ihnen für gewisse Zeiträume Zimmer, in dem er sich mit den Damen aufhalte.

Den Betroffenen werde von ihnen weder vorgeschrieben, wann und ob sie überhaupt anwesend sein müssen, wie sie sich kleiden.

Sie seien in keiner Weise in ihrem Kaffeehausbetrieb eingegliedert, bekämen von ihnen weder Arbeitskleidung, Arbeitsmittel, noch Auslagenersatz.

Teilweise sei ihm nicht einmal bekannt, welche Dame sich im Lokal aufhalten.

Die Anzeige sei auch an die GKK geschickt, die aufgrund der bekannten örtlichen Umstände die Anzeige als unrichtig abgelegt habe und keinerlei Vorschreibungen wegen unselbständiger Erwerbstätigkeit vornehmen werde.

Beweis: Abhaltung eines Ortsaugenscheines (zur Nachtzeit)

Er behalte sich vor, im Fall der Weiterführung des Strafverfahrens, entsprechende Zeugen zu nennen, die die tatsächlichen Umstände schildern könnten.

Vorschreibungen wegen unselbständiger Erwerbstätigkeit vornehmen werde.

Aus all diesen Gründen stelle er den Antrag auf unverzügliche Einstellung des Verwaltungsstrafverfahrens.

Mit Schreiben vom 30.05.2005 gab das Zollamt Wiener Neustadt eine Stellungnahme ab und führte aus, dass auf Grund des Inhaltes der Anzeige der Bundespolizeidirektion Wiener Neustadt und der vorliegenden Berufungsvorschrift des Beschuldigten, könne seitens des Zollamt Wiener Neustadt / Team KIAB kein Beschäftigungs- bzw. arbeitnehmerähnliches Verhältnis erkennbar wäre.

Seitens der Behörde wird ausgeführt:

*Gemäß § 45 Abs. 1 Ziffer 2 VS1G 1991 hat die Behörde von der Einleitung oder Fortführung eines Strafverfahrens abzusehen und die Einstellung zu verfügen, wenn der Beschuldigte die ihm zur Last gelegte Verwaltungsübertretung nicht begangen hat. Da zur Zahl 1/St-7*****/2003 bereits ein ähnlich gelagertes Verfahren gegen den Beschuldigten eingeleitet, durchgeführt wurde, die Argumentation des Beschuldigten gleich gelagert war, war auch in diesem Verfahren die Einstellung zu verfügen und spruchgemäß zu entscheiden..."*

Hierauf richtete das Finanzamt folgendes Ergänzungsersuchen vom 18. 9. 2009 an die Bw:

„...In Ergänzung der Berufung vom 31. August 2009 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 werden Sie ersucht sämtliche Lösungsgrundaufzeichnungen, die der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2005 - 2007 dienen innerhalb der o. a. Frist vorzulegen. Sämtliche Grundaufzeichnungen, die zur Ermittlung der Tageslosungen (Getränke,

Sekt/Piccolo, Paare, Telefon, Zigaretten, Miete) herangezogen wurden/sind beizubringen. Sollte diesem Ersuchen innerhalb obiger Frist nicht nachgekommen werden, gilt die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 31. August 2009 als zurückgenommen und gegenstandslos..."

Die Bw legte hierauf mit Schreiben vom 5. 10. 2009 durch ihre steuerliche Vertretung Kopien der Lösungsgrunderzeichnungen der Jahre 2005 bis 2007 vor und führte aus:

„Die Ermittlung der Lösungen wird wie folgt vorgenommen:

