

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den, Senat in der Beschwerdesache Beschwerdeführer über die Beschwerde vom 15.05.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 19.4.2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 in der Sitzung am 13.8.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer 2015 wird mit 221.385,88 Euro festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist Masseverwalter der GmbH, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Geschäftszweig laut Gesellschaftsvertrag die Ausübung des Gastronomiegewerbes und der Handel mit Waren aller Art war.

Die GmbH hat im Beschwerdejahr 2015 den Bordellbetrieb betrieben.

Mit Beschluss des LGZ Graz 123/45 wurde über die GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Der Bordellbetrieb war im Streitzeitraum an 365 Tagen durchgehend von 0:00 Uhr bis 24:00 Uhr geöffnet. Der Sitz der Bf. befand sich in Österreich.

Als handelsrechtlicher Geschäftsführer vertrat im Beschwerdejahr Herr A A die Bf. selbständig. Herr A war zudem Geschäftsführer der GmbH2 und der GmbH3, welche ebenfalls in Österreich, ihren Sitz hatten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung kam es zu folgenden, nunmehr streitgegenständlichen Feststellungen:

In den Räumlichkeiten der Bf. wurde eine Bar betrieben und in gesonderten Zimmern kam es zur Ausübung der Prostitution.

Herr A A verfügt als Betriebsleiter über die notwendige Berechtigung zum Führen eines Bordellbetriebes.

Der Barbetrieb erfolgt auf Rechnung der Bf. und wird durch die Eintrittsgelder finanziert (im Eintritt sind freie Getränke mit Ausnahme von Champagner enthalten).

Für den gesondert zu bezahlenden Champagner erhalten die Sexualdienstleisterinnen eine Umsatzprovision.

Die Ausübung der Prostitution erfolgte auf folgende Weise:

Der Barbetrieb wurde von den Sexualdienstleisterinnen zur Anbahnung ihrer Dienstleistung benutzt.

Nachdem ein Kunde sich entschieden hat, die angebotene Leistung einer Sexualdienstleisterin in Anspruch zu nehmen, wird von der als „Hausdame“ bezeichneten Dienstnehmerin der Schlüssel für das jeweilige Separee an die Sexualdienstleisterin übergeben. Die „Hausdame“ notiert den Zeitpunkt der Schlüsselübergabe und den Zeitpunkt der Rückgabe.

Die GmbH stellt das Zimmer zur Ausübung der Sexualdienstleitung zur Verfügung. Es gibt kein fix vergebenes Zimmer, sondern die Sexualdienstleisterinnen erfragen bei der „Hausdame“ welches Zimmer gerade frei ist.

Der Kunde bezahlt die erworbene Sexualdienstleistung direkt bei der Sexualdienstleisterin, die in weiterer Folge mit dem Betreiber abrechnet (Aufteilung des eingenommenen Entgeltes auf „Zimmerbenützung“ für die Bf. und Lohn für die Sexualdienstleisterin).

Das Finanzamt stellte zum Verhältnis der Sexualdienstleisterinnen zur Bf. fest:

Im Foyer befindet sich eine "Hausdame", die für die Belange der anwesenden Damen zuständig ist und wenn nötig als Übersetzerin fungiert. Die „Hausdame“ ist Dienstnehmerin der Bf.

Es wird ein Wochenplan geführt in den sich die Sexualdienstleisterinnen eintragen, um einen Überblick über die personelle Auslastung zu erhalten.

Die Sexualdienstleisterinnen erhalten Getränke und Verpflegung und es werden ihnen Rückzugsräume zur Verfügung gestellt.

Der Einkauf von Getränken, Hygienemittel etc. erfolgt durch die Bf.

Die wöchentliche Meldung an den Magistrat, welche Sexualdienstleisterinnen beschäftigt sind, erfolgt ebenfalls durch die Bf.

Zur Kundenerwartung wurde festgestellt:

Das "Etablissement" tritt in der Werbung nach außen hin auf und wirbt mit der Möglichkeit zur Konsumation einer Sexualdienstleistung.

Das Erscheinungsbild des Betriebes nach außen (Internetauftritt, Werbeplakate etc) ist auf die Erfüllung sexueller Dienstleistungen gerichtet. Diese Werbebotschaften lauten zB. "Unsere Damen" - „Wir setzen auf junge Talente“, oder "Unsere gemütlich eingerichtete Bar lädt sowohl Einzelpersonen als auch Gruppen zur Kontaktaufnahme mit den Damen ein".

Die Werbung wird ausschließlich von der GmbH betrieben.

Das Finanzamt schloss aus den Feststellungen, dass die Umsätze, die die Sexualdienstleisterinnen erzielten, zu den Umsätzen der Bf. zählen.

Die Erlöse aus Prostitutionsumsätze wurden mit 1.369.333,75 Euro geschätzt und dem Umsatz zugerechnet.

Gleichzeitig wurde eine pauschalierte Vorsteuer iHv 1,8% der Erlöse in Abzug gebracht.

Weiters versteuerte das Finanzamt die bisher als unecht befreite Geschäftsraumvermietung an die Sexualdienstleisterinnen) behandelten Umsätze iHv 476.290 Euro als Umsätze eigener Art zum Normalsteuersatz.

Das Finanzamt nahm unter Zugrundelegung dieser Feststellungen das Verfahren betr. Umsatzsteuer 2015 mit Bescheiden vom 19. April 2017 wieder auf und setzte mit Sachbescheid vom selben Tag die Umsatzsteuer 2015 mit 357.485,74 Euro (bisher 12.085,43 Euro) fest.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2017 wurde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 und den - hier nicht streitgegenständlichen - Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 08/2016 **Beschwerde** erhoben und begründend ausgeführt:

Die Erlöse aus den Umsätzen der Prostituierten seien von der GmbH nicht erklärt worden, weil es nicht deren Umsätze, sondern jene der Prostituierten als Folge ihrer selbstständigen Tätigkeit seien.

Das BMF bemühe sich mittels Erlasses aus dem Jahr 2014 Prostituierte, die im Rahmen von Bordellen tätig sind (und nicht in Laufhäusern oder auf der Straße) in die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu zwingen, auch wenn zivilrechtlich anerkannter weise kein Arbeitsverhältnis vorliegen könne.

Das Steuerrecht schaffe einen eigenen Dienstnehmerbegriff und stütze sich letztlich auf die Kriterien Weisungsgebundenheit und betriebliche Eingliederung.

Da mit der Weisungsgebundenheit für das Steuerrecht nichts zu gewinnen sei, - man wäre recht bald im Bereich des Straftatbestandes der Zuhälterei gem. § 216 StGB - verbleibe als allerletztes Kriterium von all jenen, die in § 47 Abs. 2 EStG ein Dienstverhältnis definieren, die Eingliederung der betroffenen Personen in die betriebliche Organisation jenes Unternehmens, das als Arbeitgeber gelten solle.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus solle eine Abhängigkeit vom Auftraggeber zum Ausdruck bringen. Dies erfolgt durch Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und unmittelbarer Einbindung der Tätigkeit der Prostituierten - das sind Sexualdienstleistungen - in betriebliche Abläufe des gastronomischen Betriebes. Dagegen sei vorzubringen, dass es zwischen dem Gastronomieunternehmen der GmbH und Prostituierten keinerlei Arbeitszeitvorgaben hinsichtlich zwingender Anwesenheitsverpflichtung gebe.

Selbstverständlich gäbe es Pläne, in denen die Prostituierten in einer einwöchigen Vorschau bekannt geben, wann sie arbeiten wollen. Dies sei notwendig, da eine Vielzahl von Prostituierten tätig sei und das koordiniert werden müsse. Das würden sich die Prostituierten untereinander ausmachen. Eine Arbeitszeitvorgabe für die Prostituierten durch die Öffnungszeiten des Unternehmens sei denkunmöglich, da das Unternehmen 24 Stunden am Tag und 7 Tage in der Woche geöffnet habe. Von Unternehmerseite gebe es keine Arbeitszeitvorgabe.

Als Gewerbeausübungsorte würden weitgehend die speziellen Sexualdienstleistungsräumlichkeiten der GmbH, gelten, obwohl dies auch nicht zwingend sei.

Die jeweiligen Sexualdienstleistungsräumlichkeiten würden nicht von der Gesellschaft vorgegeben, sondern von den Prostituierten und/oder den Leistungsempfängern ausgewählt. Es gebe keine Arbeitsortvorgabe von Seiten des Unternehmens.

