



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Mag. Dieter Russold Wirtschaftstreuhand-Steuerberatung GmbH, 8700 Leoben, Hauptplatz 11, vom 24. April 2005 und vom 9. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 9. Oktober 2008 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2003 bis 2006 und Festsetzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Juni 2008 sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 4. Februar 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2003 bis 2006 sowie Umsatzsteuer 2007 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Juni 2008 wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im November 2002 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt ein Gastgewerbe in der Betriebsart „Bar“ („R-Bar“). Zum Zeitpunkt der Gründung waren EO und MR deren Gesellschafter-Geschäftsführer. Im Februar 2003 erfolgte im

Firmenbuch die Löschung von MR als Gesellschafter und als Geschäftsführer. Die Bw hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr (Juli bis Juni des Folgejahres).

Strittig ist, ob die im Bordell erzielten „Prostituiertenumsätze“ umsatzsteuerlich zur Gänze der Bw zuzurechnen sind (die Bw hat 70% dieser Umsätze als durchlaufende Posten an die Prostituierten behandelt).

Am 23. November 2004 reichte die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter die Umsatzsteuererklärung und die Körperschaftsteuererklärung 2003 beim Finanzamt elektronisch ein.

Mit **Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 21. Februar 2005** führte das Finanzamt bei der Bw eine Umsatzsteuernachschauf für Jänner bis November 2004 durch und setzte anschließend die Umsatzsteuer unter Einbeziehung der gesamten Prostituiertenumsätze mit **Bescheiden** vom 26. April 2005 wie folgt fest:

Tabelle 1 - Umsatzsteuer

Veranlagung 2004	Abgabenbetrag	Abgabennachforderung
Jänner 2004	6.643,35 Euro	3.628,33 Euro
Februar 2004	5.056,59 Euro	3.395,00 Euro
März 2004	6.832,71 Euro	2.963,34 Euro
April 2004	4.003,08 Euro	2.543,33 Euro
Mai 2004	6.106,61 Euro	2.823,34 Euro
Juni 2004	4.552,58 Euro	2.345,00 Euro
Veranlagung 2005	Abgabenbetrag	Abgabennachforderung
Juli 2004	2.498,46 Euro	1.726,66 Euro
August 2004	3.450,10	2.205,00 Euro
September 2004	5.630,10 Euro	2.706,67 Euro
Oktober 2004	5.854,46 Euro	3.091,67 Euro
November 2004	4.880,91 Euro	2.753,33 Euro

Zur Begründung wird vom Finanzamt dazu ausgeführt (**Niederschrift und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** vom 5. April 2005):

Mit 5.11.2002 wurde die [Bw] gegründet. Lt. Abtretungsvertrag vom 17.2.2003 wurden die Beteiligungsverhältnisse abgeändert und Herr EO ist nunmehr alleiniger Gesellschafter der oben angeführten GesmbH. Der Betrieb wurde mit November 2002 aufgenommen und seither unter Night Club R-Bar geführt.

Bisherige Versteuerung:

Bisher wurde der auf die Prostituierten entfallende Entgeltsanteil (70%) als Durchlaufposten behandelt und lediglich 30 % als sogenannte Zimmererlöse verustet.

Erscheinung nach außen:

Aus der mit Herrn EO am 22.2.2005 aufgenommenen Niederschrift ist ersichtlich, dass bei Bargeschäften der Kellner bzw. Herr EO die gesamte Losung kassiert. (Zahlung Getränke einschließlich Zahlung für den Liebesdienst) Über der Schank ist ein Schild angebracht, "je halbe Stunde 100 Euro". Dieser Zimmerpreis wird vom Geschäftsführer fixiert und vor der Benützung vom Kellner bzw. Herrn EO kassiert. Aufzeichnungen über die an die Prostituierten zustehenden und bei Betriebsende ausbezahlten Euro-Beträge gibt es keine. Verträge, weder mündliche noch schriftliche liegen nicht vor.

Es ist daher von der Einheitlichkeit der Leistung auszugehen. Der Kellner ist Angestellter des Unternehmens und vereinnahmt sämtliche Geldbeträge im Namen des Unternehmens. Bei Kreditkartengeschäften sind die Abrechnungen über das betriebliche Bankkonto des Unternehmens erfolgt, was ebenfalls die Tatsache beweise, dass die Einnahmen der Prostituierten vom Unternehmen vereinnahmt wurden.

Nicht die Prostituierten, sondern der Betrieb, die R-Bar tritt nach außen hin als Unternehmer auf. Die [Bw] stellt die Räume samt Ausstattung zur Verfügung. Für den reibungslosen Ablauf (Öffnungszeiten, Kreditkarten, Bettwäsche, Handtücher) sorgt der Geschäftsführer der [Bw]. Die Werbung "Nette Mädchen erwarten Dich!" und die Organisation der Mädchen ("NIGHTCLUB R-Bar A / Nähe Sch, täglich 24 h geöffnet; nimmt noch 2 junge Topmodelle auf, Spitzenverdienst garantiert steuerfrei") werden von der [Bw] veranlasst. Herr EO sucht die Prostituierten aus, die in den Räumen des Night Clubs arbeiten dürfen. Er regelt auch deren Behördenwege und Gesundenuntersuchungen.

