



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, vertreten durch STB, vom 25. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 29. Juni 2009 bzw. vom 8. Juli 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 und der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1-12/2007 sowie 1-4/2008 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus dem Bericht der Abgabenbehörde erster Instanz vom 10. September 2008 in Zusammenhang mit einer Außenprüfung im Unternehmen der Bw. für den Zeitraum 2003 bis 2005 wurden im Wesentlichen – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant – folgende Feststellungen getroffen:

*„Tz 2 Schätzung gemäß § 184 BAO,
Zimmererlöse*

Sachverhalt:

Bis dato wurden die Umsätze für die Ausübung der Prostitution der jeweilig im Club tätigen Mädchen nicht in den Erlösen und steuerlichen Aufzeichnungen erfasst bzw. nicht der Umsatzsteuer unterworfen. Es wurde lediglich eine Zimmermiete idHv 378,00 € brutto pro Mädchen und Monat versteuert.

Es wurden jedoch die Prostitutionserlöse zur Gänze von Fr. F oder einer Vertrauensperson vorab kassiert und eine Auszahlung an die jeweiligen Mädchen erfolgte erst am Ende der Schicht bzw. bei Sperrstunde durch die Betreiberin oder einer ihr vertrauten Person. Die Mädchen erhielten ca. 62 % der Zimmererlöse, der Betreiber behielt 38 %. Weiters erhielten die Mädchen noch Trinkprozente von den mit den Gästen gemeinsam konsumierten Getränken.

Zusätzlich hatten die Mädchen, wenn sie mit einem Gast aufs Zimmer gegangen sind, ein Taggeld von 10,00 € pro Nacht an die Betreiberin zu entrichten.

Sämtliche andere organisatorischen Tätigkeiten wie Festlegung der Öffnungszeiten, Beschaffung der Getränke, Schaltung von Werbung und Kreditkartenabrechnungen wurden nur persönlich von Fr. F erledigt.

Rechtliche Würdigung:

Aufgrund der oa. Vorgangsweise stellen die gesamten Zimmererlöse Umsätze des Bordellbetriebes dar, eine Aufteilung des Entgeltes auf mehrere Leistungen ist ausgeschlossen. Weiters ist der von der Unternehmerin vereinnahmte Anteil der Prostitutionserlöse iHv 38 % ertragssteuerlich zu erfassen.

Kalkulatorische Ermittlung der Erlöse:

Bei den beschlagnahmten Unterlagen befinden sich auch Originalaufzeichnungen des Bordellbetriebes für die Monate März bis Mai 2007.

In diesen Aufzeichnungen sind sämtliche Umsätze der einzelnen Mädchen pro Tag enthalten. Ein Beispiel liegt dem Bericht bei.

Aufgrund dieser Aufzeichnungen konnte der monatliche Durchschnittsumsatz pro Mädchen ermittelt werden. In diesem im Schätzungswege ermittelten Umsatz von 4.000,00 € brutto sind sämtliche Erlöse (Getränke und Taggeld) enthalten. Da lt. Auskunft von Fr. Fuchs diese Originalaufzeichnungen für die restlichen Prüfzeiträume nicht mehr vorhanden sind, wurden diese ermittelten Umsätze für den restlichen Prüfungszeitraum zur Anwendung gebracht. Die Anzahl der pro Monat im Club tätigen Mädchen wurde aus den vorliegenden Aufzeichnungen ermittelt.

Die genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist der Beilage zu entnehmen.

Nachschauzeitraum 1/2006 bis lfd:

Die oa. Vorgangsweise wird auch im Nachschauzeitraum angewandt. Die Darstellung der Besteuerungsgrundlagen ist ebenfalls der Beilage zu entnehmen.

Für das Jahr 2006 wurden die Steuererklärungen (ohne Berücksichtigung der Feststellungen der Prüfung) im Zuge der Prüfung persönlich vom Steuerberater beim Prüfer abgegeben und werden nach Berücksichtigung der Feststellungen entsprechend veranlagt."

Die Abgabenbehörde schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ am 9. September 2008 die entsprechenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerfestsetzungen. Diese Bescheide blieben seitens der Bw. unbeeinsprucht und erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schriftsatz vom 25. März 2009 beantragte der nunmehr ausgewiesene Vertreter der Bw. die Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 sowie die Festsetzungen der Umsatzsteuer 1 und 2/2007, 3 bis 5/2007, 6 bis 12/2007 und 1 bis 4/2008 wegen Rechtswidrigkeit der Inhalte gemäß § 299 BAO. Im Mai 2007 sei durch die Kriminalpolizei Linz gemeinsam mit der Steuerfahndung Linz im Lokal der Bw. eine Hausdurchsuchung durchgeführt worden. Es sei dabei eine Reihe von Unterlagen beschlagnahmt worden, unter denen sich auch Originalaufzeichnungen für die Monate März bis Mai 2007 über die Erlöse an Getränke, sowie als reine Annahme der einschreitenden Finanzorgane, Aufzeichnungen über Erlöse aus der Prostitution befunden hätten. Im Anschluss seien im Rahmen einer Betriebsprüfung und einer Nachschau die beschlagnahmten Unterlagen ausgewertet worden. Mit Betriebsprüfungsbericht vom 10. September 2008 sei der Bw. das Ergebnis der Betriebsprüfung für die Zeiträume 2005 und 2006 sowie über die Umsatzsteuernachschau für die Zeiträume 2005, 2006, 1 bis 3/2007, 3 bis 5/2007, 6 bis 12/2007 und 1 bis 4/2008 vorgehalten worden:

Die Abgabepflichtige führe seit dem 25. April 2005 einen Bordellbetrieb. Im Sachverhalt der steuerlichen Feststellungen werde festgestellt, dass bis dato die Umsätze für die Ausübung der Prostitution der jeweils im Club "tätigen Mädchen", gemeint seien selbständig tätige, behördlich registrierte Damen die der Prostitution nachgehen, nicht in den Erlösen und steuerlichen Aufzeichnungen erfasst worden seien bzw. nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden seien. Es sei lediglich eine Zimmermiete in Höhe von 378,00 € brutto pro "Mädchen" und Monat versteuert worden. Die Prostitutionserlöse wären jedoch zur Gänze von der Bw. oder einer Vertrauensperson vorab kassiert worden und eine Auszahlung an die Mädchen sei erst am Ende der Schicht bzw. Sperrstunde durch die Betreiberin oder einer ihr vertrauten Person erfolgt. Die Mädchen würden 62 % der Zimmererlöse erhalten, gemeint seien wohl Prostitutionserlöse, der Betreiber, gemeint sei wohl die Bw., behalte 38 %. Weiters würden die Mädchen Trinkprocente von den mit den Gästen gemeinsam konsumierten Getränken erhalten. Sämtliche anderen organisatorischen Tätigkeiten, wie Festlegung der Öffnungszeiten, Beschaffung der Getränke, Schaltung von Werbung und Kreditkartenabrechnungen seien nur persönlich von der Bw. erledigt worden. Zusätzlich hätte die Bw. von jeder Dame ein Taggeld in Höhe von 10,00 € erhoben. Aufgrund der oben angeführten Vorgehensweise würden die gesamten Zimmererlöse Umsätze des Bordellbetriebes darstellen. Eine Aufteilung des Entgeltes auf mehrere Leistungen sei

ausgeschlossen. Weiters sei der von der Unternehmerin vereinnahmte Anteil der Prostitutionserlöse in Höhe von 38 % ertragssteuerlich zu erfassen.