*In der Kasse befinden sich immer 1.000,00 Euro Wechselgeld. Mittels täglichem Kassasturz und Zusammenzählung der Kreditkartenabrechnungen wird die Tageslosung ermittelt. Danach wird die gesamte Tageslosung in die einzelnen Kategorien aufgeteilt. Beim Kaffee und bei den Spirituosen gibt es ein Zählwerk, das täglich abgelesen wird. Die alkoholfreien Getränke, der Sekt und das Bier sind in der Bar in sechs Getränkeladen untergebracht. Es gibt immer einen fixen Stand der Getränke, sodass am nächsten Morgen die Menge der verkauften Getränke leicht ermittelt werden kann. Danach werden die Getränkeladen wieder auf den ursprünglichen fixen Bestand aufgeteilt. Da alle Getränke den gleichen Verkaufspreis haben, kann die Losung durch einfaches Zusammenzählen und Multiplizieren leicht mit dem Taschenrechner ermittelt werden. Danach wird die ermittelte Losung sofort in den Computer, der sich im Büro des B***** befindet, eingetragen. Die gleiche Vorgangsweise wird bei den Zigaretten angewendet, da auch diese alle den gleichen Verkaufspreis haben.*

*Die Mieteinnahmen werden durch einfaches Subtrahieren der Getränkeumsätze vom gesamten Tagesumsatz ermittelt. Es wurden schon die verschiedensten Varianten versucht, wie die Mieteinnahmen aufgezeichnet werden können. Aber weder Strichlisten durch die Kellner noch das Abzählen der verbrauchten Leintücher noch der Einsatz von Überwachungskameras im Bereich der Kellner hat zum gewünschten Erfolg geführt. Das Problem ist, dass die Kellner zwar für sich selbst verschiedenste Listen schreiben, diese aber für den B***** nicht brauchbar sind, da diese von den Kellner entsprechend umgeschrieben werden, sobald sie die Listen abliefern müssen. Der B***** hat schon viele schlechte Erfahrungen mit den Kellnern gemacht, da diese teilweise stark für die eigene Tasche arbeiten. Bei den Getränkeumsätzen können die Kellner den B***** auf grund der fix vorgegebenen Stände nicht betrügen. Aber bei den Zimmereinnahmen hat der B***** fast keine Kontrollmöglichkeiten. Die einzige Kontrolle ist die, dass am nächsten Tag die anwesenden Prostituierten gefragt werden, wie oft sie am Zimmer waren. Da die Kellner von dieser Vorgangsweise wissen, kann der Betrug durch die Kellner großteils eingeschränkt werden. Wobei aber trotzdem nicht sicher ist, inwieweit die Kellner mit den Prostituierten teilweise gemeinsame Sache machen."*

Beigeschlossen waren Tabellen, die nach Tag und Monat in folgende Spalten untergliedert Zahlenangaben enthielten:

Getränke / Sekt / Telefon / Zigaretten / Miete / Umsatz.

Der Prüfer gab hierzu am 27. 10. 2009 folgende Stellungnahme ab:

„In Ergänzung zu den Ausführungen im BP-Bericht vom 1. 7. 2009 und zur o. a. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 2. 7. 2009 und der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung wird folgende Stellungnahme festgehalten:

*Entgegen den Ausführungen in der Berufung der Fa. A***** (im folgenden Berufungswerberin genannt) kam es für das Jahr 2005 zu keinerlei "Zuschätzung" von Mieteinnahmen in Höhe von € 200.000,-- und somit einer Versteuerung der Einnahmen von Prostituierten. Im Zuge der Außenprüfung wurde lediglich auf die Einheitlichkeit der Leistung (hier Zimmervermietung) abgezielt. Die Vermietung jener im Eigentum der Berufungswerberin stehenden Räumlichkeiten zur Ausübung der Prostitution stellt eine einheitliche Leistung dar. Der auf die Prostituierten entfallende Anteil der Miete unterliegt somit der Umsatzsteuer. Die Mieterlöse sind zur Gänze vom Vermieter der Umsatzsteuer zu unterziehen. Der auf die Prostituierten entfallende Anteil der Mieteinnahmen stellt eine Betriebsausgabe (ohne Vorsteuerabzug) dar. Für diesen Anteil kommen die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z. 27 (Kleinunternehmer) zur Anwendung. Sämtliche weiteren Einnahmen für Leistungen der Prostituierten (z. B. Schandlohn) fanden in der Ermittlung (Schätzung) der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage keinerlei Berücksichtigung. Dass die Prostituierten ihre Tätigkeit "relativ unabhängig" vom Vermieter bzw. Berufungswerber ausüben, wurde vom Prüfer bereits im Bericht vom 1.7.2009 festgehalten. Diese Unabhängigkeit wird insbesondere hinsichtlich der Weisungsungebundenheit und der freien Entscheidung des Umfanges der Leistungen der Prostituierten konstatiert. Dass die Leistungen der selbständig agierenden Prostituierten gegenüber den Kunden gänzlich unabhängig vom Geschäftsbetrieb der Berufungswerberin erbracht werden wird nicht in Abrede gestellt, ändert jedoch nichts an der Tatsache der festgestellten Einheitlichkeit der Leistung hinsichtlich der Vermietung durch die Berufungswerberin. Das Abgehen von der bisherigen (steuerlich richtigen) Gebarung wurde von der Berufungswerberin im Zuge der Außenprüfung damit begründet, dass man nicht mehr gewillt sei, diese doppelte Umsatzsteuer zu bezahlen.*

Die persönliche oder wirtschaftliche Unabhängigkeit der Prostituierten gegenüber dem Lokalbetreiber und/oder die Annahme eines arbeitnehmerähnlichen Vertragsverhältnisses waren für die Beurteilung der einheitlichen Vermietungsleistung nicht in Frage gestellt, womit auch auf die Besonderheit in der Führung des Betriebes der Berufungswerberin Rücksicht

genommen wurde. Ebenso fanden die stetigen Bemühungen der Berufungswerberin, eine geeignete Variante zur Ermittlung der Mieteinnahmen zu finden, in der Entscheidungsfindung der prüfenden Abgabenbehörde Berücksichtigung. In einer zusammenfassenden Sachverhaltsdarstellung wird in der Berufung behauptet, dass aufgrund der bisherigen Ausführungen klar dargelegt ist, dass gerade im gegenständlichen Fall die Aufteilung zwischen den umsatzsteuerpflichtigen Mieteinnahmen und dem gänzlich selbständig bemessenen und kassierten Schandlohn gerechtfertigt und gesetzeskonform ist. Nach Ansicht des Prüfers zielt die eingebrachte Berufung an der eigentlichen Thematik vorbei. Bekämpft wird die Umsatzzuschätzung im Zuge der Betriebsprüfung. Diese ist jedoch in keiner Weise erfolgt. Abermals wird festgehalten, dass die Erhöhung der Umsätze lt. Außenprüfung lediglich der Ermittlung der einheitlichen Leistung der Berufungswerberin hinsichtlich der Vermietung der Zimmer diene. Dass die getrennte Ermittlung der Umsätze aus der Vermietung in den nicht beanstandeten Prüfungs- und Nachschauzeiträumen glaubhaft gemacht wurde, ist auf die stetigen Bemühungen der verbesserten Lösungsermittlung und auf Aussagen ehemals im Betrieb beschäftigte Arbeitskräfte (Kellner) zurückzuführen. Ebenso wurden die geänderten Betriebsverhältnisse (Aufgabe des Betriebes "X-Bar" und Errichtung Laufhaus) einbezogen.

Bis zum Zeitraum 5/2005 bestand eine weitere Betriebsstätte in ..., welche unter dem Namen "X-Bar" geführt wurde. In der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 5. Oktober 2009 wird auf die Ermittlung der Lösungen mittels Kassasturz verwiesen. Es wurden diverse nicht ziel führende Methoden zur Ermittlung der Mieteinnahmen angeführt. Explizit wird auch auf die mangelnde Kontrollmöglichkeit und Unzuverlässigkeit der Kellner hingewiesen. Die vollständige und lückenlose Erfassung der Einnahmen aus der Vermietung ist somit grundsätzlich in Frage zu stellen. Dem ist seitens des Prüfers nichts mehr hinzufügen."