Die gegenständliche GmbH tritt daher den Kunden und Geschäftspartnern unter dem Namen und als Inhaber und Night Clubbetreiber gegenüber. Die Leistung besteht darin, Räume samt Ausstattung zur Verfügung zu stellen. Die GmbH stellt aber nicht nur Getränke und Zimmer zur Verfügung, sondern verschafft mit Hilfe der bei ihr tätigen Prostituierten die Möglichkeit der Dirnenleistung. Der Dirnenlohn zählt daher zu ihrem Umsatz, unabhängig davon, ob die Prostituierten in einem Arbeitsverhältnis stehen oder ihre Dienste als Subunternehmer für das Unternehmen erbringen, da in jedem Fall die Bordelleistungen im Namen und auf Rechnung des Night-Clubs den Kunden gegenüber erbracht wurden.

Die Prostituiertenumsätze waren daher wie - It. Beilage folgt - zur Gänze der [Bw] hinzuzurechnen.

Dagegen erhob die Bw mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom **24. Mai 2005** die **Berufung**. Zur Begründung wird dagegen vorgebracht:

Bei einer Außenprüfung gemäß § 149 Abs. 1 150 BAO für den Zeitraum Jänner 2004 bis Februar 2005 wurde von der Prüferin folgender Sachverhalt festgestellt:

Bei der [Bw] handelt es sich um ein Nachtlokal wobei die dort tätigen Prostituierten für ihre Liebesdienste je angefangene halbe Stunde € 100,00 an Liebeslohn verlangen.

Diesbezüglich wurden diese Vorgänge buchhalterisch so erfasst, dass die Vereinnahmung dieser Beträge als durchlaufender Posten behandelt wurden da sie zur Gänze an die Prostituierten zu Geschäftsende weitergeleitet werden. Die jeweilige Prostituierte hat je nach Häufigkeit der Zimmerbenutzung für jede einzelne Zimmerbenutzung € 30,00 (inkl. Mehrwertsteuer) an den Betreiber des Lokales als Zimmermiete bzw. Entgelt für die Zimmerbenutzung zu entrichten.

Die zuständige Prüferin ist der Meinung dass das Erscheinungsbild nach außen gegen eine solche Vorgangsweise spricht und geht von der Einheitlichkeit der Leistung aus.

Demzufolge wurde aufgrund der Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuern für den Zeitraum 01/2004-11/2004 auch die restlichen 70 Prozent des Entgeltes als Bruttolösung zur Gänze mit einem Mehrwertsteuersatz von 20 % besteuert.

Im Prüfungsbericht argumentiert die Prüferin unter anderem damit dass der jeweilige Kellner bzw. der Geschäftsführer die gesamte Lösung kassiert. Diesbezüglich ist dem entgegenzuhalten, dass es mit den jeweiligen Prostituierten Benutzungsvereinbarungen hinsichtlich der Entrichtung eines Entgeltes für die Zimmerbenutzung gibt und in dieser Benutzungsvereinbarung auch festgehalten wird dass der gesamte vereinnahmte Liebeslohn gegen Ende der jeweiligen Geschäftszeit an die Prostituierte ausbezahlt wird und diese dann im Gegenzug für die jeweilige Zimmerbenutzung das Entgelt an die [Bw] entrichten muss.

Die Vereinnahmung des Gesamtentgeltes durch den jeweiligen Kellner oder durch den Geschäftsführer hat auch damit zu tun, dass man bei Bargeschäften vermeidet dass es zu Diebstählen von Barbeträgen kommt, da bei einer Vereinnahmung der Entgelte durch die Prostituierten diese jeden Tag erhebliche Bargeldbeträge bei sich hätten.

Des weiteren hängt es auch damit zusammen, dass doch sehr viele Transaktionen über Bankomatkarten bzw. Kreditkarten getätigten werden und die einzelnen Prostituierten keine Zugangsterminals bzw. Kreditkartengeräte besitzen.

Weiters argumentiert die Prüferin dass eine entsprechende Kennzeichnung für die Gäste fehlt aus der erkenntlich ist, dass der Liebeslohn der jeweiligen Prostituierten zufließt.

Diesbezüglich möchte ich darauf hinweisen, dass die Besichtigung vor Ort scheinbar nur sehr oberflächlich durchgeführt wurde da sehr wohl im Gastraum als auch in den einzelnen Zimmern deutlich sichtbar Hinweisblätter aufliegen aus denen ganz klar ersichtlich ist dass der jeweilige Gast hinsichtlich der in Anspruch genommenen Liebesdienst ausschließlich mit der Prostituierten kontrahiert.

Daher ist es schlicht und einfach falsch wenn die Prüferin in ihren Prüfungsbericht dezidiert behauptet, der Kellner sei Angestellter des Unternehmens und vereinnahmt sämtliche Geldbeträge im Namen des Unternehmens.

Hinsichtlich der Argumentation das bei Kreditkartengeschäften die Abrechnung über das betriebliche Bankkonto des Unternehmens erfolgt möchte ich nochmals wie bereits eingangs erwähnt darauf hinweisen, dass es technisch unmöglich ist das jede einzelne Prostituierte über ein eigenes Kreditkartenterminal verfügt.