Die rechtliche Beurteilung sowie das Ergebnis der Betriebsprüfung sei widerrechtlich, die Schätzung, insbesondere das Ergebnis der Schätzung würde gegen die Bundesabgabenordnung und gegen das Umsatzsteuergesetz verstoßen. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

1. Die Bw. führe nicht einen Bordellbetrieb, wie von der Abgabenbehörde vorgebracht, sondern einen Gastgewerbebetrieb in der Betriebsform "Bar-Café" und sei aufgrund dieses Gewerbes berechtigt, gemäß § 124 Gewerbeordnung 1994 entgeltlich Zimmer im Rahmen eines Beherbergungsbetriebes zu vermieten. Die Vermietung erfolge an selbständig erwerbstätige Prostituierte. Die Ausübung der Prostitution der Mieterinnen in den Zimmern der Abgabepflichtigen sei der Sicherheitsdirektion angezeigt worden und sei ein dementsprechender Negativbescheid erlassen worden, dass die Sicherheitsdirektion keine Einwände hätte. Der Österreichischen Gewerbeordnung sei ein "Bordellbetrieb" fremd, es gäbe keine Gewerbeberechtigung für einen solchen Betrieb. Das Prüfungsorgan der Abgabenbehörde habe sich offensichtlich von einer landläufigen Bezeichnung verleiten lassen, der Bw. einen Bordellbetrieb zu unterstellen, den es de facto gesetzlich nicht gebe.
2. Das Prüfungsorgan unterstelle der Bw. rechtswidrig Erlöse aus Prostitution. Die Prostitution werde im Betrieb der Beschuldigten von selbständig erwerbstätigen Damen ausgeübt, die für die Nutzung der Einrichtung der Bar und die Benutzung der Zimmer der Bw. ein Entgelt (Miete) in Höhe von 38 % des von der Prostituierten verrechneten Liebeslohns an die Beschuldigte zahlen müssten. In der Konzeption der Abrechnung sei kurz nach Eröffnung des Betriebes vom damaligen Steuerberater der Bw. empfohlen worden, die Zimmermieterlöhne gegenüber den Prostituierten in durchschnittlich errechneter Höhe der tatsächlichen Einnahmen der Prostituierten zu pauschalieren. Es läge dem Grunde nach eine Vereinbarung zwischen der Bw. und den selbständig erwerbstätigen Prostituierten in der Form vor, dass die stundenweisen Zimmermieten mit 38 % des Prostituiertenentgeltes verrechnet würden. Aus den damals vorliegenden Unterlagen über die Umsätze ginge hervor, dass der durchschnittliche Monatsumsatz einer Dame knapp 1.000,00 € im Betrieb der Bw. ausmache und ergebe sich dadurch eine durchschnittliche Zimmermiete von 378,00 € monatlich pro Dame. Auf Anraten des Steuerberaters sei sohin dieser Umsatz in den geprüften Zeiträumen 2005 und 2006 verbucht worden. Die Bw. wäre aufgrund dieser Vorgangsweise davon ausgegangen, dass die vereinnahmten Erlöse gegenüber der Abgabenbehörde richtig deklariert seien. Das im Prüfungsbericht gesondert angeführte Taggeld von 10,00 € pro Dame sei von der Beschuldigten zusätzlich für konsumierte Getränke erhoben worden. Es sei durchaus richtig, dass das Inkasso der Prostitutionsleistungen von der Beschuldigten per

erteilter Vollmacht erfolgt sei, jedoch erfolge dieses Inkasso im fremden Namen und Rechnung und werde mit festgestellter "Stricherliste" als Durchlaufposten des Unternehmens geführt und verwaltet. Das Prüfungsorgan der Abgabenbehörde selbst bringe im Prüfungsbericht vor, dass die Übergabe der Gelder an die Prostituierten täglich bei Sperrstunde, sohin unverzüglich und bei angebrachter Gelegenheit erfolgen würde. Die Damen, die bei der Bw. Zimmer zur Ausübung der Prostitution anmieten würden, seien selbständig erwerbstätig, bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft sozial versichert und selbst beim jeweils zuständigen Finanzamt steuerlich veranlagt. Die Damen müssten aufgrund der gesetzlichen Regelung auch eine pauschalierte Einkommensteuer an das Finanzamt abführen. Es handle sich sohin im Sinne des § 2 UStG 1994 um Unternehmerinnen. Ein Angestelltenverhältnis für Prostituierte sei in Österreich unmöglich und unzulässig. Darüber hinaus sei im Prüfungsbericht der Abgabenbehörde keine Weisungsgebundenheit der Prostituierten erkannt oder festgestellt worden. Das Arbeitsmaterial, also dementsprechend aufreizende Kleidung, Kondome usw. würden nicht von der Beschuldigten gestellt, sondern seien von den tätigen Unternehmerinnen selbst zu besorgen. Die tätigen Prostituierten seien nicht in den Betrieb eingegliedert worden, der Arbeitsplatz der Prostituierten habe ständig gewechselt. Einmal hätten sie bei der Bw. Zimmer zur Ausübung der Prostitution angemietet, ein anderes Mal bei einem der Bw. fremden Unternehmen. Es gebe sohin keinerlei Anhaltspunkte, welche die Annahme eines Innenverhältnisses gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zulassen würden. Es sei sohin bewiesen, dass die der Prostitution nachgehenden Damen im Betrieb der Beschuldigten selbständige Unternehmerinnen im Sinne des § 2 UStG 1994 seien und im Barbetrieb der Bw. auf eigene Rechnung Kontakte knüpfen und in weiterer Folge Zimmer anmieten würden, um der Prostitution nachzugehen. Allfällig abzuführende Umsatzsteuer aus den erzielten Erlösen der Prostitution würden sohin ausschließlich in der Eigenverantwortlichkeit der jeweils selbständigen Unternehmerinnen liegen und könnten nicht bei der Bw. generell oder auch nur ersatzweise eingehoben werden. Fakt sei, dass die Bw. selbst nicht der Prostitution nachgehe und sohin auch keinerlei Erlöse aus diesem Titel erziele.

Die Prostitutionserlöse im Namen und auf Rechnung der jeweiligen Prostituierten seien als Fremdkasse zu werten, das aus dem Titel der Sicherheit für die jeweiligen Unternehmerinnen durchgeführt werde. Die tägliche Praxis sei die, dass die Prostituierte einerseits spärlich bekleidet sei und keine geeigneten Behältnisse mit sich führe, um inkassierte Gelder sicher verwahren zu können. Sie könne nicht Handtaschen dazu verwenden, da diese zB. unbeaufsichtigt im Zimmer zusammen mit dem Gast verbleiben würden, wenn die Prostituierte aus Anlass der Körperpflege den Raum verlassen müsse um zu duschen. Es würde ein sehr hohes Diebstahlrisiko darstellen. Aus diesem Grund sei die