Die Prostituierten hielten sich weitgehend nur zum Zweck der Akquisition im Barbereich der Gesellschaftsbetriebe auf. Bei Stammkunden, und diese seien von der Anzahl her beachtlich, sei dies nicht notwendig und die Sexualdienstleistungsräumlichkeiten hätten die Funktion von Hotelzimmern, die stundenweise in Bestand genommen werden.

Die Prostituierten würden laut Mietvertrag ein Zimmer für die Dauer ihrer Tätigkeit von der Gesellschaft mieten, würden nach eigenen Vorgaben vom Kunden für die Sexualdienstleistung kassieren und bezahlen den Mietzins unmittelbar an die Gesellschaft.

Mit dem Rest des Barbetriebes hätten die Prostituierten nichts zu tun, denn dort sei ein eigenes Personal in Form von normalen Dienstverhältnissen beschäftigt.

Eine unmittelbare Einbindung der Tätigkeit der Prostituierten, also Sexualdienstleistungen, in betriebliche Abläufe der Unternehmen sei nicht einmal - zumindest nach den Erfahrungen des täglichen Lebens - möglich.

Als Details seien weiters ausdrücklich festzuhalten:

- Es gebe keine Anwesenheitspflicht für die Sexualdienstleisterinnen.
- Die Dauer der Tätigkeit sei nicht vorherbestimmt.
- Es gebe keine Aufzeichnungspflicht über Kunden.
- Die Kunden würden sich nicht nur aus dem Kundenkreis des Barbetriebes (Stammkunden) rekrutieren, da die Sexualdienstleisterinnen nicht ausschließlich im Bordellbetrieb in Kontakt treten, worauf in der Schlussbesprechung am 02.03.2017 ausdrücklich hingewiesen worden sei.
- Das Entgelt für die Sexualdienstleistung werde von den Sexualdienstleisterinnen selbst bestimmt, von ihnen selbst und für sie selbst vereinnahmt.
- Die Sexualdienstleisterinnen würden ihre Tätigkeit zwar in Sexualdienstleistungsräumlichkeiten der Gesellschaft ausüben, nehmen diese aber für jeden Kunden separat in Bestand und leisten dafür den Bestandszins an die Gesellschaft.
- Ein gemeinsamer Werbeauftritt sei nicht geeignet als Argument gegen die Selbstständigkeit der Damen zu dienen. Ein Fachmarktzentrum, z.B. Shopping-Center Seiersberg, werbe auch mit der Vielzahl seiner Fachmarktmietern und niemand käme auf die Idee, diese als Dienstnehmer des Vermieters zu qualifizieren.
- Es treffe nicht zu, wie in der Niederschrift vom 02.03.2017 ausgeführt, dass „die Damen in dem Betrieb eingegliedert sind, als sie dort Getränke und Verpflegung erhalten und Rückzugsorte zur Verfügung gestellt werden“. Vielmehr würden die Damen gegen Entgelt Wohnräume mieten und Getränke, Verpflegung und Hygienemittel von der Gesellschaft kaufen.

Der Wunsch der Sexualdienstleisterinnen, anwesend sein zu wollen, entspringe dem unternehmerischen Grundgedanken leisten und damit entsprechend verdienen zu wollen. Damit sei letztlich auch ein Unternehmerwagnis verbunden.

Der wirtschaftliche Nutzen aus der Tätigkeit der Sexualdienstleisterinnen liege ausschließlich bei diesen. Der Nutzen für die Gesellschaft liege in der Konsumation durch die Gäste und in der Zimmervermietung, wobei anzumerken sei, dass Gäste nicht nur der Sexualdienstleistungen wegen kommen, sondern weil die Getränkeangebote sehr günstig seien.

Nach einer Vielzahl von BFG- und höchstgerichtlichen Entscheidungen seien Leistungen jenem Unternehmen zuzurechnen, das sie im eigenen Namen erbringe.

Wenn das Auftreten nach außen dafür entscheidend sei, ob das Unternehmen im eigenen oder fremden Namen tätig werde, könne dies im vorliegenden Fall für die Sexualdienstleistungen nur die Prostituierten sein. Sie würden Kunden akquirieren, erbrächten die Leistung selbst, bestimmten den Preis für die Leistungen eigenständig, würden den Preis unmittelbar selbst kassieren und bezahlten für die Bestandnahme der Sexualdienstleistungsräumlichkeiten an die Vermietergesellschaft.

Da also auch keine Eingliederung der Prostituierten in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft gegeben sei, seien die Prostituierten selbstständig tätig und seien ihre Erlöse aus Sexualdienstleistungen nicht in die Umsatzerlöse der Gesellschaft einzubeziehen.

Selbst wenn die Prostitutionserlöse der Gesellschaft zuzurechnen wären, was weiterhin bestritten werde, entspräche der Vorschreibung zugrunde liegende Berechnung bei weitem nicht der Realität und werde die Feststellung nicht nur dem Grunde nach, sondern in eventu auch der Höhe nach bestritten.

Bezüglich der Umsätze aus Geschäftsraumvermietung wird ausgeführt:

Der vorgelegte Mietvertrag gelte sowohl für die Miete der Wohnräumlichkeiten der Sexualdienstleisterinnen, welche separat mit 13% Umsatzsteuer verrechnet wird (§ 4 Abs. 1 des Mietvertrages), als auch für die Miete der Sexualdienstleistungsräumlichkeiten für die Sexualdienstleistungen, welche eine gewerbliche Vermietung darstelle und mit 0% Umsatzsteuer und so buchhalterisch erfasst werde (§ 4 Abs. 2 des Mietvertrages).

Die Vermengung beider Mietverhältnisse in einem Vertrag möge auf den ersten Blick widersprüchlich erscheinen, sei es nach den tatsächlich gelebten und in der Buchhaltung erfassten Geschäftsfällen aber nicht.

Die gewerbliche Vermietung für die Sexualdienstleistungszwecke bestehe darin, dass nicht nur die Sexualdienstleistungsräumlichkeiten in Bestand gegeben werden, sondern von der Vermieterin Nebenleistungen wie Reinigung, Bewachung usw. erbracht würden. Wenn die Sexualdienstleisterinnen ein Gewerbe ausüben, und dies ist der Fall, dann sei die Geschäftsraumvermietung logische Konsequenz. Die Miete werde von den Sexualdienstleisterinnen unmittelbar nach jeder Benützung an die Vermieterin bezahlt. Es könne aber auch vereinbart werden, dass der Gast den Mietzins direkt an die Vermieterin bezahlt und dann einen Wertgutschein erhält, diesen an die Sexualdienstleisterin aushändigt und diese den Wertgutschein, nach Beendigung ihrer Leistung, an die Vermieterin ausfolgt (siehe § 4.2 Mietvertrag).

Im Mietvertrag sei in § 9.2 ausdrücklich vereinbart, dass die Sexualdienstleisterinnen verpflichtet seien - dem durch die intensive Werbetätigkeit der GmbH möglicherweise entstehenden Eindruckes eines einheitlichen Anbietens einer gastronomischen Leistung der GmbH und der Leistungen der Sexualdienstleisterinnen – dadurch entgegenzutreten, dass sie ihre Kunden ausdrücklich auf ihre Leistungsbeziehungen hinweisen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 28. Juni 2017 ab und wiederholte in der Begründung die rechtliche Würdigung laut Niederschrift und Bericht zur Außenprüfung.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 17. Juli 2017 der **Vorlageantrag** gem. § 264 BAO eingebbracht.

In einer von Seiten der steuerlichen Vertretung angeregten Besprechung am 31. Juli 2017 zwischen der beschwerdeführenden Partei und dem Finanzamt stellten die Parteien einvernehmlich fest, dass die Methode, die Höhe der Schätzung, sowie die Zahlungsmodalität gegenüber der ursprünglichen Feststellung geändert wurden und nunmehr unstrittig waren.

Lediglich die Frage der Zurechnung der Umsätze blieb strittig.

Das Finanzamt erließ in Folge am 10.11.2017 einen **Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO** und hob die Beschwerdevorentscheidung vom 28. Juni 2017 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf.

In der damit verbundenen **neuen Beschwerdevorentscheidung** betreffend Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 10. November 2017 wurde die Umsatzsteuer von 357.485,74 Euro auf 152.948,20 Euro reduziert bzw. festgestellt.