Weiters behauptet die Prüferin die gegenständliche GmbH tritt den Kunden und Geschäftspartnern unter dem Namen und als Inhaber und als Clubbetreiber gegenüber. Weiters behauptet sie, dass die Leistung darin besteht, Räume samt Ausstattung zur Verfügung zu stellen. Weiters wird behauptet dass nicht nur Getränke und Zimmer zur Verfügung gestellt werden, sondern auch Hilfestellung geleistet hinsichtlich Ausübung der Prostitution. Diesbezüglich möchte ich feststellen, dass die [Bw] grundsätzlich nur Leistungen

gegenüber den Gästen in Form von Getränken im Rahmen des Barbetriebs zur Verfügung stellt, nicht jedoch Zimmer oder Liebesdienste. Dies ist insofern nicht möglich als dass die Damen, die der Prostitution nachgehen gegenüber der [Bw] nicht weisungsgebunden sind und grundsätzlich die Entscheidung eigenständig treffen, ob sie mit einem Gast verkehren oder nicht.

Sehr wohl gibt es Leistungen der [Bw] gegenüber den dort tätigen Prostituierten in der Form, dass gegen Entgelt Infrastruktur in Form von möblierten Zimmern zur Verfügung gestellt wird. Und auch nur für diesen Leistungsaustausch der ausschließlich zwischen den jeweiligen Prostituierten und der [Bw] stattfindet wird ein genau definiertes und schriftlich festgelegtes Entgelt bezahlt.

Gemäß § 4 Abs. 3 UStG gehören Beträge nicht zum Entgelt die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt (durchlaufende Posten). Durch die entsprechenden Hinweisblätter sowohl im Barbereich als auch durch den Aushang in den jeweiligen Zimmern ist ganz klar ersichtlich dass der jeweilige Kunden für die Leistungen hinsichtlich Prostitution die er in Anspruch nimmt Zahlungsempfänger die jeweilige Prostituierte ist.

Das heißt der Zahlende weiß, dass der jeweilige Kellner oder der Geschäftsführer die Zahlungen die er entgegen nimmt für einen Dritten vereinnahmt.

Aus Gründen der Beweisaufnahme wird ein neuerlicher Lokalaugenschein in den Lokalitäten der [Bw] beantragt um die dort aufliegenden Aushänge als Beweise aufzunehmen.

Des Weiteren wird beantragt im Zuge dieses Lokalaugenscheins von der [Bw] namhaft gemachte Zeugen (Prostituierte, Gäste) zu befragen.

Weiters wird beantragt die im Bürobereich des Lokals befindlichen Mietverträge zwischen der [Bw] und den dort tätigen Prostituierten in Einsicht zu nehmen.

Es ergeht daher der Antrag die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuern für den Zeitraum 01/2004, 02/2004, 03/2004, 04/2004, 05/2004, 06/2004, 07/2004, 08/2004, 09/2004, 10/2004 und 11/2004 vom 26. April 2005 aufzuheben und die Umsatzsteuer gemäß den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen wiederum festzusetzen. (...)

In der Folge reichte die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter am 29. September 2005 die Umsatzsteuer- und die Körperschaftsteuererklärung 2004, am 5. bzw. am 11. Oktober 2006 die Umsatzsteuer- und die Körperschaftsteuererklärung 2005 sowie am 16. bzw. 17. Jänner 2008 die Umsatzsteuer- und die Körperschaftsteuererklärung 2006 elektronisch beim Finanzamt ein.

Mit **Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 21. April 2008** führte das Finanzamt bei der Bw eine Außenprüfung für 2003 bis 2006 sowie eine Umsatzsteuernachschaufür Jänner 2007 bis Mai 2008 durch.

Mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 9. Oktober 2008** setzte das Finanzamt nach Abschluss der Außenprüfung und der Nachschau ua. unter Einbeziehung der gesamten Prostituiertenumsätze die Umsatzsteuer (für 2007 vorläufig) und die Körperschaftsteuer wie folgt fest:

Tabelle 2 - Umsatzsteuer

Abgabenzeitraum	Abgabenbetrag	Abgabennachforderung
2003	36.384,24 Euro	8.163,84 Euro
2004	70.467,18 Euro	21.220,01 Euro
2005	60.843,11 Euro	24.457,36 Euro
2006	60.401,75 Euro	38.104,37 Euro
2007	77.429,81 Euro	44.257,91 Euro
Juni 2008	41.913,79 Euro	41.002,17 Euro

Tabelle 3 - Körperschaftsteuer

Abgabenzeitraum	Abgabenbetrag	Abgabennachforderung
2003	4.792,01 Euro	3.700,01 Euro
2004	4.735,64 Euro	10.076,89 Euro
2005	1.744,40 Euro	1.269,73 Euro
2006	1.749,02 Euro	

Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** vom 3. Oktober 2008 wird zur Begründung ausgeführt:

TZ 1 Umsatzsteuerliche Behandlung des auf die Prostituierten entfallenden Entgeltsanteil

Mit Gesellschaftsvertrag vom 05.11.2002 wurde die [Bw] mit Sitz in [Adresse] gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb eines Bordells namens R-Bar. Der Betrieb bietet seinen Gästen neben der allgemeinen Konsumation von Getränken einschlägige Unterhaltung wie Tabledance und Liebesdienst in Separees. In den Wintermonaten werden bis zu 10, in den Sommermonaten rund 5 Damen beschäftigt. Weiters werden noch 2 Kellnerinnen beschäftigt.

Die Entlohnung der Prostituierten erfolgt durch Trinkprozente für die Animation und dem Entgelt für den Liebesdienst. Diese Entgelt wird in einen Anteil (30%) für Zimmermiete und einen Anteil für Liebesdienst (70%) aufgeteilt.