Beschuldigte bevollmächtigt, vorab namens und auf Rechnung der jeweiligen Prostituierten die Erlöse treuhändig zu verwalten und bei erster Gelegenheit auszufolgen. Es sei sohin die Zurechnung der Erlöse aus der Prostitution an der Beschuldigten rechtswidrig erfolgt, da es sich nachweislich nicht um Umsatzerlöse der Beschuldigten handle. Die Einforderung der für diese Erlöse berechneten Umsatzsteuer wie unter Punkt 4. angeführt sei sohin rechtswidrig erfolgt. Darüber hinaus werde von der Abgabenbehörde durch die Einforderung von Umsatzsteuer auf diese Erlöse widerrechtlich unterstellt, dass jede Prostituierte jährlich über 30.000,00 € an Erlösen im Betrieb der Beschuldigten vereinnahmt hätte und den Regelbesteuerungsgrundlagen unterliege. Gerade in dieser Hinsicht widerspreche sich der Prüfer der Abgabenbehörde sehr eindrucksvoll selbst. Gemäß dem vorgelegten Prüfungsbericht veranlasse der Prüfer jede der im Betrieb der Bw. tätigen Damen in Höhe von geschätzt 4.000,00 € monatlich. Dies ergebe einen Gesamtbetrag von 48.000,00 €. Der Prüfer selbst unterstelle in seinem Prüfungsbericht, dass nur lediglich 62 % der durchschnittlich 4.000,00 € auf die Prostitutionsumsätze entfallen würden. Dies ergebe einen Jahresumsatz von 29.768,00 €. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sei bei einem Umsatz bis jährlich 30.000,00 € eine unechte Befreiung gegeben. Bereits aus diesem Sachverhalt sei von dem 62 %igen Umsatz eine Umsatzsteuer nicht verrechenbar und erfolge die Vorschreibung an die Beschuldigte rechtswidrig.

3. Die rechtliche Würdigung der Abgabenbehörde sei wie bereits dargetan dem Grunde nach unrichtig und unzulässig. Die Bw. würde zur Bezahlung von Umsatzsteuer für fremde Unternehmen verpflichtet.

Die Bw. schenke im Rahmen des Gastgewerbes kalte und warme Getränke aus und vermiete eingerichtete Zimmer inklusive Bettwäsche im Rahmen eines Beherbergungsbetriebes. Gemäß den Umsatzsteuerrichtlinien seien eigene Lieferungen und Leistungen der Bw. aus Bewirtung im Rahmen des Gastgewerbebetriebes und Zimmervermietung der Umsatzsteuer zu unterziehen. Die von der Abgabenbehörde zur Umsatzversteuerung vorgeschriebenen Erlöse aus Leistungen der Prostitution würden in keiner Weise von der Beschuldigten erbracht. Für Zimmervermietung im Rahmen eines Beherbergungsbetriebes gemäß § 124 Gewerbeordnung sei nicht, wie von der Abgabenbehörde der Normalsteuersatz in Höhe von 20 %, sondern ein Umsatzsteuersatz in Höhe von 10 % in Ansatz zu bringen. Es sei sohin auch die erfolgte Schätzung der Höhe nach unzulässig. Die rechtliche Beurteilung der Abgabenbehörde, die Schätzung und Zurechnung von Erlösen, die durch Fremdunternehmerinnen erzielt worden seien, und die Höhe der geschätzten Umsatzsteuern seien nach geltendem Recht unzulässig und rechtswidrig und komme sohin dem Antrag auf Wiederaufnahme des Prüfungsverfahrens gemäß § 299 BAO Berechtigung zu.

Mit Schriftsatz vom 17. April 2009 wurde seitens der Betriebsprüfung zum Antrag auf Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO Stellung genommen. Der Sachverhalt sei bereits im Prüfungsbericht ausführlich dargestellt worden. Die Bw. wäre im gesamten Verfahren eingebunden gewesen und hätte auch erheblich zur Aufklärung der prüfungsrelevanten Sachverhalte beigetragen. Als Grundlage für die Schätzung gemäß § 184 BAO hätten die im Zuge einer Hausdurchsuchung sichergestellten bzw. beschlagnahmten Originalaufzeichnungen für den Zeitraum März 2007 bis Mai 2007 gedient, welche für den rechtlichen Prüfungszeitraum vom geprüften Unternehmen nicht mehr vorgelegt werden konnten. Aus den Originalaufzeichnungen sei eindeutig die Höhe der Prostitutionserlöse zu entnehmen und seien auch von der Bw. als solche bestätigt worden.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass in dem von der Bw. geführten Betriebe hauptsächlich das Gewerbe der Prostitution ausgeübt werde und die Bezeichnung als Bordellbetrieb (unabhängig, ob es diesen Begriff in der Österreichischen Gewerbeordnung gäbe) zulässig sei, da er den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche. Dies könne dem Prüfungsakt und den beschlagnahmten Unterlagen eindeutig entnommen werden. Siehe auch entsprechende Werbung im Internet.

Die in dem Antrag ausgeführten Einwände würden nicht den tatsächlichen Umständen und der entsprechenden Vorgangsweise in den jeweiligen Bordellbetrieben entsprechen. In dem vom geprüften Unternehmen geführten Etablissements sei im Prüfungs- bzw.

Nachschauzeitraum neben dem Barbetrieb auch das Gewerbe der Prostitution ausgeübt worden. Bei den in den Clubs tätigen Mädchen handle es sich fast ausschließlich um ausländische Staatsangehörige, welche in einem bestimmten Zeitraum (von Mädchen zu Mädchen unterschiedlich) dieser Tätigkeit nachgegangen seien. Die Einteilung der Mädchen (Wochenplan) sei von der Bw. vorgenommen worden. Die betrieblichen Räume (Bar, Whirlpool, Separees und Zimmer) würde die Betreiberin zur Verfügung stellen. Die Prostitutionserlöse seien zur Gänze vorab (= vor Beginn der Dienstleistung) entweder bar oder per Kreditkarte von einer im Barbereich tätigen Person kassiert worden. Bei dieser Person habe es sich in der Regel um die Bw. gehandelt. Die Auszahlung an die Mädchen erfolge am Ende ihrer Schicht, welche in der Regel die Sperrstunde der Lokale wäre. Sämtliche anderen organisatorischen Tätigkeiten wie Festlegung der Öffnungszeiten, Beschaffung der Getränke, Schaltung von Werbung, Kreditkartenabrechnungen (lauten alle auf die Bw.) usw. würden ebenfalls von der Bw. erledigt.

Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass die Prostitutionserlöse am Ende der jeweiligen Schicht im Verhältnis 62 zu 38 (Mädchen zu Unternehmer) aufgeteilt worden seien. Als Nachweise würden die Zeugeneinvernahmen der Mädchen und die beschlagnahmten Originalaufzeichnungen dienen. Bis dato seien die Umsätze für die Ausübung der Prostitution

der jeweilig im Club tätigen Mädchen nicht in den Erlösen erfasst bzw. nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden. Es sei lediglich eine Zimmermiete in Höhe von 378,00 € brutto pro Mädchen und Monat versteuert worden. Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 werde der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt sei alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden habe, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Dazu würden insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen und sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat, gehören. Im gegenständlichen Fall sei zweifelsfrei nachgewiesen, dass die Bordellbetreiberin dem Kunden die Gelegenheit zur Unzucht verschaffe und diesem eine einheitliche Leistung erbracht werde. Eine Aufteilung des vom Kunden bezahlten Entgeltes auf mehrere Leistungen sei daher ausgeschlossen. Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes und unter Berücksichtigung der gängigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Unabhängigen Finanzsenates sei das gesamte Entgelt der Umsatzsteuer von 20 % zu unterziehen. Die Zimmerumsätze würden daher Umsätze der Bordellbetreiberin darstellen, eine Aufteilung auf mehrere Leistungen sei ausgeschlossen. Von einer vorliegenden Rechtswidrigkeit des Inhaltes könne auf keinen Fall ausgegangen werden, da die rechtliche Würdigung im Prüfungsverfahren mit der betroffenen Unternehmerin ausführlich erläutert und besprochen worden wäre. Sämtliche festgestellte Sachverhalte könnten ausreichend bewiesen und durch entsprechende Unterlagen untermauert werden.