Ein Vorhalt dieser Stellungnahme an die Bw ist nicht ersichtlich.

Mit Bericht vom 4. 11. 2009 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Dem angefochtenen Bescheid lässt sich nicht einmal ansatzweise entnehmen, von welchem Sachverhalt das Finanzamt ausgeht:

Der Außenprüfungsbericht, auf den in der Bescheidbegründung verwiesen wird, trifft in Tz 2 einleitend folgende Feststellungen:

*„Das geprüfte Unternehmen betreibt am Standort ***[Adresse]*** einen Gastronomiebetrieb mit Zimmervermietung. Diese dient praktisch ausschließlich der Ausübung der Prostitution, welche großteils aus dem ehemaligen Ostblock stammende Frauen relativ unabhängig vom Vermieter ausüben.“*

Daran anschließend wird angekündigt, dass hinsichtlich *„der vereinnahmten Zimmermieten“* *„im Zuge der AP folgender Sachverhalt ermittelt“* wurde. Es folgt aber keinerlei Sachverhaltsfeststellung, sondern die rechtliche Würdigung eines dem Leser unbekannt bleibenden Sachverhalts.

Liest man diese Würdigung des Prüfers entsteht der Eindruck, das Finanzamt gehe davon aus, dass die Freier der Prostituierten die Hälfte der jeweiligen Zimmermiete an die Bw und die *„weitere Hälfte der Zimmermiete zuzüglich Schandlohn an die Prostituierte“* zahlen.

Möglicherweise in Schätzung dieser nach Ansicht des Prüfers unversteuert gebliebenen Mieteinnahmen ist eine Versteuerung eines – zusätzlich zu den erklärten Erlösen - weiteren Betrages von 200.000,00 € vorgenommen worden, nicht jedoch ein Entgelt für sexuelle Leistungen der Prostituierten („Schandlohn“) versteuert worden.

Demgegenüber geht die Berufung davon aus, dass bei der Bw das von den Prostituierten vereinnahmte Entgelt (zur Gänze? teilweise?) der Umsatzsteuer unterzogen wurde. Dass die Hälfte der Zimmermiete vom Freier und die andere Hälfte von der Prostituierten (zusätzlich zu den variablen Dienstleistungskosten) kassiert wurde, lässt sich der Berufung nicht entnehmen – im Gegenteil: Hier wird immer von einem ungeteilten Zimmerpreis ausgegangen. Auch der Internetauftritt der Bw vermittelt den Eindruck, dass zwischen Entgelten für die Raumnutzung einerseits (die an die Bw zu entrichten ist) und Entgelten für sexuelle Dienstleistungen („Damenunterhaltungsgeld“) andererseits (die an die „Damen“ zu entrichten sind) unterschieden wird. Dieser Internetauftritt legt freilich nahe, dass die Zimmer im Regelfall nicht von den „Damen“ selbst, sondern von den Leistungen der „Damen“ in Anspruch nehmenden Kunden bezahlt werden (demgegenüber siehe aber im Folgenden die Anzeige des Landeskriminalamtes Niederösterreich, wonach dem Kunden offenbar kein gesonderter Zimmerpreis in Rechnung gestellt und von der Prostituierten ein Gesamtbetrag zu kassieren versucht wurde). Dass die Prostituierten nicht gesondert beworben werden, wie die Berufung behauptet, ist nach dem Internetauftritt nur insoweit zutreffend, als nicht einzelne Prostituierte persönlich vorgestellt werden, beim Leser der Internetseiten aber sehr wohl für die Konsumation sexueller Dienstleistungen der „Mädchen“ geworben wird.