Das einheitliche Entgelt (Liebesdienst und Zimmergeld) wird vom Gast im Vorhinein an den Kellner bezahlt. Am Tagesende errechnet dieser die Tagesgesamtsumme (Provisionen und Zimmer) für die Mädchen und zahlt diese täglich gegen Empfangsbestätigung aus. Jener Teil den die Mädchen erhalten wurde bisher als Durchlaufposten behandelt und lediglich die so genannten Zimmererlöse in die Ust-Bemessung aufgenommen.

Seitens der BP wird von einer Einheitlichkeit der Leistung ausgegangen. Nicht die Prostituierte, sondern der Betrieb "R-Bar" tritt nach außen hin als Unternehmer auf.

Hinsichtlich der organisatorischen Eingliederung der Prostituierten wurden bereits in einem Vorverfahren, nämlich in einer Umsatzsteuersonderprüfung ein ehemaliger Dienstnehmer (Herr PF Kellner) am 28.07.2005 und zwei Liebesdienerin am 9.05.2007 niederschriftlich befragt.

Diese Befragungen haben ergeben, dass die Abrechnung immer zwischen den Kunden und dem Kellner bzw. GF erfolgt ist.

Die organisatorische Eingliederung der Damen in den Betrieb ergibt sich:

a) durch Anwesenheitspflicht der Prostituierten während der Öffnungszeiten

(Die die Prostituierten müssen sich beim Kellner oder GF abmelden, wenn sie private Erledigungen vornehmen)

b) indem der GF dafür Sorge trägt, dass die Damen jeden Dienstag ihre amtsärztlichen Untersuchungen absolvieren. Der GF fährt persönlich mit dem Firmenbus zur BH. Daneben übernimmt der GF persönlich die Wohnsitzan- u. abmeldungen seines Personales.

c) indem der Kellner oder der GF dafür Sorge tragen, dass die Damen gleichmäßig für Liebesdienste im Betrieb eingesetzt werden

d) durch die Übernahme aller Behördenwege durch den GF.

e) dadurch, dass das steiermärkische Prostituierten Gesetz in § 4 Absatz 5 Ziffer 6 die Eingliederung in den Betrieb in einer speziellen Hausordnung regelt.

f) dadurch, dass der Kunde für seine Leistungen (Komsumation und Liebesdienst) beim Kellner oder GF bezahlt, dieser in weiterer Folge am Tagesende den Anteil je Prostituierter errechnet und ausbezahlt. Ein Indiz für die Eingliederung in den Betrieb ist unter anderem dass unbare Abrechnungen über ein Bankonto der [Bw] laufen.

d) durch die kostenlose Zurverfügungstellung des Quartiers für die Damen

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in seinen Erkenntnissen vom 15. Juni 2005, 2002/12/01045, vom 22. September 2005, 2003/14/0002, vom 23. September 2005, 2003/15/0147, und vom 24. Jänner 2007, 2003/12/0138 zum Ausdruck gebracht, dass bei einer Bar oder einem Nachtklub mit angeschlossenen Separees bzw. Zimmer die Leistung des Nachtklubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur in Separees bzw. Zimmer die Leistung des Nachtklubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch besteht. Vom Betreiber eines solchen Lokales wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit dem Nachtklubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer solchen Fallkonstellation darf die Abgabenbehörde daher unbedenklich davon ausgehen, dass der BordelIbetreiber hinsichtlich sämtlicher in seinem Nachtklub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist und dass er das Entgelt für sämtliche im Nachtklub angebotenen Leistungen vereinnahmt hat.

Es kommt dabei auch nicht darauf an, ob die Prostituierten ihre Leistungen dem BordelIbetreiber gegenüber als Dienstnehmerinnen oder als selbstständig Tätige erbracht haben.

	2003	2004	2005	2006
<i>Erhöhung Ust-BMGL</i>	<i>88.839,71</i>	<i>183.684,67</i>	<i>177.341,10</i>	<i>184.100,00</i>

<i>Ust-Erhöhung Zimmeranteil</i>	17.767,94	36.763,93	35.468,22	36.820,00
		2007	7/07-5/08	
<i>Erhöhung Ust-BMGL</i>		209.241,67	200.354,00	
<i>Ust-Erhöhung Zimmeranteil</i>		41.848,33	40.070,80	

Im **Berufungsschreiben vom 14. November 2008** wird dagegen vorgebracht:

Es wurde unter anderem unterstellt, dass die Prostituierten in das Unternehmen derart eingegliedert sind, dass es sich ausschließlich um Dienstnehmerinnen der [Bw] handeln kann: Diese Annahme wurde folgendermaßen untermauert:

- a. *Es sei eine Anwesenheitspflicht der Prostituierten während der Öffnungszeiten gegeben.*
- b. *Der Geschäftsführer trägt dafür Sorge, dass die Damen jeden Dienstag ihre amtsärztlichen Untersuchungen absolvieren und nimmt persönlich die Wohnsitzan- und -abmeldungen seines Personals vor.*
- c. *Der Geschäftsführer bzw. der Kellner tragen dafür Sorge, dass die Damen gleichmäßig für Liebesdienste eingesetzt werden.*
- d. *Die Geschäftsführung hat alle Behördenwege übernommen.*
- e. *Das steiermärkische Prostituiertengesetz regelt die Eingliederung der Prostituierten in den Betrieb*
- f. *Der Kunde bezahlt für die Leistungen Barkonsum und Liebesdienst gemeinsam beim Kellner oder dem Geschäftsführer. Erst am Ende des Tages wird mit den Damen abgerechnet. Kreditkartenabrechnungen laufen über ein Konto der GmbH*
- g. *Das Quartier wird den Damen kostenlos zur Verfügung gestellt.*