Im nach der Beschwerdevorentscheidung vom 10. November 2017 eingebrachten und diesem Verfahren zugrundeliegenden **Vorlageantrag** vom 4. Dezember 2017 schränkte der Bf. das Begehr auf die bekämpften Umsätze aus Sexualdienstleistungen und Geschäftsraumvermietungen in dem in der Beschwerdevorentscheidung vom 10. November 2017 reduzierten Ausmaß ein.

Am 26. September 2018 fand (vor Konkurseröffnung) ein gemeinsames **Erörterungsgesprächs** zu den Beschwerdesachen RV/2100283/2018, RV/2100284/2018 sowie RV/2100285/2018 statt, an welchem neben den zuständigen Richtern und der Schriftführerin auf Seiten der Bf. die steuerliche Vertretung, ein beigezogener Rechtsanwalt (Anmerkung: nicht der bf. Masseverwalter), der Geschäftsführer der drei beschwerdeführenden GmbHs und der Teilhaber und Gesellschafter der drei beschwerdeführenden GmbHs anwesend waren. Von Seiten der belangten Behörde nahmen das Außenprüfungsorgan und ein Vertreter des Fachbereichs teil.

Auf die Frage des Richters, ob das Geschäftsmodell der GmbH2, GmbH3 und GmbH gleich sei, gab der Geschäftsführer an, dass dieses im Großen und Ganzen (mit Ausnahme der regionalen Besonderheiten) gleich sei.

Auf die Frage was unter regionalen Besonderheiten zu verstehen sei, gab der GF an, dass der Land Kunde anders "ticke" als der Stadtkunde. Die Kundenbewegungen seien anders. Ebenso gebe es unterschiedliche Veranstaltungen. Die Geschäftsabläufe, Öffnungszeiten seien dieselben. Das BordellIX habe mit den drei Etablissement-Betrieben in Österreich nichts zu tun. Das "Etablissement" sei eine geschützte Marke. Man kenne sich, habe aber im juristischen Sinne nichts miteinander zu tun. Es sei wie ein Franchise-Unternehmen zu verstehen.

Der RA der Beschwerdeführerinnen führte ergänzend zum Schriftsatz vom 21.09.2018 aus, dass es in Deutschland die gleiche Situation gegeben habe. Dort sei die USt und LSt als Gegenstand eines strafgerichtlichen Verfahrens geführt worden. Im Strafverfahren sei die LSt-Frage sofort zur Seite geschoben worden. Bezuglich der USt habe es 2 Schultersprüche gegeben. Das Deutsche Höchstgericht habe allerdings die Verfahren aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung an die I. Instanz zurückverwiesen. In der eingebrochenen Stellungnahme seien bezüglich des finanzrechtlichen Teils die Ausführungen der Beschwerde eins zu eins übernommen worden.

Hinsichtlich der "Kundenerwartung" führte der RA aus, dass der Besucher ins Etablissement gehe, den Eintritt bezahle, an die Bar gehe und vielleicht eine Sexualdienstleistung in Anspruch nehme. Es handle sich dabei um 2 getrennte Verträge - einen Gastronomievertrag mit dem Etablissement und möglicherweise ein Vertrag mit einer Prostituierten über eine Sexualdienstleistung.

Als Beispiel zweier Verträge nannte der RA die "Ladies-Night" in M: Niemand werde ernsthaft glauben, dass eine Frau dabei Sexualdienstleistungen in Anspruch nehme. Ein weiteres Beispiel sei der Polterabend im Etablissement. Der Besucher zahle 25 Euro Eintritt und könne dann 24 Std. trinken mit Ausnahme von Champagner. Nebenbei sehe er Frauen die eventuell an der Stange tanzen. Eventuell könne der Gast sich auch entschließen mit einer Dame auf das Zimmer zu gehen.

Zur Weisungsgebundenheit führte der RA aus, dass das Etablissement viele behördliche Auflagen zu erfüllen habe, z.B. Gesundheitsamt, um seine Konzession zu behalten. Im Etablissement brauche es Ansprechpersonen, deshalb gebe es die „Hausdame“. Die „Hausdame“ sei eine Angestellte vom Etablissement, die für kommunikative Tätigkeiten da ist, sie müsse auch für die Damen übersetzen.

Zur Security führte der RA aus, dass es bei Alkohol und Gruppen zu Stresssituationen kommen könne, da müsse die Security eingreifen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass eine Eingebundenheit und Eingliederung der Damen, wie das FA behauptete, nicht stimme. Es gebe im Verdienen schon einen Zusammenhang, da das Etablissement besser verdiene, wenn mehr Damen anwesend seien und mehr Zimmer vermietet werden können. Die Dame selbst könne auf dem Zimmer machen was sie wolle. 80 % der Männer, die auf ein Zimmer gehen, würden keine Sexualdienstleistungen in Anspruch nehmen. Die Dame müsse den Gast selbst akquirieren und bahne das Geschäft für sich an. Ein "High-Roller" habe beispielsweise an einem Tag 18 Vorreservierungen gehabt. Ein Bordellbesucher sei nicht ein Durchschnittsbürger. Er habe oft niemanden zu reden. Die Damen hörten zu. Der

Kunde zahle dafür. Es werde nochmals festgehalten, dass es 2 konträre Geschäftsmodelle gebe.

Auf Nachfrage der Richterin bezüglich behördlicher Auflagen gab der Geschäftsführer an, dass jede Behörde ins Etablissement komme und etwas möchte, z.B. müsste in jedem Zimmer nach dem Prostitutionsgesetz ein Alarmknopf sein. In Anderswo müsste man dies auf Aufforderung der Polizei machen. Weiters sei ein polizeilicher Verantwortlicher zu benennen. Er habe ua. die Verantwortung, dass die Frauen angemeldet seien und das Gesundheitsbuch da sei. Das seien zum Teil die Hausdamen. Andere gesetzliche Auflagen, wie Reinigung, Schankwartung würden während laufendem Betrieb erfüllt.

Zur Frage wie hoch der durchschnittliche Frequenz pro Dame für Sexualdienstleistungen ist, gab der Teilhaber und Gesellschafter an, dass das nicht gesagt werden könne, da es abhängig z.B. von der Jahreszeit sei.

Auf die Frage, ob der RA auch die österreichische höchstgerichtliche VwGH-Judikatur betreffend Bordellbetriebe und Prostitutionsumsätze kenne, bejaht er dies und ergänzte zu den Rückzugsräumen bzw. der Verpflegung, dass jede Dame 60 Euro pro Tag bei Anwesenheit zahle; wenn sie keinen Freier habe, habe sie 60 Euro Verlust. Zur Unabhängigkeit führte der RA aus, dass es während der Messe eine erhöhte Frequenz gäbe. Da kämen Damen extra für diese 2 Wochen und würden danach wieder gehen. Im Übrigen werde das Urteil des Amtsgerichts München nachgereicht.

Auf die Fragen der Richterin betreffend G+V 2015 gaben die steuerliche Vertretung und der Geschäftsführer an, dass unter "Erlöse Eintritt Getränke 20 %" der tageszeitlich gestaffelte Eintritt gemeint von durchschnittlich 25 Euro sei, wobei Champagner nicht dabei sei. Unter "Erlöse Miete Damen 0 %" seien die Zimmermieten gemeint. Als "Erlöse Speisen" sei nicht die Verpflegung der Damen gemeint, da für die Damen immer Verpflegung da sei. Wenn der Gast Hunger habe bekomme er ausnahmsweise auch Speisen. Die "Erlöse Jahres und Tageskarten" habe es eine Zeitlang gegeben. Bei "Erlöse Getränke 20 %" sei der Champagner gemeint. Unter "Erlöse Verpflegung Damen 10 %" seien im Streitzeitraum die Brutto 50 Euro pro Tag und anwesende Dame zu verstehen. "Erlöse Kreditkartengebühr 20 %" werde in Höhe von 10 % vom Gast, der eine Sexualdienstleistung mit Kreditkarte bezahle, eingehoben (Rabatte seien vorgesehen gewesen).

Weiters gaben steuerliche Vertretung und der Geschäftsführer an, dass unter Sekt immer Champagner zu verstehen sei und mehr Champagner als Wein konsumiert werde. Unter "Provisionen an Dritte" seien die Provisionen für die Damen zu verstehen, wenn Sie Kunden zum Champagner trinken animieren würden. Unter "Einsatz Taxikosten" seien die Provisionen für die Taxifahrer zu verstehen. Der Fahrer bekomme pro mitgebrachtem Gast 10 Euro.