Mit Hinweis auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers wurde der Antrag auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 abgewiesen.

Mit Schriftsatz des ausgewiesenen Vertreters vom 25. März 2009 wurde gegen die Abweisungsbescheide das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Das Vorbringen der Behörde werde dem Grunde nach als unrichtig bestritten und auf das eigene Vorbringen verwiesen. Der Verweis, die Bw. sei in das gesamte Verfahren eingebunden gewesen, habe überhaupt keine Auswirkung auf eine rechtliche Würdigung. Die Einbindung der Bw. in ein Verfahren entbinde die Behörde nicht von der Verpflichtung, sämtliche Entscheidungen ausschließlich nach Recht und Gesetz, im gegenständlichen Fall gemäß der BAO zu treffen. Genau dies würde die Bw. im Antrag auf Wiedereinsetzung gemäß § 299 BAO (offensichtlich gemeint: Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO) durch ihren ausgewiesenen Vertreter beanstanden, dass rechtlich falsche Entscheidungen getroffen worden seien. Darüber hinaus sei die Bw. im Umgang mit der BAO unerfahren und müsse sich mangels fachkundigen Vertreters auf die Ausführungen und Vorschläge des Prüfungsorganes zur Schadensminderung verlassen.

Die Abgabenbehörde bringe weiters vor, es wären keine Originalaufzeichnungen für den

restlichen Prüfungszeitraum vorhanden gewesen. Dies werde bestritten, die eingeschrittene Finanzbehörde habe offensichtlich nur die Originalaufzeichnungen, die anlässlich der Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden seien, gesehen, habe es aber verabsäumt, die Bw. bzw. ihren damaligen steuerlichen Vertreter aufzufordern, weitere Originalaufzeichnungen, Saldenlisten etc. vorzulegen. Sohin seien die Bestimmungen des § 184 BAO nicht erfüllt worden, da nicht alle Umstände zu einer wirklichkeitsnahen Beurteilung der steuerlichen Einschätzung berücksichtigt worden seien. Es entstehe durch die Historie des Falles der dringliche Eindruck, dass man mit der Prüfung vorausgegangenen Hausdurchsuchung mit einem riesigen Polizeiaufgebot die Bw. wohl überrumpeln wollte und man im weiteren Verfahren der Bw. immer wieder Ausfolgung und Einsichtnahme in beschlagnahmte Unterlagen verweigert habe und die Bw. dadurch einen massiven Rechts- und Wirtschaftsnachteil erlitten habe. Durch die Überrumpelungstaktik der Hausdurchsuchung mangelnder Fachkenntnis über steuerliche und wirtschaftliche Vorgänge habe die Bw. unbewusst steuerlich falsche Auskünfte erteilt. Es wäre jedenfalls die Pflicht des Prüfungsorganes gewesen, den steuerlichen Vertreter im Verfahren beizuziehen. Die durchgeführte Hausdurchsuchung sei alleine in Anbetracht der Person der Betroffenen, dem Vorleben der Betroffenen sowie auch den Umstand, dass ein fest errichteter und nicht mobiler Betrieb geprüft werde, unverhältnismäßig gewesen und konnte nur dazu dienen, die Abgabepflichtige einzuschüchtern.

Das Vorbringen des Prüfungsorgans in seiner oben erwähnten Stellungnahme, der Betrieb würde das Gewerbe der Prostitution ausüben, sei in mehrerlei Hinsicht unrichtig und begründe den Tatbestand des § 299 BAO. Das Gewerbe der Prostitution sei der Österreichischen Gewerbeordnung völlig unbekannt. Die Haupterlöse des geprüften Betriebes würden sich in erster Linie auf Getränkeumsätze und weiters in der entgeltlichen Weitergabe von eingerichteten Zimmern erstrecken. Das Vorbringen des Prüfungsorgans, der Betrieb wäre im Internet als Bordell einzustufen, da sich das Unternehmen als Nachtclub bezeichne, sei vollkommen unrichtig, da als Nachtclub sämtliche Nachtbars und Diskotheken bezeichnet würden. Ebenso finde sich selbst auf der Homepage des Unternehmens kein Angebot der Prostitution. Die Behauptung des Prüfungsorgans, die Bw. erziele hauptsächlich Einnahmen aus Dienstleistungen der Prostitution und sohin der geschlechtlichen Unzucht, erfülle den Tatbestand des § 296 StGB, es stelle nämlich eindeutig eine Verleumdung dar, da die Bw. nicht der Prostitution nachgehe. Bereits diese Feststellung, die Abgabepflichtige erziele hauptsächlich Einkünfte aus Prostitution, begründe wiederum den Antrag auf Aufhebung der Bescheide wegen Rechtswidrigkeit gemäß § 299 BAO. Unbestritten sei, dass die Abgabepflichtige Erlöse aus Getränkeverkauf sowie aus der Vermietung von Zimmern an Prostituierte, aber nicht an Gäste als Kunden erziele. Das Vorbringen des Prüfungsorgans sei

sohin dem Grunde nach unrichtig, es bestehe zwischen dem Gast einer Prostituierten mit der Abgabepflichtigen kein Vertragsverhältnis und werde ein solches auch niemals eingegangen, der Gast nehme nicht von der Abgabepflichtigen sondern von der unbestritten selbständig tätigen Prostituierten sexuelle Dienstleistungen in Anspruch. Die Leistung von der Abgabepflichtigen, nämlich die entgeltliche zur Verfügungstellung von geeigneten Räumen, sprich eingerichteten Zimmern, stelle allenfalls, wenn man, bestrittenerweise, von einer Einheits- oder Gesamtleistung ausgehe, nämlich eine Nebenleistung der Prostituierten aber nicht der Abgabepflichtigen dar. Fakt sei, dass zum einen jeder Gast des Betriebes mittels leicht erkennbarem Aushang darauf hingewiesen werde, dass allfällige Leistungen der Prostituierten ausschließlich auf Wag und Gefahr, Kosten und Nutzen sowie Rechnung der jeweiligen Prostituierten stattfinden könnten und zum anderen solche Dienstleistungen ausschließlich zwischen Gästen und den Damen direkt ausverhandelt würden. Der Inhalt und der Umfang der Dienstleistungen sei der Abgabepflichtigen in keinem Fall bekannt. Wenn ein Gast sexuelle Dienstleistungen in Anspruch nehmen würde, würden genau diese Dienstleistungen die Hauptleistung darstellen, und nicht das Bett, auf dem diese stattfinden würden. Die sexuelle Erregung eines Gastes erfolge nämlich durch die Gunstwerberin und nicht durch das Ambiente des Raumes, in dem solcherart Handlungen stattfinden sollten. Die Abgabenbehörde gehe sohin von vollkommen falschen Voraussetzungen aus, Kunde der Abgabepflichtigen hinsichtlich der Leistungen für Zimmervermietung sei nicht der Gast sondern die jeweilige selbständige Prostituierte. Dies gehe auch klar aus dem Umstand hervor, dass eine Abrechnung ausschließlich zwischen der Abgabepflichtigen und der Prostituierten und nicht mit dem Gast getroffen werde. Obwohl aufgrund der hier geschilderten Tatsachen ohnehin keine Einheitsleistung für Prostitution der Abgabepflichtigen vorliegen könne, da die Hauptleistung nicht von der Abgabepflichtigen erfüllt werde, werde hier doch ein Vergleich mit einem Hotel vorgebracht. Auch der Hotelgast nehme an der Hotelbar Leistungen mit einem Umsatzsteuersatz von 20 % in Anspruch, bezahle aber für die Zimmermiete nur den ermäßigten Steuersatz von 10 %, wobei man bei einem Hotel sehr wohl von einer einheitlichen Gesamtleistung ausgehen könne. Ebenso sei ein Einkaufszentrum mit einer Vielzahl von verschiedenen, ansässigen Branchen nicht als einheitliche Gesamtleistung anzusehen.