Zu den oben angeführten Feststellungen des Betriebsprüfers nehmen wir wie folgt Stellung:

ad a) Diesbezüglich ist es so, dass es zwar Absprachen mit den selbständigen Prostituierten über deren Anwesenheitszeiten gibt, die tatsächliche Anwesenheitszeit wird jedoch von jeder Dame selbst gewählt. Aufzeichnungen werden nur zwecks leichterer Koordination der Damen untereinander geführt.

ad b) Die Sorge für die rechtzeitige Überprüfung der Damen durch den Amtsarzt wird von den einzelnen Damen selbst getragen. Der Umstand, dass der Geschäftsführer der [Bw] die Damen mit dem Firmenbus zum Amtsarzt bringt kann kein Indiz dafür sein, dass es sich bei den Prostituierten um Arbeitnehmerinnen handelt. Die Fahrt zum Amtsarzt wird auch nicht vom Geschäftsführer sondern von den Damen selbst organisiert. Hinsichtlich der Wohnsitzan- und -abmeldungen teilen wir Ihnen mit, dass es sich hier lediglich um einen Freundschaftsdienst handelt. Die Frage ob jemand eine Wohnsitzanmeldung bzw. -abmeldung für jemand anderen durchführt, kann nicht für die Beurteilung ob jemand ein Dienstverhältnis hat bzw. für dessen organisatorische Eingliederung in einen Betrieb maßgeblich sein.

ad c) Es stimmt das die Damen in einem annähernd gleichmäßigen Rhythmus für Liebesdienste bereitstehen. Dies wird jedoch auf ausdrücklichen Wunsch der Damen von der Geschäftsleitung organisiert. Würden die Damen als Dienstnehmerinnen im Betrieb der [Bw] beschäftigt sein wäre es unerheblich welche Prostituierte wie oft zum Liebesdienst bereitsteht, da dies für den Gesamtumsatz des Unternehmens keine Auswirkungen hätte. Diese Vorgehensweise hat nur dann einen Sinn, wenn mit jeder Prostituierten eine Vereinbarung auf Werkvertragsbasis vorliegt.

ad d) Betreffend dieses Punktes verweisen wir auf die Stellungnahme zu Punkt b. Es ist nicht nachvollziehbar warum die Unterstützung bzw. die Übernahme von Behördenwegen für eine andere Person zur organisatorischen Eingliederung in einen Betrieb führen sollte.

ad e) Diesbezüglich teilen wir Ihnen mit, dass gern. § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform maßgeblich ist. Unter Beachtung des wahren wirtschaftlichen Gehalts sind die Damen als Selbständige anzusehen.

ad f) Die Abrechnung der bezogenen Leistungen läuft sowohl im Barzahlungs- als auch im Kreditkartengeschäft über den Geschäftsführer bzw. den Kellner. Dies trifft vollinhaltlich zu. Allerdings widerspricht es jeder Lebenserfahrung, dass jede einzelne Prostituierte für sich persönlich eine eigene Kassa bzw. einen eigenen Kreditkartenterminal einrichtet. Unter Beachtung, dass die Prostituierten auch in anderen Etablissements selbständig tätig sind, würden sie eine Vielzahl an Kreditkartenterminals benötigen. Dies wäre nicht nur unwirtschaftlich sondern widerspricht, wie oben bereits erwähnt, auch jeglicher Lebenserfahrung. Eine Abrechnung über ein gemeinsames Kassen- bzw. Banksystem wird ausschließlich aufgrund der Zweckmäßigkeit durchgeführt. Aufgrund der genauen Zuordnung der einzelnen Beträge auf Getränkekonsument, Zimmermiete und Liebesdienst kann eine genaue Zurechnung auf jeden einzelnen am Umsatzgeschäft beteiligten Unternehmer vorgenommen werden.

ad g) Es stimmt das den Damen die Quartiere ursprünglich kostenlos zur Verfügung gestellt wurden. Dieser Umstand wurde allerdings schon vor längerer Zeit bereinigt, da es auch für den Geschäftsführer als nicht tragbar angesehen wurde Quartiere für Geschäftspartner kostenlos zur Verfügung zu stellen.

Auf die Feststellung, dass dem Kunden gegenüber immer die [Bw] als Anbieter der Leistungen aufgetreten ist und es somit unerheblich ist, ob die Leistungen der Damen selbständig oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses angeboten haben nehmen wir wie folgt Stellung:

Es wurde unter Kenntnis der umsatzsteuerlichen Problematik des betreffenden Sachverhalts sehr wohl darauf Wert gelegt, jedem einzelnen Kunden den tatsächlichen Geschäftspartner für jede einzelne Leistung bekannt zu geben. Dies wurde durch Auflage in den jeweiligen Zimmern bzw. durch den Aushang im Barbereich der als Beilage 1 bezeichneten Informationsblättern klar und eindeutig erledigt. Weiters gibt es mit jeder Prostituierten einen Mietvertrag in welchem die genauen Modalitäten für die Miete eines Zimmers bei der [Bw] festgeschrieben sind.