Auf die Frage bezüglich der Wertgutscheine lt. Mietvertrag gab der Geschäftsführer an, dass die Gäste z.B. für Geburtstage Geschenke haben wollten. Es habe die Gutscheine in Höhe von 70-90 Euro gegeben. Die Gutscheine hätten sie aber nicht mehr. Mit den

Gutscheinen wäre hauptsächlich der Eintritt und Champagner bezahlt worden, in den seltensten Fällen seien sie auch für Damen verwendet worden.

Auf die Frage warum im Schriftsatz nicht auf die höchstgerichtliche Judikatur in Österreich eingegangen wurde, gab der RA an, dass er keine starke Abweichung des VwGH sehe. Der VwGH spreche zudem immer von einer Einzelfallprüfung. Die gesetzliche Regelung sei zurzeit katastrophal, da man sich in einem rechtsfreien Bereich bewege. Auch die Judikatur sei zu wenig. Letztlich werde man an eine Vorlage an den EuGH nicht herumkommen.

Die steuerliche Vertretung ergänzte, dass bei Übernahme des Falles eine Anfrage an das Finanzamt gestellt, aber keine Antwort übermittelt worden sei. Weiters halte er fest, dass die Damen autonom kassieren und das Geld nie in die Verfügungsgewalt des Etablissement kommen würde.

Das Außenprüfungsorgan führte aus, dass die Frage gewesen sei, ob der Bordellbetrieb wie im Sexualdiensterlass aus 2014 geführt werde. Im Zuge der Prüfung habe er festgestellt, dass es sich um einen klassischen Bordellbetrieb handle. Dies sei jetzt auch vom RA mehrmals so dargestellt worden.

Die nächste Frage sei gewesen, wo die Prostitutionsumsätze erklärt worden seien. Im Etablissement sei diese aufgrund der gegenteiligen Rechtsansicht nicht erklärt worden. Da es keine Aufzeichnungen über die Umsätze gegeben habe, wurde als Grundlage für die Kalkulation die Zimmervermietung herangezogen, da diese evident gewesen seien. Weiters die Niederschriften mit den Prostituierten. Daraus habe sich eine Durchschnittsbetrachtung ergeben. Nach Abschluss der Außenprüfung sei ein zusätzlicher Termin mit der Vorständin vereinbart und sei dabei die Höhe der Schätzung zugunsten der Etablissement geändert worden. Diese Reduktion sei in der BVE erfasst worden, wobei die rechtliche Würdigung nicht geändert worden sei.

Auf Nachfragen, wie die Anzahl der Zimmervermietungen festgestellt wurde, gab die steuerliche Vertretung an, dass es darüber genaue Aufzeichnungen gebe. In der ersten halben Stunde seien im Jahr 2015 Euro 10 ab jeder weiteren halben Stunde Euro 70 als Zimmermiete bezahlt worden.

Gefragt warum für die erste halbe Stunde Euro 10 und für jede weitere Euro 70 bezahlt wurde, gab der GF an, damit die Frauen nicht "abhauen" würden. In der Regel blieben die Kunden länger als eine halbe Stunde.

Auf Nachfrage wie hoch die Beträge im Jahr 2015 waren die der Kunde bezahlte und das Etablissement bzw. die Dame erhielt, gab der GF an, für die erste halbe Stunde habe der Kunde Euro 50 gezahlt, wobei Euro 10 beim Etablissement geblieben sein und Euro 40 bei der Dame. Für jede weitere halbe Stunde sei Euro 110 bezahlt worden, davon seien Euro 70 beim Etablissement, Euro 40 bei der Dame geblieben.

Auf den Einwurf der Richterin, dass der erste Kunde, der nur Euro 50 bezahlt besser gestellt ist als der zweite Kunde, der Euro 110 zahlt, gab der GF an:

Jeder Gast bekomme beim Eintritt ein Band. Dieses Band gebe er bei der Dame ab, dann wisse die Geschäftsleitung, dass er im Zimmer gewesen sei und würden nur Euro 10 für das Zimmer verrechnen. Wenn der Guest schon auf dem Zimmer gewesen sei und nochmals auf das Zimmer gehe, zahle er Euro 110, wobei Euro 70 bei Etablissement geblieben sei. Rabatte oder andere Vergünstigungen gebe es keine. Jeder Kunde bekomme innerhalb von 24 Stunden nur ein Band.

Auf Frage, ob die Nichtgewährung der Rabatte nur die Zimmermiete oder auch den Getränkekonsument betreffen, gab der GF an:

Bei den Getränken gehe es nur um den Champagner. Auch für den Champagner gewähre er keinen Rabatt. Rabatt gebe es nur für Kreditkartenzahlung und Gruppeneintritte.

Zur Feststellung des Richters, dass für die erste halbe Stunde und auch für die Folgestunden bei der Berechnung immer 40 Euro bei der Dame verbleiben, gab der GF an, dass dies richtig sei. Es treffe immer den Guest der tagsüber komme. Die Tagesgäste seien komplizierter, weil sie nüchtern kämen und deshalb schwerer auf ein Zimmer zu bekommen seien.

Der Teilhaber und Gesellschafter ergänzte, dass es tagsüber bei Besuchern die keinen Alkohol trinken, kein Eintritt zu bezahlen sei. Der GF ergänzte, dass sie Probleme hätten tagsüber Mädchen zu bekommen. Das Tagesgeschäft sei als Werbung zu sehen.

Zu den „Hausdamen“ führte der GF aus, dass es 2 in der Nacht und 2 am Tag gebe. Sie seien normale Dienstnehmerinnen. Sie sei gleichzeitig Kellnerin.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass in den drei Fällen eine Gesamtbeurteilung vorzunehmen sein werde. In der umsatzsteuerlichen Betrachtung sei von der Gesamterwartung auszugehen und diese sei beim Besuch inklusive der Damen. Der Vertreter des Finanzamtes verwies bezüglich der deutschen Judikatur auf das Erkenntnis des FG München, Urteil vom 11.05.2016 - 3 K 3267/13.

Die steuerliche Vertretung gab abschließend bekannt, dass die Kalkulationsgrundlagen, welche in der Besprechung mit der Vorständin der belangten Behörde herangezogen wurden, an das BFG übermittelt würden, ebenso die Aufklärung zu den noch offenen Punkten.

In einer **Eingabe vom 5. Oktober 2018** betr. die drei beschwerdeführenden GmbHs teilte der Rechtsanwalt mit, dass sich das Finanzgericht München im vorgebrachten Verfahren AZ 3V 249/18 nicht mit der Frage, ob der Betreiber auch für die Umsatzsteuer aus Sexualdienstleistungen in Anspruch genommen werden könne, auseinandergesetzt habe und der Sachverhalt somit nicht ident mit dem gegenständlichen Verfahren sei, weshalb dieses Prozessvorbringen zurückgezogen werden.

Die steuerliche Vertretung legte mit **Schreiben vom 10. Oktober 2018** die Kalkulationsgrundlagen für den Zeitraum 1.1.2016 bis 1.9.2016 für die drei beschwerdeführenden GmbHs vor.

In einem **Vorhalt des BFG** wurde angeführt, dass die Bescheide des Jahres 2015 angefochten wurden, die eingereichten Kalkulationsgrundlagen jedoch einen anderen Zeitraum betreffen, weshalb sie für das gegenständliche Beschwerdeverfahren irrelevant seien. Ersucht wurde daher um Vorlage Registrierkassenbelege des Jahres 2015. Informativ wurde noch auf § 279 BAO verwiesen werden.

Mit **Schreiben vom 29.11.2018** teilte der steuerliche Vertreter mit, dass sie Gesellschaften ihre Tätigkeiten erst mit 01.06.2015 aufgenommen hätten. Vergleichbare Registrierkassenbelege für den Zeitraum Juni bis Dezember 2015, wie sie für 2016 vorgelegt worden seien, gebe es aber nicht, da diese erst mit Inbetriebnahme der Registrierkassen Anfang 2016 ausgefertigt worden seien.