Der – nicht nummerierte – Arbeitsbogen des Außenprüfers enthält gegen Beginn Excel-Tabellen betreffend die Jahre 2005 bis 2007, in welchen monatliche Bruttoeinnahmen („Getränke / Sekt/Picc / Telefon / Zigaretten / Miete / ges.“ bzw. ab 2006 „Getränke / Sekt/Picc / Paare / Telefon / Zigaretten / Miete / ges.“) Erlösen „lt. BH“ („Tageslosungen“, „Telefon“, Zimmervermietung“, „Zimmervermietung Paare“, jeweils brutto und netto) gegenübergestellt werden, wobei sich im Jahr 2005 eine Abweichung um 20 Cent ergibt (im

Jahr 2006 besteht eine Differenz von 201.981,02 €, im Jahr 2007 um weniger als 1 €).

Weitere verschiedene Berechnungen folgen.

Einer im Arbeitsbogen befindlichen Anzeige des Landeskriminalamtes Niederösterreich, Ermittlungsbereich Menschenhandel, an das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt vom 11. 9. 2008 lässt sich entnehmen, dass eine näher genannte polnische Staatsbürgerin, die bei der Bw geringfügig als Telefonistin beschäftigt gewesen sei, in der „Kronen Zeitung“ unter Angabe des B***** als Ort und einer Handynummer „privat“ „Naturfranzösisch“ um 60,00 € anbiete, was Kriminalbeamte zu einer verdeckten Ermittlung veranlasste (die Bw tritt nicht unter dieser Telefonnummer nach außen auf). Der Anzeige zufolge seien dem sich zunächst als Kunden ausgebenden Beamten „sexuelle Handlungen gegen Bezahlung, 60 € Naturfranzösisch, 70 € für eine halbe Stunde am Zimmer Geschlechtsverkehr und 100 € für eine ganze Stunde“ angeboten worden. Es sei „eine halbe Stunde Zimmer“ vereinbart worden, wobei die Telefonistin auf den ihr angebotenen 100 Euro-Schein nicht herausgeben habe können und eine Kellnerin (offenbar: zum Wechseln) nicht anwesend gewesen sei, weswegen ausnahmsweise nicht im Vorhinein, sondern erst im Nachhinein bezahlt werden hätte sollen. In weiterer Folge habe die Telefonistin, die nicht als Prostituierte gemeldet gewesen sei, dem Beamten – nach dessen Legitimation – erklärt, das Angebot eines Geschlechtsverkehrs sei ein Missverständnis gewesen, es hätte sich um eine Massage handeln sollen. Irgendein Hinweis auf eine Zimmermiete lässt sich der Anzeige nicht entnehmen. Diese Angaben beziehen sich freilich auf das Jahr 2009.

Die handschriftlichen Aufzeichnungen des Prüfers zur den näheren Umständen der Prostitutionsausübung sind ebenfalls wenig aufschlussreich, da sie – soweit lesbar - im Wesentlichen Fragen und keine Feststellungen enthalten.

Aktenkundig sind Kopien von Fragebögen bei beschränkter Steuerpflicht (Verf. 17) einzelner Prostituiierter, wonach diese der Prostitution in Österreich nachgehen und einen voraussichtlichen Umsatz von 5.000,00 € bis 7.000,00 € erzielen werden, ferner Übersichten über ausgestellte Lohnzettel.

Der als Kellner beschäftigte H***** S***** sagte durch den Prüfer am 12. 3. 2009 als Auskunftsperson vernommen zur Frage „Erfolgte getrenntes Inkasso der Miete für Prostituierte/Animierdamen/Tänzerinnen o.ä. und den Gästen/Kunden“ aus:

„Zu meiner Zeit erfolgte anfangs keine Trennung der Mieten. [...(?)] kassierten die Mädchen vom Gast. Im März 2006 wurde, was ich weiß, mit der Umstellung der Mieten begonnen.“

Die als Kellnerin beschäftigte U***** O***** sagte durch den Prüfer am 12. 3. 2009 als Auskunftsperson vernommen unter anderem aus, sie sei mit dem Inkasso nicht befasst gewesen.