Das Vorbringen, die Bw. würde die Einteilung der Mädchen vornehmen, sei vollkommen obsolet, um daraus ein allfälliges Arbeitsverhältnis ableiten zu können. Wie bereits oben dargetan, erhalte die Bw. Entgelte von den Damen für die Zimmervermietung und es sei vollkommen normal, dass ein Beherbergungsbetrieb einen Buchungs- und Reservierungsplan führe. Natürlich nehme die Bw. darauf Bedacht, dass sie ihre Zimmer so oft wie nur möglich an Prostituierte vermieten könne. Weiters werde ein solcher Plan auch dafür geführt, damit es

zu keiner Kollision in der Zimmervermietung komme. Wenn sich die Abgabenbehörde zusätzlich auf eine Entscheidung des deutschen VGH stütze, dass wenn die Prostituierte Getränkeprocente erhalte und in den Räumlichkeiten des selben Betreibers der Prostitution nachgehe, ein Dienstverhältnis abgeleitet werden könne, so sei dies rechtlich vollkommen unmöglich, da ein Dienstverhältnis die Weisungsgebundenheit des Dienstnehmers voraussetze. Wenn nämlich die Prostituierte gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 ihre Dienstleistung, nämlich sexuelle Handlungen an fremden Kunden bis hin zu Geschlechtsverkehr schulden würde und darüber hinaus die Prostituierte als Dienstnehmerin weisungsgebunden im Hinblick auf die zu verrichtende "Arbeitsleistungen", nämlich sexuelle Handlungen, Geschlechtsverkehr usw. wäre, würde der Dienstgeber den Tatbestand der sexuellen Nötigung, der Zuhälterei sowie der Ausbeutung strafrechtlich erfüllen. Keine Behörde könne von einer Person oder Firma Vertragsverhältnisse verlangen, für die sich der Abgabenschuldner strafrechtlich strafbar machen würde. Eine solche Bestimmung sei dem Grunde nach sittenwidrig. Würde man dieser Argumentation folgen, wäre die Prostituierte als Dienstnehmerin arbeitsrechtlich sogar verpflichtet, ohne ausreichenden Gesundheitsschutz auf Verlangen des Dienstgebers mit Kunden geschlechtlich zu verkehren, ansonsten eine Arbeitsverweigerung vorliegen würde. Zu den weiteren Vorhalten, insbesondere übermittelten VGH-Entscheidung sei dahingehend Stellung abzugeben, dass die Gestaltung des eigenen Unternehmens dem Unternehmer frei möglich sei und sohin gegen andere anders konzipierte Unternehmen ergangene Bescheide keine rechtliche Relevanz für das gegenständliche Verfahren darstellen würden. In diesen vorgelegten Entscheidungen werde unter anderem von Separees berichtet, dies bringe auch das Prüfungsorgan in seiner Stellungnahme vor. Die Bw. betreibe keine Separees, sondern stelle ordentliche abschließbare Zimmer zur Verfügung. Es sei obsolet auf die einzelnen Entscheidungen des VGH oder UFS einzugehen, da diese auf den Betrieb der Bw. nicht zutreffen, ungeachtet dessen sei es vollkommen legitim, treuhändig für die leichtbekleideten Damen vereinnahmte Entgelte zu verwalten und diese auf erste Aufforderung, in der Regel vor Verlassen des Hauses täglich auszufolgen. Gemäß Umsatzsteuergesetz sei sogar das Fremdkassio in den Büchern nicht zu führen und als Durchlaufposten zu behandeln, obwohl im gegenständlichen Fall es sich gar nicht um Fremdkassio handeln würde, da die selbständige Prostituierte ihre Leistungserlöse treuhändig verwalten lasse und das Einverständnis erteilt habe, dass bei Ausfolgung allfällige eigene Getränkekonsumationen sowie auch Benützung des unternehmenseigenen Kreditkartenterminals in kompensando den verwalteten Barbeträgen aufgerechnet würden. Die Abgabenbehörde gestehe selbst ein, dass den selbständigen Prostituierten vielfach eine eigene Steuernummer zur Versteuerung der Einkünfte mit der Begründung rechtswidrig verweigert würden, da die Erfahrung gezeigt habe, dass die Einhebung, insbesondere von Ausländerinnen für die Abgabenbehörde

beschwerlich sei. Dieser Umstand berechtere jedoch nicht, rechtswidrig Umsätze Unternehmen zuzuordnen, bei denen die Einhebung wesentlich erleichtert sei. Es müsse festgestellt werden, dass die Abgabenbehörde auf die vorgebrachte Beschwerde der Bw. gemäß § 299 BAO gar nicht eingegangen sei, sondern die Behörde nur auf Literatur und andere Entscheidungen verwiesen habe, die nicht mit dem Betrieb der Bw. in Einklang zu bringen seien. Es sei eindrucksvoll der Nachweis erbracht worden, dass die Abgabenvorschreibung über Einkommensteuer und insbesondere Umsatzsteuer für Leistungen fremder Unternehmer rechtswidrig erfolgt sei und sohin dem Antrag auf Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO Berechtigung zukomme.

Mit Schriftsatz vom 24. August 2009 wurde ein ergänzendes Vorbringen erstattet. Eine Leistung unterliege nur dann der Umsatzsteuer, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werde, das heißt, es müsse ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch stattfinden. Voraussetzungen seien daher:

Leistungsempfänger und –erbringer

1. Ein Leistungsempfänger, das sei im Falle einer Lieferung der Abnehmer, im Falle einer sonstigen Leistung der Auftraggeber. Im Steuerfall der Bw. erbringe sie in ihrem Barbetrieb Lieferung von Getränken an Kunden, sie erbringe aber keine sonstigen Leistungen in Bezug auf sexuelle Dienste.
2. Ein Leistungsaustausch hinsichtlich sexueller Dienste finde ausschließlich zwischen der selbständigen Prostituierten und ihre Freiern statt. Ein Freier könne sowohl ein Gast der Bar sein, ein Stammgast der Prostituierten oder überhaupt ein Passant, der die Prostituierte zB. beim Einkaufen im Supermarkt kennengelernt habe.
3. Das Rechtsgeschäft werde ausschließlich zwischen einem Freier als Leistungsempfänger und der Prostituierten als Leistungserbringerin abgeschlossen. Ein Mitwirken an diesem, wenn auch mündlichen Rechtsvertrag, der Bw. findet grundsätzlich nicht statt.

Gegenleistung:

Eine Gegenleistung (Entgelt) erhalte die Bw. ausschließlich für die Lieferung von Getränken.

Innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung:

Eine innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, das heißt die Gegenleistung müsse um der Leistung willen gegeben werden. Im Falle der Bw. bestehe die Erbringung der Leistung in der Lieferung der Getränke gegenüber Kunden der Bar (Gäste und auch Prostituierte) und die Gegenleistung durch Bezahlung des Entgeltes der Getränke. Entgegen den Ausführungen der Betriebsprüfung sei eine einheitliche Leistung nur innerhalb eines wirtschaftlichen Leistungsaustausches gegeben. Dies treffe hinsichtlich der Prostitutionsumsätze gegenüber der Bw. nicht zu. Die Bezeichnung des Betriebes der Bw. als "Bordellbetrieb" sei rechtlich unzulässig. Ein Bordellbetrieb setze voraus, dass der Betreiber

Einfluss auf das Angebot und die Ausführung sexueller Dienste haben müsse, um allfällige Angebote solcher Art hinsichtlich Konsumentenschutzbestimmungen erfüllen zu können. Dies sei nach ständiger österreichischer Rechtsprechung nicht möglich, da eine solche Einflussnahme nur über ein weisungsgebundenes Dienstverhältnis der Prostituierten an den Bordellbetreiber möglich wäre, die Anweisung von sexuellen Dienstleistungen oder der Art der Ausführung sexueller Dienstleistungen jedoch mit den Bestimmungen der sexuellen Nötigung im Strafgesetz kollidieren würde. Es sei richtig, dass es in einem "zugelassenen Bordellbetrieb" (es gebe noch vereinzelte Bordelle aufgrund aufrechter Bewilligungen aus der Zeit der Kaiserin Maria Theresia) zu einem wirtschaftlichen Leistungsaustausch zwischen Betreiber und Kunden kommen würde. Im Berufungsfall liege diese Voraussetzung nicht vor. Aus den Gründen, dass es zwischen der Bw. und allfälligen Freiern der Prostituierten zu keinem Leistungsaustausch hinsichtlich sexueller Dienstleistungen komme, bestehe bei der Bw. keine Umsatzsteuerpflicht. Die Ausführungen des Prüfungsorgans hinsichtlich einheitlicher Leistungen und den Verweisen auf bereits ergangene Entscheidungen des UFS seien auf die Bw. nicht anzuwenden, da diese Entscheidungen wohl zutreffend in den einzelnen, behandelten Steuerrechtssachen sein mögen, jedoch die Konzeption und den rechtlichen Stand des geprüften Betriebes der Bw. nicht berühren würden. Fakt sei, dass bei einer einheitlichen Leistung ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch erforderlich sei, dieser jedoch unbestritten nicht stattfinde, da Leistungen hinsichtlich sexueller Handlungen von Prostituierten selbständig ausgeführt würden. Die Behörde stelle sich mit ihrer Begründung in Absatz 3 des Sachverhaltes selbst ad absurdum, da anerkannt sei, dass die Barbetreiberin selbst nicht der Prostitution nachgehe.

Mit Schriftsatz vom 15. Dezember 2009 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Abs. 2: Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Abs. 3: Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Von folgendem Sachverhalt ist auszugehen: Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz festgestellt, dass die Bw. oder eine Vertrauensperson

Prostituiertenerlöse zur Gänze vorab kassieren würde und eine Auszahlung an die jeweiligen Mädchen erst am Ende der Schicht bzw. bei Sperrstunde durch die Betreiberin oder einer ihr vertrauten Person erfolgen würde. Die Mädchen erhalten ca. 62 % der Zimmererlös, die Bw. behält 38 %. Weiters erhalten die Mädchen noch Trinkprocente von den mit den Gästen gemeinsam konsumierten Getränken. Zusätzlich haben die Mädchen, wenn sie mit einem Gast aufs Zimmer gegangen sind, ein Taggeld von 10,00 € pro Nacht an die Betreiberin zu entrichten. Sämtliche andere organisatorische Tätigkeiten wie Festlegung der Öffnungszeiten, Beschaffung der Getränke, Schaltung von Werbung und Kreditkartenabrechnungen werden nur persönlich von der Bw. erledigt. Aufgrund dieser Vorgangsweise stellen die gesamten Zimmererlöse Umsätze der Bw. dar, eine Aufteilung des Entgeltes auf mehrere Leistungen ist ausgeschlossen. Weiters ist der von der Bw. vereinnahmte Anteil der Prostitutionserlöse in Höhe von 38 % ertragssteuerlich zu erfassen.

Die Bescheide vom 9. September 2008, welche den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung trugen, erwachsen in Rechtskraft.

Im Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO vom 25. März 2009 wird nunmehr die Meinung vertreten, dass die Bw. einen Gastgewerbebetrieb hätte und Zimmer an selbständig erwerbstätige Prostituierte vermiete. Das Inkasso würde in fremden Namen und auf fremde Rechnung erfolgen. Die Damen seien sozialversichert und beim Finanzamt selbständig veranlagt. Ein Angestelltenverhältnis für Prostituierte sei unmöglich und unzulässig. Es bestehe keine Eingliederung in den Betrieb.

Im gegenständlichen Verfahren ist nunmehr zu prüfen, wem die Umsätze und Erlöse der Prostituierten zuzurechnen sind, das heißt, ob der Spruch der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 sowie der Umsatzsteuerfestsetzungen 1-12/2007 und 1-4/2008 vom 9. September 2008 sich als richtig erweist oder nicht und daran anknüpfend ob die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO zurecht erfolgt ist oder nicht.

Sowohl die Judikatur als auch die Literatur hat sich schon mehrfach mit dem Problem der Einstufung der Prostituierten und der Erfassung der von ihnen tatsächlich erwirtschafteten Umsätze, sowie mit der Frage der Zurechnung der Zimmerumsätze auseinandergesetzt. Laudacher hat in UFSaktuell 2004/9 dargelegt, dass auch der VwGH (zunächst) im Bereich des Ausländerbeschäftigungsgesetzes mehrmals die Ausübung der Prostitution als "Verwendung unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen wie Arbeitnehmer" qualifiziert hat, sofern Zimmer durch den Bordellbetreiber zur Verfügung gestellt und die Mädchen am Getränkeumsatz beteiligt werden. Er hat sodann auch in einer Entscheidung zur Frage der Zurechnung der Prostitutionserlöse angedeutet, dass er sich eine derartige Einstufung

vorstellen kann (wenn auch zweifellos gravierende Indizien für eine Eingliederung der Prostituierten in das Unternehmen der Beschwerdeführerin im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sprechen), wobei auch das Schicksal der Umsatzzurechnung damit eng verknüpft ist. Sofern nachgewiesen wird, dass der Bordellbetreiber dem Kunden die Gelegenheit zur Unzucht verschafft und diesem eine einheitliche Leistung erbracht wird, ist eine Aufteilung des vom Kunden bezahlten Entgeltes auf mehrere Leistungen ausgeschlossen. Damit ist der Umsatz vom Betriebsinhaber zu versteuern. Auf Basis der dargestellten Judikatur hat die Berufungsbehörde der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich einem Bordellbetrieb die Prostituiertenumsätze zur Gänze zugerechnet. Geschäfte, die in Geschäftsräumen abgewickelt werden, seien als Eigengeschäfte des Ladeninhabers anzusehen, wenn nicht nach außen hin unmissverständlich zum Ausdruck gebracht werde, dass der Inhaber nur als Agent tätig werde. Getränke und Zimmererlöse seien aber im genannten Betrieb nach den vorliegenden Zeugenaussagen immer vom Kellner gemeinsam kassiert worden. Der Bordellbetreiber habe auch in den Zimmern, die er den Prostituierten zur Verfügung stelle, Getränke verkauft. Die Zimmer seien nicht für einen bestimmten Tagesmietsatz (unabhängig von der Anzahl der Dirnenleistung) zur Verfügung gestellt worden, sondern der Bordellbetreiber habe einen Anteil für jede einzelne Benützung erhalten, ein Mietvertrag mit den Prostituierten liege gar nicht vor. Verträge mit Kreditkartenunternehmen bestünden nur mit dem Bw., nur dieser habe Kontrolle über die Abrechnungskonten. Auch das Barinkasso werde in der Regel vom Kellner durchgeführt. Die Zimmerpreise unterlägen einer Absprache. Der Bordellbetreiber organisiere die Inseratentätigkeit, die Anstellung der Reinigungskräfte und suche auch die Prostituierten aus, die in seinen Räumen arbeiten dürften.