Die Aussage im Erörterungstermin beruhe auf einer Falschinformation des Mandanten, beziehungsweise deren Buchhalter. Für den Zeitraum Jänner bis August 2016 sei das aus den Registrierkassenbelegen richtig abgeleitete Umsatzsteuerergebnis mit jenem, welches die Betriebsprüfung ursprünglich ermittelt hätte, verglichen worden. Da die Betriebsprüfung das Registrierkassenbelegergebnis akzeptiert habe, sei das Verhältnis zwischen den beiden Ergebnissen auf den Zeitraum 2015 angewandt worden. Daran anschließend wurde die rechnerische Darstellung angeführt.

Aktenkundig ist weiters, dass das Finanzamt versucht hat, die Höhe des Schandlohns zu ermitteln. Die Aussagen dazu sind widersprüchlich:

Die Sexualdienstleisterin B gab hinsichtlich der vom Kunden zu zahlenden Entgelte für Sexualdienstleistungen an, der Kunde zahle für die erste $\frac{1}{2}$ Stunde zwischen 60 Euro und 100 Euro, für eine Stunde 250 Euro.

Die Sexualdienstleisterin C gab an, dass der Kunde für die erste $\frac{1}{2}$ Stunde 60 Euro, für die zweite $\frac{1}{2}$ Stunde 90 Euro und für die dritte $\frac{1}{2}$ Stunde 100 Euro zu zahlen hat.

Der GF machte während der Außenprüfung zur Höhe der Kundenzahlung hinsichtlich Sexualdienstleistungen die Angabe, dass die Zimmermiete abhängig von der Dauer des Aufenthaltes sei und die Zimmermiete 70 Euro pro $\frac{1}{2}$ Stunde betrage (Niederschrift vom 14.11.2016).

Nach den Aussagen des GF im Erörterungstermin vom 26. September 2018 waren die Preise im Prüfungszeitraum für alle geprüften Betriebsstandorte wie folgt ausgestaltet: Der Kunde zahlte 50 Euro für die erste $\frac{1}{2}$ Stunde; davon entfielen 10 Euro auf die von

der Sexualdienstleisterin für die Zimmernutzung an den Bf. zu bezahlende Zimmermiete - 40 Euro blieben bei der Sexualdienstleisterin. Für jede weiter $\frac{1}{2}$ Stunde bezahlte der Kunde 110 Euro; davon entfielen 70 Euro auf die von der Sexualdienstleisterin für die Zimmernutzung an den Bf. zu bezahlende Zimmermiete - 40 Euro blieben bei der Sexualdienstleisterin.

Diese unterschiedlichen Angaben waren zum Teil dem Umstand geschuldet, dass die Angaben unterschiedliche Abrechnungszeiträume ($\frac{1}{2}$ Stunde, eine Stunde) betrafen, teilweise das Gesamtentgelt des vom Kunden zu zahlenden Betrags, teilweise nur den „Reinertrag“ (dh also nur Zimmermiete oder nur das Entgelt für die Sexualdienstleistungen) meinten.

Bei der Berechnung der Sexualdienstleistungserlöse durch das Außenprüfungsorgan, welche als Grundlage für den nach der Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 19. April 2017 herangezogen wurden, setzte das Außenprüfungsorgan aufgrund der niederschriftlichen Angaben der Auskunftspersonen je einen Mittelwert für die Geschäftsraummiete (40 Euro; errechnet aus 10 Euro für die erste $\frac{1}{2}$ Stunde und 70 Euro für die zweite $\frac{1}{2}$ Stunde) und für die Sexualdienstleistungen (155 Euro; errechnet aus 60 Euro für die erste $\frac{1}{2}$ Stunde und 250 Euro für die zweite $\frac{1}{2}$ Stunde) bezogen auf 1 Stunde an.

Für die nach der Besprechung vom 31. Juli 2017 vorgenommene Korrektur (Aufhebung der BVE und gleichzeitige Erlassung einer neuerlichen BVE) wurde der Mittelwert der Erlöse aus Sexualdienstleistungen mit 65 Euro errechnet (60 Euro für die erste $\frac{1}{2}$ Stunde, 70 Euro für die zweite $\frac{1}{2}$ Stunde).

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** wurden folgende ergänzende Vorbringen gemacht:

Der Masseverwalter verwies darauf, dass es Unterschiede in der Geschäftsabwicklung zwischen den einzelnen GmbHs gäbe. Auf Nachfrage führte er aus, die Räumlichkeiten und die landesgesetzlichen Vorschriften unterschiedlich seien. Gleich sei die Erhebung eines Eintritts und dass die Zimmer vermietet werden.

Anders als im Bericht dargestellt, weise die „Hausdame“ die Zimmer nicht zu, sondern die Prostituierte bzw. ihr Kunde suche das Zimmer aus. Die „Hausdame“ habe nur die Möglichkeit zu sagen, dass das Zimmer besetzt ist.

Den Vorwurf, es habe keine Recherchen vor Ort gegeben, wies der Prüfer zurück: Er sei an allen drei Standorten gewesen und habe sich ein Bild von der Lage gemacht.

Der Masseverwalter monierte, dass die Abrechnung der Prostituiertenleistung laut Bericht über die Bf. erfolge, was falsch sei. Das Finanzamt bemerkte dazu, dass es sich um den hier nicht verfahrensgegenständlichen Bericht der Lohnsteuerprüfung handle.

Zusammenfassend erklärte der Masseverwalter:

„Die Damen sind selbständige Prostituierten und haben einen Gewerbeschein und machen mit dem Kunden einen Dienstleistungsvertrag. Zur Ausübung ihres Gewerbes nehmen sie die Infrastruktur in Form von Zimmermieten in Anspruch. Allein aufgrund der Höhe der Miete ist evident, dass damit auch Nebenleistungen wie Reinigung, Gesamtwerbung im Mietpreis inkludiert sind und damit entgeltlich in Anspruch genommen werden. Die sogenannten Anwesenheitslisten und Wochenpläne stellen keine Dienstpläne dar, sondern erfüllen lediglich gewerberechtliche Auflagen, wonach der Bordellbetreiber jederzeit die Ausübung der Prostitution durch die jeweilige Prostituierte, nachweisen muss. Auch aus dem Umstand, dass die Bf. über einen relativ großen Dienstnehmerstand verfügt (20 Angestellte) ist klar ersichtlich, dass die Dienstleistungen, die von Seiten der Bf. angeboten werden, also Gastronomie, Security, Reinigung und Zimmervermietung durch Dienstnehmer ausgeführt werden. Lediglich der Sexualdienst an sich wird von den Prostituierten in Eigenverantwortung und selbständig aufgrund ihres Gewerbescheins ausgeübt.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die vorliegende Beschwerde richtet sich (ausschließlich) gegen die vom Finanzamt vorgenommene Zurechnung der Umsätze der Sexualdienstleisterinnen an die Bf. und die Nichtanerkennung der Steuerbefreiung für Geschäftsraumvermietung gem. § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG.

- I. Auf Basis des Verfahrensergebnisses hält das BFG folgenden **Sachverhalt** für erwiesen und legt ihn seiner Entscheidung zugrunde:

Der von der Bf. als Etablissement-Z geführte Nachtclub wurde mit Bescheid des Magistrats als Bordellbetrieb behördlich bewilligt.

Der Sitz der Gesellschaft ist in Österreich.

Im Unternehmen der Bf. wurden im zu beurteilenden Zeitraum unstrittig Prostitutionsdienstleistungen angeboten und erbracht.

Das Geschäftsmodell der Bf. Etablissement-Z funktionierte nach demselben Geschäftsmuster wie M und L (Aussage des im Beschwerdezeitraum tätigen Geschäftsführers vgl. Niederschrift vom 22. November 2016, Aussage im Erörterungstermin vom 26. September 2018).

Diesem gemeinsamen Geschäftsmodell entspricht auch der einheitliche Internetauftritt auf www und www [abgerufen am 26. April 2018] in welchen zu den einzelnen "Etablissement Häusern" verlinkt wird.

Entsprechend werden die im Zuge der gemeinsamen Außenprüfung bei der GmbH (Etablissement K), GmbH3 (Etablissement L) und GmbH2 (Etablissement M) ermittelten Ergebnisse und vorgelegten Unterlagen bei allen drei Betrieben für die Sachverhaltswürdigung herangezogen.

Demnach war jeder Betrieb ganzjährig von 0:00 Uhr bis 24:00 Uhr geöffnet.

Jeder Besucher des "Etablissement" hatte bei Betreten des Lokals ein Eintrittsgeld zu bezahlen. Die Höhe bewegte sich abhängig von der Tages-/Nachtzeit zwischen 10 Euro und 50 Euro und beinhaltete den Eintritt und alle Getränke mit Ausnahme von Champagner.