Weitere sachdienliche Unterlagen zum Berufungsthema sind, abgesehen von diversen rechtlichen und organisatorischen Überlegungen zur „Prostitutionsbesteuerung“, dem Arbeitsbogen nicht zu entnehmen.

Laut Website des Unternehmens – www.B*****.at – wurden dort – Abfrage im Jahr 2009 – die Preise wie folgt angegeben:

„Zimmermiete:

Pro Stunde € 90,- inkl. MwSt.

Pro 1/2 Stunde € 45,- inkl. MwSt.

Suiten:

Pro Stunde € 120,-

Damenunterhaltungsgeld:

Die Preisgestaltung obliegt der jeweiligen Dame und richtet sich nach der Dauer ihres Aufenthaltes.

Das Unterhaltungsentgelt ist der Dame direkt und in bar zu bezahlen."

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat, aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (ständige Rechtsprechung, zuletzt VwGH 10. 4. 2013, [2011/08/0195](#)).

Dies ist hier nicht der Fall.

„Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung

gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß." ([§ 289 Abs. 1 BAO](#)).

Der von der Bw selbst mehrfach angesprochene Internetauftritt der Bw bietet nicht nur die Nutzung verschiedener luxuriös ausgestatteter Zimmer und eines umfassenden Wellnessbereiches an, sondern wirbt vor allem damit, dass den Gast im Etablissement der Bw „über 10 umwerfend schöne Mädchen“ erwarten. Der B***** wird, folgt man dem Internetauftritt, typischerweise von Kunden in Erwartung sexueller Dienstleistungen aufgesucht, was von der Bw auch nicht bestritten wird, mag es auch einzelne Zimmernutzungen ohne Zusammenhang mit Prostitutionsleistungen gegeben haben.

Der Behauptung, dass die Bw über die Zimmervermietung hinausgehend keinerlei Leistungen für die Prostituierten erbracht haben will, widerspricht die von der Bw selbst vorgelegte, im Bescheid des Magistrats der Stadt Wiener Neustadt wiedergegebene Aussage der I***** C*****, wonach der Machthaber der Bw für sie regelmäßig Beträge „an den Steuerberater“ weitergeleitet habe (offenbar die an das Finanzamt abgeführte Abzugsteuer nach [§ 99 EStG 1988](#)).

Folgt man den vom Bw selbst vorgelegten Bescheiden des Magistrats der Stadt Wiener Neustadt, haben nicht die Prostituierten von den Kunden den Zimmerpreis kassiert, sondern die Kellner oder andere. Die Berufung der Bw schildet hingegen, dass die Prostituierten selbst das Zimmer gemietet haben sollen, was weder mit den Zeugenaussagen vor dem Magistrat der Stadt Wiener Neustadt noch mit dem Internetauftritt der Bw (der zwischen Zimmerpreisen und dem – im Gegensatz zu diesen - von den „Damen“ direkt zu kassierendem „Damenunterhaltungsgeld“ unterscheidet) vereinbar ist. Hingegen könnte die Anzeige des Landeskriminalamtes Niederösterreich den Schluss zulassen, die Prostituierte miete das Zimmer selbst (oder nützt dieses in Unkenntnis der Bw). Die diesbezügliche Aussage des H***** S***** vom 12. 3. 2009 vor der Abgabenbehörde ist – wie die dortige Fragestellung - unklar. Dem Prüfer zufolge soll wiederum offenbar der Kunde eine Hälfte des Zimmerpreises direkt an die Bw (an deren Kellner?) und die andere Hälfte – zusätzlich zum Entgelt für sexuelle Dienstleistungen – an die Prostituierten gezahlt haben, wobei sich Letztere – siehe die Stellungnahme vom 27. 10. 2009 – diesen „Mietanteil“ offenbar behalten haben dürften.