Nach Beurteilung dieser Fakten nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt gem. § 21 BAO muss es für jeden Kunden nachvollziehbar sein, dass er es mit zwei Geschäftspartnern zu tun hat. Dies ist einerseits die [Bw] in Bezug auf den Getränkekonsument, welcher auch vom Geschäftsführer bzw. von Bediensteten ausgegeben wird und andererseits die Liebesdienste die von den einzelnen Prostituierten persönlich auf eigene Rechnung und in eigenem Namen angeboten und durchgeführt werden. Ein Nicht zur Kenntnis nehmen der ausführlich vorhandenen Informationsblätter ist aus unserer Sicht faktisch unmöglich.

Dies ist auch der wesentliche Unterschied zu den bisher ergangenen Urteilen des Verwaltungsgerichtshofes in denen jeweils nach Außen hin das belangte Unternehmen als Geschäftspartner der Kunden angesehen wurde. Unserer Ansicht nach ist diese Interpretation jedoch im vorliegenden Fall aufgrund der oben angeführten Argumente nicht zutreffend. Insbesondere das "Kennen müssen" des überall im Lokal befindlichen Informationsblattes bestätigt dies.

Wir stellen daher den Antrag den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 09.10.2008, den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 09.10.2008, den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 09.10.2008, den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 09.10.2008, den Umsatzsteuerbescheid

2007 vom 09.10.2008, den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 06/2008 vom 09.10.2008 sowie den daraus abgeleiteten Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 09.10.2008 aufzuheben.

Weiters stellen wir den Antrag folgende Bescheide unter Außerachtlassung der laut Prüfbericht und oben angeführten Zuschätzungen zu erlassen: Umsatzsteuerbescheid 2003, Umsatzsteuerbescheid 2004 Umsatzsteuerbescheid 2005, Umsatzsteuerbescheid 2006, Umsatzsteuerbescheid 2007 sowie Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 06/2008.

Daraus abgeleitet beantragen wir auch die Aufhebung der entsprechenden Körperschaftsteuererklärung 2003 vom 09.10.2008, die Körperschaftsteuererklärung 2004 vom 09.10.2008, die Körperschaftsteuererklärung 2005 vom 09.10.2008 und Körperschaftsteuererklärung 2006 vom 09.10.2008 und um Erlassung der berichtigten entsprechenden Bescheide.

Zu TZ 5 bis 7 laut Prüfungsbericht vom 03.10.2008

Hinsichtlich der TZ 5 bis 7 stellen wir den Antrag, wie bereits oben erwähnt, den Umsatzsteuerbescheid 2003, den Umsatzsteuerbescheid 2004, den Umsatzsteuerbescheid 2005, den Umsatzsteuerbescheid 2006, den Umsatzsteuerbescheid 2007 sowie den Feststellungsbescheid 06/2008 jeweils vom 09.10.2008 aufzuheben und durch berichtigte unter Berücksichtigung der oben gestellten Anträge ohne Zurechnung der Umsätze der selbständigen Prostituierten zu ersetzen.

Weiters ersuchen wir um die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2003, des Körperschaftsteuerbescheides 2004, des Körperschaftsteuerbescheides 2005, des Körperschaftsteuerbescheides 2006 jeweils vom 09.10.2008 und um Erlassung der entsprechenden berichtigten Körperschaftsteuerbescheide unter Berücksichtigung der sich aus den geänderten Umsatzsteuerbescheiden ergebenden Änderungen.

Dem Berufungsschreiben beigelegt ist das darin angesprochene **Informationsblatt**, das folgenden Inhalt aufweist:

Sehr geehrter Guest!

Wir machen Sie höflichst darauf aufmerksam, dass die von Ihnen in Anspruch genommenen Liebesdienste in keinerlei geschäftlicher Verbindung mit der [Bw] stehen!

Der Leistungsaustausch findet ausschließlich zwischen der von Ihnen gewählten Prostituierten und Ihnen statt - der von Ihnen bar bzw. über Kreditkarte bezahlte Liebeslohn fließt zu 100 % der von Ihnen in Anspruch genommenen Prostituierten zu.

Alle Damen die in unserem Lokal der Prostitution nachgehen müssen pro angefangener halben Stunde € 25,00 zuzüglich 20 % Mwst., somit brutto € 30,00 Miete an die [Bw] entrichten. Das heißt die von der Geschäftsführung oder Mitarbeiter vereinnahmten Entgelte für liebesdienste werden treuhändig für die jeweilige Prostituierte verwaltet und jeweils nach Geschäftsende an die jeweiligen Damen ausbezahlt.

Mit der Bitte um Kenntnisnahme verbleibe ich

mit freundlichen Grüßen

[Bw]

Weiters legte die Bw zusammen mit dem Berufungsschreiben folgenden „**Zimmermietvertrag**“ vor:

BENUTZUNGSVEREINBARUNG

abgeschlossen zwischen der [Bw] als Vermieter einerseits und Frau [Name der Prostituierten] als Benutzerin andererseits wie folgt:

§1 Mietgegenstand

Die [Bw] ist Mieterin der Liegenschaft (...) mit dem darauf befindlichen Gebäude, bestehend aus Lagerhaus, Bürotrakt, sowie Betriebswohnungen im Obergeschoß mit der Adresse [Adresse].

§ 2 Mietzweck

Die Vermieterin vermietet und die Mieterin mietet den Mietgegenstand ausschließlich zu geschäftlichen Zwecke. Diese geschäftlichen Zwecke beziehen sich einzig und allein auf die Verwendung der im Mietgegenstand befindlichen Wohnungen zur Ausübung der Prostitution.

Eine Änderung des Mietzwecks ohne ausdrückliche, schriftliche vorherige Zustimmung der Vermieterin ist unzulässig.