In den Barbereichen waren grundsätzlich angestellte Kellnerinnen und Kellner für Getränkeausschank, -service und -inkasso zuständig. Die Sexualdienstleisterinnen erhielten bei Champagnerkonsumation einen Provisionsanteil.

Die Prostitutionsausübung war nach den Verfahrensunterlagen (div. Aussagen des Geschäftsführers) so organisiert, dass zunächst die Kundenanbahnung durch die Sexualdienstleisterinnen im Barbereich erfolgte; eine Kontaktaufnahmen mit Kunden außerhalb des Barbereiches wurde nicht behauptet (siehe dazu Ergänzung zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. März 2017).

Die gegenteilige Äußerung in der Beschwerde vom 15. Mai 2017 „Die Kunden rekrutieren sich nicht nur aus dem Kundenkreis des Barbetriebes (Stammkunden), da die Sexualdienstleisterinnen nicht ausschließlich im Bordellbetrieb in Kontakt treten“ widerspricht damit den expliziten Ausführungen in der Niederschrift vom 2. März 2017 („Die Prostituierten treten im Bordellbetrieb [Barbereich] in Kontakt mit potenziellen Kunden“), den Aussagen des GF in der Niederschrift vom 14. November 2016 („Der Kunde bezahlt Eintritt ... Die Mädchen gehen auf den Kunden zu und versuchen eine Sexualdienstleistung zu erwirtschaften“) und den Aussagen des Rechtsanwaltes im Erörterungstermin vom 26. September 2018 („Der Besucher geht ins Etablissement, bezahlt den Eintritt, geht an die Bar und nimmt vielleicht eine Sexualdienstleistung in Anspruch“ ... „Eventuell kann der Gast sich auch entschließen, mit einer Dame auf das Zimmer zu gehen“).

Es entspricht den Denkgesetzen und der allgemeinen Lebenserfahrung, dass früheren Aussagen – im Fall jene vom 14. November 2016 und 2. März 2017 – ein größerer Wahrheitsgehalt beizumessen ist, als Behauptungen, die nach Darlegung der Gründe für eine Abweisung durch die Abgabenbehörde erstmals gemacht werden, um ein abgabenrechtlich günstigeres Ergebnis herbeizuführen. Überdies wurden die Erstaussagen durch die Aussage des Rechtsanwaltes im Erörterungstermin vom 26. September 2018 bestätigt.

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert regelmäßig, dass der Erstaussage höhere Beweiskraft zukommt als späteren Aussagen (vgl. bereits VwGH vom 21.12.1992, 89/16/0147) und „es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung steht, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten“ (VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0052).

In weiterer Folge wurde den Sexualdienstleisterinnen von einer "Hausdame" der Schlüssel für ein Zimmer ausgefolgt, welcher nach der Sexualdienstleistung wieder an die "Hausdame" zu retournieren war.

Die jeweils vereinbarte Arbeitszeit ($\frac{1}{2}$ Stunde, Stunde, usw.) wurde von der "Hausdame" kontrolliert.

Der Kunde bezahlte die Dienstleistung bei der Sexualdienstleisterin in bar (Aussagen des GF in der Niederschrift vom 14. November 2016) bzw. mittels Kreditkarte (der GF erklärte die in der G&V Rechnung ausgewiesenen „Erlösen Kreditkarten“ im Erörterungstermin vom 26. September 2018 dahingehend, dass auch eine Kreditkartenzahlung möglich war).

Über die Arbeitseinteilung der Sexualdienstleisterinnen wurden Wochenlisten geführt.

Der Betrag für die Zimmermiete wurde unmittelbar nach Beendigung der Leistung an einen Angestellten (idR die „Hausdame“) übergeben.

Laut Mietvertrag § 4.2. konnten die Zimmermieten auch mittels vom Betreiber an die Gäste ausgegebenen Wertgutscheinen bezahlt werden.

Zur Organisation der geprüften Nachtlokale ist den Verfahrensunterlagen weiters zu entnehmen, dass neben dem Getränkeeinkauf und der Bewerbung als Bordellbetriebe insbesondere auch die Reinigung der im Zimmerbetrieb verwendeten Handtücher und Bettwäsche zentral durch die GmbH als Betreiber organisiert war (siehe die diesbezüglichen Nebenbestimmungen im Bewilligungsbescheid).

Dazu führte der Gf. in seiner Aussage im Erörterungstermin vom 26. September 2018 auch aus, dass die gesetzlichen Auflagen wie Reinigung und Schankwartung während des laufenden Betriebes erfüllt würden.

Sämtliche Hygieneartikel und Medikamente wurden durch den Betreiber (Bf) zur Verfügung gestellt.

Zu den Aufgaben des Betreibers gehörten auch die behördlichen An- und Abmeldungen der Sexualdienstleisterinnen (vgl. zB Bescheid) und der Sicherheitsdienst (§ 7 Mietvertrag, Aussage des Gf. und des RA im Erörterungstermin vom 26. September 2018).

Nach der Aussage des Gf. ist dazu gem. den Behördenauflagen ein polizeilicher Verantwortlicher zu benennen, der u.a. die Verantwortung hat, dass die Frauen angemeldet sind und das Gesundheitsbuch da ist.

Diese Aufgaben übernehmen zum Teil die „Hausdamen“ (Aussage des Gf. im Erörterungstermin vom 26. September 2018).

Auch laut einer früheren Aussage des Gf. (Niederschrift vom 14. November 2016) wurden die Gesundheitspässe von der "Hausdame" kontrolliert und zum Teil im Lokal verwahrt (teilweise durch die Sexualdienstleisterinnen selbst).

Nach den übereinstimmenden Aussagen des Geschäftsführers und der befragten Sexualdienstleisterinnen vereinnahmte und erklärte die Bf. 10 Euro für die erste ½ Stunde und 70 Euro für die zweite ½ Stunde als „Geschäftsraummiete“. Diese Beträge entsprechen auch den im „Mietvertrag“ angegebenen Entgelten (§ 4.2.: 10 - 70 Euro).

Das vom Kunden aufgewendete Gesamtentgelt ist - schon aufgrund der höheren „Miete“ für die zweite ½ Stunde - gestaffelt.

Für die erste ½ Stunde ist aufgrund der nahezu identischen Aussagen der befragten Sexualdienstleisterinnen und des Geschäftsführers von einem Betrag von 70 Euro auszugehen. Da von diesem Betrag 10 Euro auf die „Miete“ entfielen, ergibt sich ein Schandlohn von 60 Euro.

Für die zweite ½ Stunde ist jedenfalls davon auszugehen, dass dieser zumindest 130 Euro betragen muss, da sich die „Miete“ von 10 auf 70 Euro erhöht und nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Sexualdienstleisterinnen in der zweiten ½ Stunde für ein geringeres Entgelt tätig werden.

Den Aussagen der Sexualdienstleisterinnen zufolge erhöht sich auch ihr Entgelt in der zweiten ½ Stunde.

Wie groß die Erhöhung ist, lässt sich jedoch nicht eindeutig feststellen, da die Angaben dazu sehr stark variieren.

II. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung

A. Zurechnung der Erlöse aus Sexualdienstleistungen

Im Beschwerdefall ist strittig, wem die Umsätze aus Sexualdienstleistungen zuzurechnen sind.

Leistender ist, wer sich im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet hat, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen (vgl Ruppe/Achatz⁵, § 1 Tz 258 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - zuletzt beispielsweise VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0026 - besteht bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenem „Zimmerbetrieb“ (Separées) die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separéebesuch.

Vom Betreiber eines solchen Lokals wird demnach allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Nachtclubbesuchern die Separées aufsuchen, um dort die sexuellen Wünsche der Gäste zu erfüllen.

Bei einer solchen Fallkonstellation ist lt. VwGH davon auszugehen, dass wirtschaftlich der Erbringer sämtlicher im Nachtclub erbrachten Leistungen der Nachtclubbetreiber ist, dem deshalb auch die (gesamten) Umsätze aus der Prostitution zuzurechnen sind (vgl. z.B. VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; 22.9.2005, 2003/14/0002; 23.9.2005, 2003/15/0147; 24.1.2007, 2003/13/0138, und 19.4.2007, 2004/15/0037).