Auch durch den UFS wurde eine vollständige Umsatzzurechnung an den Bordellbetrieb bereits in mehreren Entscheidungen behandelt. In der Entscheidung zu RV/0677-W/02 vom 19. November 2003 liegt ein Barbetrieb mit Separees vor. In diesem würden Getränke und Zimmer in einem Betrag an der Bar kassiert. Der Anteil der Mädchen werde nach der Sperrstunde ausbezahlt. Die Bw. stelle daher gegen einheitliches Entgelt ihre Leistung (Überlassung von Räumen zur gewerblichen Unzucht) dem Kunden zur Verfügung. Die Behandlung des "Schandlohnes" als durchlaufender Posten wurde demgemäß abgewiesen.

In zwei weiteren Entscheidungen (ohne Rechtsatzbildung) vom 15. Jänner 2004 und 5. Februar 2004 erfolgte ebenfalls eine Abweisung der Berufung gegen die Umsatzzurechnung beim Bordell. Der Nachtclubbetreiber stelle die betrieblichen Räume zur Verfügung (Bar, Whirlpool, Separees und Zimmer). Er gebe die Öffnungszeiten vor, treffe die Arbeitseinteilungen, beschaffe die Getränke, biete Veranstaltungen an, führe die Werbung durch und regle sogar Behördenwege und Gesundenuntersuchungen. Er organisiere die Kreditkartenabrechnung und sämtliche Abrechnungen würden auf seinen Namen lauten.

Daraus ergebe sich die Bezahlung in einem Betrag und die Vereinnahmung durch ihn. Er gebe auch sämtliche Preise vor. Die Dienstleistungen würden damit nicht zwischen dem Kunden und den Mädchen erbracht. Zimmergelder seien vor der Benützung beim Kellner zu bezahlen, das Mädchen erhalte erst am Betriebsende das zustehende Geld. Die Zimmerumsätze stellen daher Umsätze des Bordellbetriebes dar, eine Aufteilung des Entgeltes auf mehrere Leistungen sei ausgeschlossen. Auch der angebliche Eintausch der Kunden (Kreditkarte gegen Bargeld, das angeblich zur Bezahlung der Mädchen verwendet worden sei) ändere nichts daran.

Zum selben Ergebnis kommt der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 22. März 2005, RV/0442-W/04. In diesem Fall wurden die Getränke von den Gästen gesondert von den auf den Zimmern erbrachten Prostitutionsleistungen kassiert. Zwischen der Konsumation von Getränken und den Prostitutionsleistungen bestand kein unmittelbarer Zusammenhang. Es kam sowohl zu Getränkekonsumationen ohne anschließende Zimmerkontakte als auch umgekehrt zu Prostitutionsleistungen ohne Getränkekonsum. Wenngleich die übliche Nutzung von Lokalitäten wie jenen des Bw. in der Konsumation sowohl von Getränken als auch von sexuellen Leistungen besteht, vermag der Unabhängige Finanzsenat in jenem Fall ausgehend vom Sachverhaltsvorbringen der Parteien nicht zu finden, dass die getrennt erbrachten und getrennt abgerechneten Leistungen im gegenständlichen Fall umsatzsteuerrechtlich als eine einheitliche Leistung anzusehen sind. Allerdings ist auch wenn man von getrennten Leistungen ausgeht für den Bw. nichts gewonnen, da weder die in den Lokalen des Bw. ausgeschenkten Getränke noch die Prostitutionsleistungen umsatzsteuerbefreit oder mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sind. Eine einheitliche Leistung ist jedenfalls die Zurverfügungstellung der Zimmer zur Ausübung der Prostitution und die Prostitution selbst. Der Gast ist nicht an einer Beherbergung interessiert, sondern an sexuellen Leistungen durch die Prostituierte, die in Betrieben wie jenen des Bw. typischerweise in dort vorhandenen Räumlichkeiten erbracht werden. Sexuelle Leistungen durch Mitarbeiter des Betriebsinhabers sind auch keine regelmäßig mit der Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen verbundene Nebenleistungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 4 UStG 1994. Selbst wenn getrennte Leistungsbeziehungen Kunde-Prostituierte einerseits und Prostituierte-Betriebsinhaber andererseits bestehen sollten, so liege auch hinsichtlich der Zurverfügungstellung der Zimmer an die Prostituierte keine herkömmliche Zimmervermietung vor, sondern werden vom Bordellbetreiber und seinen Mitarbeitern gemeinsam mit der Bereitstellung eines Zimmers branchentypische Leistungen – wie Anwerbung und Weitervermittlung der Prostituierten, Kundenwerbung, Inkasso von Geldern, Schutz der Prostituierten vor Übergriffen der Kunden, Abwicklung von Behördenwegen – erbracht, die insgesamt als einheitliche Leistung anzusehen

sind und dem Normalsteuersatz unterliegen. Schließlich wurde dargelegt, dass es entscheidend ist, wer nach außen hin als Unternehmer den Kunden gegenüber aufgetreten ist. In jenem Fall hat der Bw. Räume samt entsprechender Ausstattung zur Ausübung der Prostitution zur Verfügung gestellt, für die Organisation des Bordellbetriebes gesorgt, Werbung für die Etablissements betrieben, zumindest auf einer Getränkekarte Richtpreise angegeben, in seinem Betrieb dem Kunden Gelegenheit zum Erhalt von Prostitutionsleistungen geboten und das Inkasso der Erlöse für die Prostitutionsleistungen überwiegend selbst vorgenommen oder durch nicht Prostituierte vornehmen lassen. Nach diesem Gesamtbild der Verhältnisse ging der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass dem Kunden gegenüber die Prostitutionsleistungen durch den Bw. als Unternehmer erbracht werden.

In der Berufungsentscheidung vom 18. Dezember 2007, RV/0089-W/05, sprach der Unabhängige Finanzsenat aus, dass bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung darin besteht, dem Kunden die Gelegenheit zur Unzucht mit einer Prostituierten zu verschaffen. Eine Aufteilung des vom Kunden erbrachten Entgeltes auf mehrere Leistungen ist demgegenüber ausgeschlossen, weil es sich dabei nicht um voneinander unabhängige selbständige Leistungen handelt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis 2003/15/0147 vom 23.09.2005 ausgesprochen, dass es bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass nach der Kundenerwartung die Leistung des Barbetreibers nicht nur im Getränkeausschank, sondern auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch besteht. Vom Betreiber eines solchen Lokals werde nach der Verkehrsauffassung in der Regel angenommen, dass er zu diesem Zweck Mädchen "offeriert", welche mit den Barbesuchern die Separees aufsuchen und die sexuellen Wünsche der Gäste erfüllen. Ob die Mädchen ihrerseits ihre Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber als Dienstnehmerin oder als selbständig Tätige erbracht haben, ist für den Beschwerdefall nicht von Bedeutung.