§ 3 Mietdauer

Das Mietverhältnis beginnt am [Datum].

Das Mietverhältnis wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und kann von jedem der beiden Partner mit einer dreitägigen Frist gekündigt werden.

§ 4 Mietzins

Der von der Mieterin zu entrichtende Mietzins ist abhängig von der Häufigkeit der Nutzung der zur Verfügung gestellten Zimmer.

Für jede Einzelbenutzung des Zimmers (Nutzungsdauer 30 Minuten) beträgt das Entgelt € 25,00 zuzüglich 20 % Mwst. 5,00, somit brutto € 30,00.

Für jede weitere halbe Stunde beträgt das Entgelt zusätzlich € 25,00 zuzüglich 20% Mwst. somit brutto: € 30,00.

Der somit für den jeweiligen Tag anfallende Gesamtmietzins ist spätestens mit Geschäftsende an die Vermieterin zu entrichten.

Weiters gilt als vereinbart, dass die Einhebung des sogenannten "Liebeslohnes" aus organisatorischen Gründen durch den Geschäftsführer oder einen Angestellten der [Bw] durchgeführt wird.

Die Auszahlung dieser Beträge an die Mieterin erfolgt ebenfalls zu Geschäftsende in voller Höhe.

§ 5 Wertsicherung

Aufgrund der kurzen Laufzeit der jeweiligen Verträge wird auf eine Wertsicherung verzichtet.

§ 6 Erhaltung und Reparaturen

Die Mieterin ist verpflichtet, den Mietgegenstand in demselben guten und brauchbaren Zustand wie üblich, auf Ihre Kosten zu erhalten und zu pflegen.

§ 7 Investitionen

Bauliche Veränderungen innerhalb des oder am Mietgegenstand dürfen nicht durchgeführt werden.

§ 8 Kosten und Gebühren

Die Kosten für die Errichtung und die Vergebührungs dieses Vertrages werden von der Mieterin getragen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat Anfang Jänner 2009 zur Entscheidung vor.

Am 19. Jänner 2009 reichte die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter die Umsatzsteuererklärung und die Körperschaftsteuererklärung 2007 beim Finanzamt ein.

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 20. Jänner 2009** führte das Finanzamt bei der Bw neuerlich eine Außenprüfung, diesmal betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2007 durch.

Mit **Bescheiden vom 4. Februar 2009** setzte das Finanzamt für 2007 die Umsatzsteuer (in gleicher Höhe wie im hier angefochtenen vorläufigen Bescheid) endgültig und die Körperschaftsteuer mit „Null“ fest (Abgabengutschrift 1.092,00 Euro).

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist vorweg festzustellen, dass die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner bis Juni 2004 (Veranlagungszeitraum 2004) sowie für Juli bis Oktober 2004 (Veranlagungszeitraum 2005) durch die Umsatzsteuerjahresbescheide 2004 und 2005 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind. Die Umsatzsteuerjahresbescheide sind im Sinne des § 274 erster Satz BAO an die Stelle der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide getreten (vgl. VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124). Die ursprünglich gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichtete Berufung vom 24. April 2005 gilt daher als gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide vom 9. Oktober 2008 gerichtet. Des Weiteren ist der Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 vom 4. Februar 2009 an die Stelle des (vorläufigen) Umsatzsteuerjahresbescheides 2007 vom 9. Oktober 2008 getreten, weshalb die ursprünglich gegen diesen gerichtete Berufung vom 14. November 2008 als gegen jenen gerichtet gilt.

Die maßgeblichen Bestimmungen des Steiermärkisches Prostitutionsgesetzes lauten:

§ 3

Verbote und Beschränkungen der Ausübung der Prostitution und der Anbahnung hiezu

(1)...

(2) *Die Ausübung der Prostitution ist zulässig,*

1. in behördlich bewilligten Bordellen,

2. in Wohnungen (Zimmern) von Personen, die die Dienste einer die Prostitution ausübenden Person ausschließlich für sich in Anspruch nehmen („Hausbesuche“), ...

§ 4

Bewilligung von Bordellen und bordellähnlichen Einrichtungen

(1) Ein Bordell darf nur mit Bewilligung der Behörde (Bordellbewilligung) betrieben werden. ...

§ 10

Betrieb eines Bordells und Pflichten des Bewilligungsinhabers

(1) Die Räume eines Bordells dürfen zur Ausübung, die Räume einer bordellähnlichen Einrichtung zur Anbahnung der Prostitution nur Personen überlassen werden, die

1. vom Verbot des § 3 Abs. 1 nicht erfaßt sind und

2. einen gemäß § 2 der Verordnung BGBI. Nr. 314/1974, in der Fassung BGBI. Nr. 591/1993, ausgestellten mit einem Lichtbild versehenen Ausweis, der während des Aufenthaltes im Bordell bereitzuhalten und den Organen der Behörden (§ 12) auf Verlangen zur Überprüfung auszuhändigen ist, besitzen, dem zu entnehmen ist, daß

a) sie auf Grund des wöchentlichen Untersuchungsvermerkes frei von Geschlechtskrankheiten befunden worden sind und

b) bei ihnen nach dem Ergebnis der Untersuchung gemäß § 4 AIDS Gesetz 1993, BGBI. Nr. 728, eine HIV Infektion nicht vorliegt.