Feststellungen dazu hat das Finanzamt bislang nicht getroffen.

Auch der im Prüfungsbericht angesprochene Unterschied der Vorgangsweise der Bw in Bezug auf die Zimmervermietung im Jahr 2005 und im Jahr 2006 liegt für einen Außenstehenden im Dunkeln.

Da das Finanzamt offenbar zusätzliche Zimmererlöse umsatzsteuerrechtlich der Bw zurechnen möchte, fehlen bislang Feststellungen – und diese tragende Ermittlungen – dazu, wie hoch die Zimmererlöse gewesen sind, wer die Zimmererlöse für wen von wem vereinnahmt hat und schließlich wie die vom Finanzamt angenommene Erhöhung der umsatzsteuerpflichtigen Erlöse um 200.000 € begründet wird. Nicht nachvollziehbar ist die Aussage der Prüfers in der Stellungnahme vom 27. 10. 2009, es habe „keinerlei ‚Zuschätzung‘“ gegeben, wenn ein Betrag von 200.000 € den erklärten Erlösen hinzugerechnet wird. Wie die „einheitliche Leistung“ aus der Vermietung der Zimmer vom Prüfer ermittelt wurde, lässt sich dem angefochtenen Bescheid nicht entnehmen.

Im Zuge des weiteren Verfahrens wird auch den diesbezüglichen Beweisanträgen der Bw nachzukommen sein ([§ 183 Abs. 3 BAO](#)).

Für das weitere Verfahren ist darauf hinzuweisen, dass zur Frage der umsatzsteuerlichen Zurechnung von Prostitutionsumsätzen eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht (siehe auch *Laudacher*, Zimmererlöse aus Bordellbetrieben, UFSaktuell 2004, 333).

Es kommt in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht in Bezug auf die Zurechnung der von den Kunden vereinnahmten Erlöse nicht darauf an, ob die Prostituierten in einem Arbeitsverhältnis zu einem Bordellbetreiber stehen oder die Prostituierten selbst als Unternehmerinnen anzusehen sind.

Wenn auch für das gegenständliche Verfahren nicht von Bedeutung, ist darauf hinzuweisen, dass Vereinbarungen zwischen einer Prostituierten und ihrem Kunden ist nicht generell sittenwidrig iSd [§ 879 Abs. 1 ABGB](#) sind. Ein klagbarer Anspruch auf Vornahme oder Duldung einer sexuellen Handlung besteht nicht. Wurde die sexuelle Handlung gegen vorher vereinbartes Entgelt vorgenommen oder geduldet, begründet diese Vereinbarung eine klagbare Entgeltforderung. Dieser Grundsatz gilt auch im Verhältnis zwischen Bordellbetreiber und Kunden (OGH 18. 4. 2012, [3 Ob 45/12g](#); OGH 13. 9. 2012, [6 Ob 124/12x](#)).

Wenngleich Prostituierte typischerweise Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, können diese steuerrechtlich durchaus auch bei Eingliederung in ein Bordell und Überwiegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses – allerdings in Bezug auf die konkrete Erbringung der sexuellen Dienstleistungen weisungsfreie – Arbeitnehmerinnen sein (vgl. *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 23 Anm. 84 „Prostitution“; UFS 22. 3. 2005, RV/0442-W/04).

Ein Unternehmer kann sich zur Erbringung von Leistungen nicht nur eigener Arbeitnehmer(innen), sondern auch Subunternehmer(innen) bedienen.

Dies ist aber für die Frage der Zurechnung der Zahlungen der Kunden in einem Bordellbetrieb nicht von Bedeutung, allenfalls für die Frage eines Vorsteuerabzugs aus Rechnungen selbständiger Prostituierter an den Bordellbetreiber, wenn diese keine Kleinunternehmer sind oder zur Regelbesteuerung optiert haben.