Ob die Sexualdienstleisterinnen ihre Leistungen als Dienstnehmerinnen des Lokalbetreibers oder als selbständig Tätige erbringen, macht bei der steuerlichen Beurteilung keinen entscheidenden Unterschied (vgl. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0138).

Auch der BFH hat in seinem Urteil vom 27.9.2018, V R 9/17 (Vorinstanz FG München, Urt. v. 7 7. 5.2075 — 3 K 3267/73. EFG 2077, 7724 die Zurechnung der Prostitutionsumsätze zum Betreiber als rechtmäßig erachtet, da der Betreiber nach der Außenwahrnehmung als Dienstleistungserbringer aufgetreten ist. Hierfür sprach nach Ansicht des BFH, dass die Sexualdienstleisterinnen aus Sicht der Freier austauschbar erschienen, der Betreiber allein unter seinem Namen Werbung schaltete, keine Kontaktmöglichkeiten zu den einzelnen Sexualdienstleisterinnen bestanden, sämtliche zur Ausübung der Sexualdienstleistung erforderliche Ausstattung vom Betreiber gestellt wurde und die Freier bei Verlassen des Clubs von einer Angestellten des Betreibers nach ihrer Zufriedenheit befragt wurden.

Für diese Beurteilung der Zurechnung zum Betreiber kommt es auch nicht darauf an, ob die Bezahlung der im Rahmen des Nachtclubbesuches konsumierten Einzelleistungen

einheitlich oder getrennt, an das im Barbereich tätige Servicepersonal oder an die in diesem Betrieb eingesetzten Sexualdienstleisterinnen erfolgt bzw. ob Letztere als Dienstnehmerinnen des Nachtclubbetreibers oder als selbständige Unternehmerinnen tätig werden (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0026, 31.5.2011, 2009/15/0135; 24.6.2010, 2010/15/0059, 20.5.2010, 2006/15/0290; 19.4.2007, 2004/15/0037; 24.1.2007, 2003/13/0138; 23.9.2005, 2003/15/0147; 22.9.2005, 2003/14/0002; 15.6.2005, 2002/13/0104, mwN).

Auch ein Inkasso durch die Sexualdienstleisterinnen vermag bei Vorliegen eines Bordellbetriebs an der Zurechnung des Gesamtentgelts an den Bordellbetreiber nichts zu ändern (z.B. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0290).

Schließlich stellt die Werbung für das Etablissement der Bf. auch einen eindeutigen Hinweis dafür dar, dass die Sexualdienstleistungen umsatzsteuerlich durch das Unternehmens der GmbH erbracht wurden, da die GmbH ansonsten Werbung für die "Firmen" der Sexualdienstleisterinnen und nicht für ihr eigenes Unternehmen "Etablissement" gemacht hätte.

Dies Bewerbung des Unternehmens "Etablissement" wird ua auf der Homepage www [abgerufen am 26. April 2018] deutlich ersichtlich, wenn dort etwa unter "Unser Angebot" ausgeführt wird: "Soll es schnell gehen kannst du auch ohne Eintritt mit deiner auserwählten Dame aufs Zimmer gehen. Oder du bezahlst den kleinen Obolus an der Rezeption und genießt deine Zeit bei freien Getränken und den schönsten Frauen im angesagtesten Nachtclub in K", oder unter "Diskretion und Privatsphäre": "In unserem Bordell in K werden Sie bestimmt fündig und Ihrer Fantasie sind keine Grenzen gesetzt"

Die Eingliederung wird auch auf den verschiedenen Werbeplakaten deutlich nach außen getragen, bspw., wenn auf einem Plakat der Bf. geworben wird: "Um Sie weiterhin bestmöglich zu schützen, lassen wir wöchentlich einen Frauenarzt ins Haus kommen der unsere Damen gründlich untersucht".

Hinzuweisen ist zudem, dass laut Impressum der Internetauftritt durch das „Etablissement K“, GmbH Standort K, das „Etablissement L“ von der GmbH3 Standort L und das „Etablissement M“ von der GmbH2 Standort M betrieben wurde [www abgerufen am, 26. April 2018].

Auch die Anwerbung neuer Sexualdienstleisterinnen erfolgt über die Homepage unter www [abgerufen am 26. April 2018]: "DE: Bewerben Sie sich als Modell für unser Laufhaus oder unseren Nachtclub und werden Sie Teil des Etablissement Teams. Füllen Sie unser Kontaktformular mit allen notwendigen Details aus und ein Mitarbeiter wird sich so schnell wie möglich mit Ihnen in Verbindung setzen."

Die auf der Homepage ersichtlichen Hinweise "Leistungen und Preise der Damen im Etablissement K sind mit diesen selbst zu vereinbaren, da sie selbstständig tätig

sind, mit ihren eigenen Geschäftsbereichen" und "Unseren Mieterinnen gilt der größte Respekt", womit eine Selbständigkeit der Sexualdienstleisterinnen suggeriert werden soll, sind mit anderen Angaben der Homepage in sich widersprüchlich: So wird auf derselben Homepage gleichzeitig mit folgenden Sujets geworben: "Unsere gemütlich eingerichtete Bar lädt sowohl Einzelpersonen als auch Gruppen zur Kontaktaufnahme mit unseren Damen ein", "Unsere ständig wechselnden Damen und Girls aus der ganzen Welt verstehen sich als Dienstleisterinnen, die Ihnen den Aufenthalt im Etablissement individuell nach Ihrem Geschmack versüßen". Es sind "unsere Damen" in "unserer[n] gemütlich eingerichtete[n] Bar" anwesend, was den Angaben des Bf. zur reinen Vermietungstätigkeit widerspricht. Ein Vermieter führt kein Etablissement in dem die Mieterinnen anwesend sind.

Sämtliche im Etablissement erbrachten Leistungen und damit auch die (gesamten) Umsätze aus Sexualdienstleistungen sind daher dem Betreiber zuzurechnen.

B Einheitlichkeit der Leistung

Die Bf. ist bisher davon ausgegangen, dass sie ausschließlich Geschäftsräumlichkeiten vermietet, wobei die Mietverträge gem. § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei belassen wurden.

Das BFG hat nunmehr festgestellt, dass die im Unternehmen der Bf. erbrachten Prostitutionsumsätze der Bf. zuzurechnen sind.

Strittig ist damit auch, wie die bisher als Geschäftsraummiete erfassten Erlöse umsatzsteuerlich zu behandeln sind.

Der EuGH führt in seiner Rechtsprechung zur Frage der Einheitlichkeit einer Leistung aus, dass ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf.

Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EUGH vom 18. Jänner 2018, C- 463/16, Stadion Amsterdam CV, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Umgelegt auf den Beschwerdefall bedeutet das, dass eine Trennung der Leistung der Sexualdienstleisterinnen von der Zimmervermietung nicht möglich ist, da eine solche Aufspaltung ebenso wirklichkeitsfremd ist wie etwa die Aufspaltung der Leistung eines Kinos in Saalmiete und Vorführung.

Gegen die Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 spricht im gegenständlichen Beschwerdefall auch das Vorliegen einer Bordellbewilligung (hier: Bescheid): Der Inhalt der Leistung eines Bordellbetreibers besteht im Schaffen und Unterhalten einer Organisation zur Förderung der gewerbsmäßigen Unzucht durch die dort tätigen Sexualdienstleisterinnen (die deshalb keine entsprechende persönliche Bewilligung mehr benötigen).

Dies begründet notwendig eine funktionelle Verknüpfung zwischen dem Bordellbetrieb und den Sexualdienstleistungen und geht zugleich hinsichtlich jener (dem Bordell zugeordneten) Sexualdienstleistungsräumlichkeiten, in welchen die Sexualdienstleistungen erbracht werden, weit über den Rahmen einer Vermietungstätigkeit hinaus.

Das Zur-Verfügung-Stellen der Sexualdienstleistungsräumlichkeiten für die Erbringung von Sexualdienstleistungen stellt im Rahmen der Gesamtleistung des Bordellbetriebes eine unselbständige Nebenleistung dar (vgl. VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; 31.3.2011, 2009/15/0199).

Bei der vorliegenden Fallkonstellation durfte das Finanzamt im Sinn der angeführten Judikatur daher - unbesehen der Mietvertragsklauseln und der Frage, wer das Leistungsentgelt für die GmbH kassiert - unbedenklich davon ausgehen, dass die GmbH hinsichtlich sämtlicher in ihrem Nachtklub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist und dass sie das Entgelt für sämtliche im Nachtklub angebotenen Leistungen vereinnahmt hat.