(2) Der Inhaber einer Bordellbewilligung ist verpflichtet,

1. während der Betriebszeiten persönlich anwesend zu sein und im Falle seiner Abwesenheit dafür zu sorgen, daß der verantwortliche Vertreter persönlich anwesend ist,

2. sich von der Identität der im Bordell die Prostitution ausübenden Personen sowie von der Gültigkeit des gemäß Abs. 1 Z. 2 geforderten Ausweises zu überzeugen,

3. den Behörden (§ 12) hinsichtlich der die Prostitution ausübenden Personen sowie hinsichtlich der im Bordell beschäftigten sonstigen Dienstnehmer schriftlich bekanntzugeben

a) längstens binnen drei Tagen nach Aufnahme der Prostitution sowie Aufnahme des Dienstverhältnisses Vor und Familiennamen, Geburtsdatum, Geburtsort, Wohnanschrift und bei Fremden Angabe über die bestehende Aufenthaltsberechtigung in Österreich,

b) unverzüglich bei Eintritt jede Änderung des Namens und der Wohnanschrift.

(3) Der Bewilligungsinhaber oder der verantwortliche Vertreter hat der Behörde jedenfalls dann Zutritt zu allen in Frage kommenden Teilen von Gebäuden, auf die sich die Bordellbewilligung erstreckt, zu gewähren und die erforderlichen Auskünfte zu erteilen, wenn sie überprüft, ob die Bestimmungen dieses Gesetzes sowie einer von der Gemeinde erlassenen Verordnung (§ 13 Abs. 1) sowie die Bedingungen oder Befristungen der Bordellbewilligung eingehalten werden.

Die Bw meint aus, dass die den Prostituierten zugekommenen Umsatzanteile als durchlaufende Posten (§ 4 Abs. 3 UStG 1972 und 1994) zu behandeln wären und solcherart nicht hätten hinzugeschätzt werden dürfen.

Dazu genügt es, die Bw auf die Erkenntnisse vom 15. Juni 2005, 2002/13/0104, vom 22. September 2005, 2003/14/0002, vom 23. September 2005, 2003/15/0147, vom 24. Jänner 2007, 2003/13/0138, und vom 19. April 2007, 2004/15/0037, hinzuweisen, in denen der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht hat, dass bei einer Bar oder einem Nachtklub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtklubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch besteht. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Nachtklubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer solchen Fallkonstellation durfte das Finanzamt daher – unbesehen der im Berufungsfall auf den äußeren Schein gerichteten Dokumente wie das Informationsblatt und der Zimmermietvertrag - unbedenklich davon ausgehen, dass die Bw hinsichtlich sämtlicher in ihrem Nachtklub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist und dass sie das Entgelt für sämtliche im Nachtklub angebotenen Leistungen vereinnahmt hat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Prostituierten ihre Leistungen der Bw gegenüber als Dienstnehmerinnen oder als selbständig Tätige erbracht haben. Daher geht auch das Vorbringen der Bw ins Leere, dass die „tatsächliche Anwesenheitszeit“ von jeder Dame selbst gewählt werde.

Soweit die Bw vorbringt, die Sorge für die rechtzeitige Überprüfung der Damen durch den Amtsarzt werde von den einzelnen Damen selbst getragen, so wird auf § 10 des Steiermärkischen Prostitutionsgesetzes („Betrieb eines Bordells und Pflichten des Bewilligungsinhabers“) verwiesen, wonach die die Räume eines Bordells zur Ausübung der Prostitution nur Personen überlassen werden dürfen, die einen gemäß § 2 der Verordnung BGBl. Nr. 314/1974, in der Fassung BGBl. Nr. 591/1993, ausgestellten mit einem Lichtbild versehenen Ausweis besitzen, dem zu entnehmen ist, daß sie auf Grund des wöchentlichen Untersuchungsvermerkes frei von Geschlechtskrankheiten befunden worden sind und bei ihnen nach dem Ergebnis der Untersuchung gemäß § 4 AIDS Gesetz 1993 eine HIV Infektion nicht vorliegt. Aus diesem Grunde kann davon ausgegangen werden, dass die „Sorge für die rechtzeitige Überprüfung der Damen“ tatsächlich durch den Bordellbetreiber („Bewilligungsinhaber“) getragen wird. Wer die Fahrt zum Arzt organisiert, ist ohne Belang.

Was das Vorbringen der Bw betrifft, bei den Wohnsitzanmeldungen und –abmeldung handle es sich lediglich um einen Freundschaftsdienst, so wird auch diesbezüglich auf § 10 des Steiermärkischen Prostitutionsgesetzes verwiesen, wonach der Inhaber einer Bordellbewilligung verpflichtet ist, den zuständigen Behörden hinsichtlich der die Prostitution ausübenden Personen sowie hinsichtlich der im Bordell beschäftigten sonstigen Dienstnehmer längstens binnen drei Tagen nach Aufnahme der Prostitution sowie Aufnahme des

Dienstverhältnisses Vor und Familiennamen, Geburtsdatum, Geburtsort, Wohnanschrift und bei Fremden Angabe über die bestehende Aufenthaltsberechtigung in Österreich schriftlich bekanntzugeben.

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2003 bis 2006 sowie Umsatzsteuer 2007 waren daher als unbegründet abzuweisen. Der Berufung betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Juni 2008 war insoweit teilweise Folge gegeben, als das Finanzamt Umsätze vorangegangener Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume in die Bemessungsgrundlage für diesen Voranmeldungszeitraum eingerechnet hat.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 9. Oktober 2009