Etwas anderes wäre der Fall, wenn ein Steuerpflichtiger etwa nur als Vermieter von Wohnungen zur Wohnungsprostitution auftritt und – wie jeder andere bloße Vermieter von Wohnungen und Geschäftslokalen - nur in Vertragsbeziehungen mit den Prostituierten als Mieterinnen steht, ohne auch (anders als etwa in dem von *Laudacher*, Wohnungsprostitution und Umsatzzurechnung, AStN 2005/23, geschilderten Fall) gegenüber den Kunden der Prostituierten als Unternehmer in Erscheinung zu treten.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees oder Zimmern die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separee- oder Zimmerbesuch besteht. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck „Mädchen offeriert“, welche mit den Nachtclubbesuchern die Separees oder Zimmer aufsuchen, um dort die sexuellen Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer solchen Fallkonstellation ist davon auszugehen, dass der Nachtclubbetreiber hinsichtlich sämtlicher im Nachtclub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist, sodass auch die Umsätze aus der Prostitution diesem zuzurechnen sind (vgl. VwGH 15. 6. 2005, [2002/13/0104](#); VwGH 22. 9. 2005, [2003/14/0002](#); VwGH 23. 9. 2005, [2003/15/0147](#); VwGH 24. 1. 2007, [2003/13/0138](#); VwGH 19. 4. 2007, [2004/15/0037](#); VwGH 20. 5. 2010, [2006/15/0290](#); VwGH 24. 6. 2010, [2010/15/0059](#); VwGH 31. 3. 2011, [2009/15/0199](#)). Ein getrenntes Inkasso – etwa von Getränkeerlösen einerseits durch Kellner und Erlösen für sexuelle Dienstleistungen durch Prostituierte (VwGH 20. 5. 2010, [2006/15/0290](#)) – steht nach der Rechtsprechung dieser Zurechnung ebensowenig entgegen wie eine Ankündigung, wonach allfällige Leistungen der Prostituierten auf deren Rechnung erfolgen (VwGH 24. 6. 2010, [2010/15/0059](#)).

Entgegen der Stellungnahme des Prüfers vom 27. 10. 2009 steht keineswegs fest, „dass die Leistungen der selbständig agierenden Prostituierten gegenüber den Kunden gänzlich unabhängig vom Geschäftsbetrieb der Berufungswerberin erbracht werden“. Die Berufung der Bw unterstreicht selbst den „örtlichen und logischen Zusammenhang“ zwischen dem Geschäftsbetrieb der Bw und der Ausübung der Prostitution.

Im weiteren Verfahren wird das Finanzamt daher auch zu ermitteln haben, ob die Bw eine Bar bzw. einen Nachtclub im vorstehenden Sinn betrieben hat. Ist dies der Fall, wurden nach der ständigen Rechtsprechung auch die sexuellen Dienstleistungen umsatzsteuerrechtlich durch die Bw erbracht und wären die diesbezüglichen Erlöse der Prostituierten umsatzsteuerlich der Bw zuzurechnen. Diesfalls wäre auf Grund entsprechender Ermittlungen die Höhe dieser Erlöse (voraussichtlich im Schätzungsweg) zu ermitteln (zu den erforderlichen Feststellungen siehe etwa auch UFS 21. 1. 2009, RV/1340-W/05).

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden ergänzenden Ermittlungen und den Umstand, dass sich dem angefochtenen Bescheid nicht einmal annähernd entnehmen lässt, welcher Sachverhalt von der Berufungsbehörde überhaupt beurteilen werden soll, war der Aufhebung des angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt der Vorrang vor Durchführung von Ermittlungen durch die Berufungsbehörde zu geben.

Zum Vorhalt des Finanzamtes vom 18. 9. 2009 ist noch zu bemerken, dass – es handelt sich um keinen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs. 2BAO – eine Rechtsgrundlage für die dort angedrohte Rechtsfolge nicht besteht.

Wien, am 5. Juni 2013