Die GmbH verfügte über die Bordellbewilligung und hat sich nicht nur darauf beschränkt, die dafür erforderlichen Sexualdienstleistungsräumlichkeiten zur Verfügung zu stellen, sondern sie hat den gesamten Bordellbetrieb auch organisiert, indem sie die Öffnungszeiten ihres Bordellbetriebes (= die Anwesenheitszeiten der Sexualdienstleisterinnen) festgelegt, Werbung für den Bordellbetrieb betrieben, (selbst) neue Sexualdienstleisterinnen angeworben, über die Tätigkeit der Sexualdienstleisterinnen Aufzeichnungen (Anwesenheitslisten) geführt hat, und entsprechend aus Sicht eines durchschnittlichen Kunden Sexualdienstleistungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Teil der Gesamtleistung des Betreibers darstellten.

Betreffend der sogenannten "Zimmermieten" ist daher festzustellen, dass es sich daher nicht um ein Mietentgelt für Geschäftsräume, sondern um den Anteil an den Sexualdienstleistungsentgelten, den die GmbH für sich einbehalten hat, handelte.

Es liegt daher weder Geschäftsraum- noch Wohnraumvermietung vor.

Die Leistung ist mangels Befreiung bzw. Steuersatzermäßigung mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

C Höhe der Umsätze aus Sexualdienstleistungen

Aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ergibt sich, dass die von der Bf. bisher als Geschäftsraummieten verbuchten Erlöse jedenfalls Entgelt für die Sexualdienstleistung sind.

Zum Entgelt gehört weiters der Betrag, der von den Sexualdienstleisterinnen zusätzlich zur „Miete“ vereinnahmt wurde und der in weiterer Folge bei ihnen verblieben ist.

Im Beschwerdefall liegen keine Unterlagen betreffend Sexualdienstleistungserlöse vor.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zufolge § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen des Bf. und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, muss eben die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen (bspw. VwGH vom 25.2.2004, 2003/13/0147). Eine Fehlertoleranz (im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang) muss der Schätzung immanent angenommen werden (VwGH vom 21. 5. 1980, 0779/79). Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (VwGH vom 18. 12. 1973, Zi. 887/72; VwGH vom 25.2.2004, 2003/13/0147).

Nach den hier getroffenen Feststellungen wurden 10 Euro brutto für die erste ½ Stunde und 70 Euro brutto für die weitere ½ Stunde als „Geschäftsraummiete“ verbucht (gesamt somit 80 Euro für eine Stunde ergibt durchschnittlich 40 Euro für ½ Stunde).

Hinsichtlich der bisher nicht erfassten Umsätze aus Sexaldienstleistungen (reiner Schandlohn ohne Zimmeranteil) wurden für die erste ½ Stunde 60 Euro Umsatz (brutto) festgestellt.

Bezüglich der zweiten ½ Stunde gibt es unterschiedliche Aussagen:

Laut Frau C beträgt der reine Schandlohn für die zweite ½ Stunde 90 Euro brutto, laut Frau B beträgt der (offenbar) Gesamtpreis 250 Euro brutto, laut Geschäftsführer (Erörterungstermin) der reine Schandlohn 40 Euro.

Für die Schätzung der Umsätze ist daher in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass sich der reine Schandlohn für die zweite ½ Stunde im Vergleich zur ersten ½ Stunde (60 Euro brutto) nur in geringem Ausmaß erhöht, da der Kunde hinsichtlich des Gesamtpreises zusätzlich von der wesentlich höheren „Zimmermiete“ betroffen ist.

Es bestehen keine Bedenken, den vom Finanzamt im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung vom 10.11.2017 herangezogenen Wert von 70 Euro Schandlohn für die zweite ½ Stunde (= Gesamtpreis von 70 Euro brutto für die erste ½ Stunde und 140 Euro brutto für die zweite ½ Stunde, das sind 210 Euro brutto für eine ganze Stunde) anzusetzen.

Damit sind der Schätzung 60 Euro brutto für die erste ½ Stunde und 70 Euro brutto für die weitere ½ Stunde als reiner Schandlohn (gesamt daher 130 Euro ergibt durchschnittlich 65 Euro brutto für ½ Stunde) zugrunde zu legen.

Ausgehend von diesen Mittelwerten (40 Euro bisher als Zimmermiete erfasste Umsätze und 65 Euro bisher nicht erfasster Schandlohn) berechnet das Bundesfinanzgericht die Erlöse aus Sexaldienstleistungen aus den bisher verbuchten „Geschäftsraummieterlösen“ wie folgt:

476.290 Euro : 40 Euro = 11.907,25 halbe Stunden

11.907,25 x 65 = 773.971,25 Euro zusätzliche Erlöse aus Sexaldienstleistungen.

Gesamtbetrag der Sexaldienstleistungen brutto:

476.290 Euro = bisher als Geschäftsraummieten erklärte Erlöse aus Sexaldienstleistungen
+ 773.971,25 Euro zusätzliche Erlöse aus Sexaldienstleistungen
= 1.250.261,25 Euro Gesamterlöse aus Sexaldienstleistungen inklusive Umsatzsteuer

Der Betrag von 1.041.884,38 Euro (Nettobetrag von 1.250.261,25 brutto) stellt die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer aus Prostitutionserlösen gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 dar.

Ein Abzug von 476.290 Euro – wie es von Seiten der belangten Behörde vorgenommen wurde – hat nicht zu erfolgen, da es sich bei diesem Betrag nicht um Erlöse aus einer „Geschäftsraummiete“, sondern ebenso um Erlöse aus Sexualdienstleistungen handelt, welche in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Zu den Gesamtumsätzen iHv 1.529.123,48 Euro zählen neben den geschätzten Umsätzen aus Sexualdienstleistungen iHv 1.041.884,38 Euro auch die erklärten Umsätzen aus Eintrittserlösen u.a. laut Erstbescheid (insgesamt 487.239,10 Euro).

Ein geschätzter, pauschaler Vorsteuerabzug iHv 1,8% (wie von der Betriebsprüfung angenommen) ist nicht zu gewähren:

Die Vorsteuerpauschalierung gem. § 14 UStG kommt nur für Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gem. § 17 Abs 2 Z 1 und 2 EStG vorliegen (Umsätze iHv max. 220.000 Euro), in Betracht. Das ist im Beschwerdefall nicht gegeben.

Auch bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass bei der Bf. Vorsteuern angefallen sind, die nicht abgezogen wurden, zumal ja sämtliche Aufwendungen in Zusammenhang mit den Sexualdienstleistungen wie Hygieneartikel, Bettwäsche, etc. als Aufwand unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges verbucht wurden.

Somit bleibt für eine Schätzung der Vorsteuern kein Raum.

Der angefochtene Bescheid war daher abzuändern: Die Erlöse aus Sexualdienstleistungen bilden gemeinsam mit den bisher als „Geschäftsraummietelerlösen“ verbuchten Erlösen die Umsätze aus Sexualdienstleistungen, die mit 20% USt zu versteuern sind.

Ein geschätzter Vorsteuerabzug ist nicht zulässig.

Die Umsatzsteuer 2015 ist daher mit 221.385,88 Euro festzusetzen und berechnet sich wie folgt (wobei bei der Berechnung mangels rechnerischer Auswirkungen auf eine Darstellung der Steuerpflicht aus ig Erwerben bzw. aus dem Übergang der Steuerschuld samt dem dazugehörigen Vorsteuerabzug in derselben Höhe verzichtet wird):

| Gesamtbetrag der Umsätze | 1.529.123,48 | Steuer |
|---|--------------|------------|
| davon mit 20% zu versteuern | 1.344.146,20 | 268.829,24 |
| davon mit 10% zu versteuern | 184.977,28 | 18.497,73 |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern lt EB | | -66.864,66 |
| VSt-Korrektur Reprä (nicht angefochten) | | 923,57 |

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich die Entscheidung betr. der Zurechnung von Erlösen aus Sexualdienstleistungen und der Nichtanerkennung der Steuerbefreiung für Geschäftsraumvermietung auf die im Entscheidungstext angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs stützt und im Übrigen Sachverhaltselemente bzw. die Beweiswürdigung strittig waren, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor, weshalb auszusprechen war, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 13. August 2019