Schließlich ist noch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.01.2007, 2003/13/0138 hinzuweisen. In diesem Erkenntnis wies der Verwaltungsgerichtshof neuerlich darauf hin, dass bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch besteht.

Wenn sich im vorliegenden Fall der Vertreter der Bw. an der Bezeichnung "Bordellbetrieb" stößt, so sei darauf hingewiesen, dass dies die allgemein übliche Bezeichnung für einen Betrieb ist, in welchem den vorwiegend männlichen Gästen Getränke und

Prostitutionsleistungen angeboten werden. Weiters ist es für die steuerrechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles irrelevant, ob die Bw. Separees oder ordentliche, abschließbare Zimmer zur Verfügung stellt.

Bereits die Preisgestaltung widerspricht der Annahme, dass die Bw. ihre Räumlichkeiten an die Prostituierten vermieten und daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen würde. Als Entgelt (Miete) war zwischen der Bw. und den Prostituierten vereinbart, dass 38 % des von der Prostituierten verrechneten Liebeslohnes an die Bw. zu zahlen sei. Ein Mietvertrag für ein Zimmer umfasst in der Regel eine fixe Monatsmiete, unabhängig davon, in welcher Höhe der Mieter Einkünfte in diesem Raum erzielen würde. Würde sich ein Schriftsteller ein Zimmer anmieten, um dort ungestört seiner literarischen Tätigkeit nachgehen zu können, wäre ein Mietvertrag denkunmöglich, der eine Miete im prozentuellen Anteil der Erlöse aus dem Verkauf seiner literarischen Werke vorsehen würde.

Unbestritten steht fest, dass das Inkasso der Prostitutionsleistungen von der Bw. erfolgt ist. Von diesem inkassierten Entgelt haben die Prostituierten bei Sperrstunde ihren Anteil ausbezahlt erhalten. In diesem Zusammenhang ist die Aussage der Bw. vom 23. April 2008 von Bedeutung, wonach die monatliche Abzugsteuer für die Prostituierten von ihr von den vereinnahmten Zimmerumsätzen einbehalten und an das Finanzamt überwiesen worden ist. Minusbeträge hat es dann gegeben, wenn sie den Mädchen für gewisse Anschaffungen oder Ausgaben Geld vorgestreckt habe.

Unbestrittenermaßen stellte die Bw. auch die Räumlichkeiten samt entsprechender Ausstattung zur Ausübung der Prostitution zur Verfügung, sorgte für die Organisation des Betriebes (Zimmereinteilung), betrieb Werbung, ermöglichte Kunden in ihrem Betrieb den Erhalt von Prostitutionsleistungen, sorgte regelmäßig für die Anwesenheit von Prostituierten während der Öffnungszeiten und kassierte von den Kunden das Entgelt für die Konsumation von Getränken sowie für sexuelle Leistungen der Prostituierten. Aus all diesen Fakten ergibt sich die begründete Schlussfolgerung der wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit der Prostituierten von der Bw. einerseits und zum anderen die Eingliederung der Prostituierten in den betrieblichen Organismus des Betriebes. Wenn der Vertreter der Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, dass die Bw. es den Prostituierten überlassen hätte, weisungsfrei für ihre Kleidung zu sorgen, so ist dem entgegen zu halten, dass beispielsweise Verkäuferinnen oder Kellnerinnen vielfach ihre Kleidung selbständig wählen können, ohne dass jemand daran zweifeln würde, dass der von ihnen erzielte Umsatz dem Unternehmer und nicht der Verkäuferin oder Kellnerin zuzurechnen sei.

Wären die Prostituierten als selbständige Unternehmerinnen – und nicht als Arbeitnehmerinnen – tätig gewesen, so stünde der Bw. bei Vorliegen von den Erfordernissen

des § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen der Prostituierten gemäß § 12 UStG 1994 der Vorsteuerabzug hinsichtlich der weitergegebenen Entgelte zu. Derartige Rechnungen sind jedoch im Berufszeitraum nicht aktenkundig, sodass dieser Umstand als weiteres Indiz für die nichtvorhandene Selbständigkeit der Prostituierten zu werten ist.

In ständiger Rechtsprechung und Entscheidungspraxis wird die Rechtsmeinung vertreten, dass die Konsumation von Getränken bei derartigen Betrieben – gleichgültig ob als Bordellbetrieb im engeren Sinn oder als Animierbetrieb anzusehen – regelmäßig Teil der Hauptleistung sei, um den Betreiber entsprechend höhere Einnahmen zu sichern. Eine Aufteilung des vom Kunden erbrachten Entgeltes auf mehrere Leistungen ist ausgeschlossen, weil es sich dabei nicht um voneinander unabhängige selbständige Leistungen handelt. Die Kundenerwartung liegt nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Erfüllung sexueller Wünsche.

In der gegenständlichen Berufung wird ausgeführt, dass wenn ein Gast sexuelle Dienstleistungen in Anspruch nimmt, genau diese Dienstleistungen die Hauptleistung darstellen und nicht das Bett auf dem diese stattfinden. Die sexuelle Erregung eines Gastes erfolge nämlich durch die Gunstwerberin, und nicht durch das Ambiente des Raumes, in dem solcherart Handlungen stattfinden sollen. Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass die Leistung der Prostituierten ohne Zurverfügungstellung der entsprechenden Räumlichkeiten nur schwerlich möglich wäre. In einem Speiselokal steht für einen Gast gewöhnlich das Stillen von Hunger und Durst im Vordergrund. Der Gastwirt stellt zu diesem Zweck Tische und Sessel zur Verfügung. Die Ausstattung (Tischtuch, Stoffservietten, Blumenschmuck, Kerzen, etc.) variiert je nach Qualität des Restaurants. Das Ambiente des Raumes (Einrichtung, Musikunterhaltung und ähnliches) beeinflusst das Wohlbefinden des Gastes bei der Konsumation von Speisen und Getränken. Der Gastwirt vermietet jedoch nicht seine Tische an den Koch, um den Verkauf der Speisen zu ermöglichen. Niemand würde daran zweifeln, dass von einer einheitlichen Leistung (Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten, Bereitstellen von Speisen und Getränken) auszugehen ist.

Auch die Berufungsausführungen, wonach es widerrechtlich sei, zwischen der Bw. und den Prostituierten ein Angestelltenverhältnis anzunehmen, weil dieses die Bestimmungen des Strafgesetzbuches verletzen würde, vermag der gegenständlichen Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil es gegenständlich nicht von Bedeutung ist, ob die Prostituierten ihrerseits ihre Leistung der Bw. gegenüber als Dienstnehmerinnen oder als selbständig Tätige (Subunternehmer) erbracht haben.

Nicht nachvollziehbar ist, warum der steuerliche Vertreter der Bw. in der Aussage, die Abgabepflichtige erziele hauptsächlich Einkünfte aus Prostitution, einen Aufhebungsgrund im

Sinne des § 299 BAO sehe. Ein Friseur bezieht Einkünfte aus den Dienstleistungen betreffend Haarschnitt, Färben, Frisieren etc., auch wenn er selbst diese Leistungen nicht erbringt und als Unternehmer die Kundinnen begrüßt, zu ihren Plätzen geleitet, die Einteilung der Friseurinnen vornimmt und schließlich von den Kundinnen den Preis kassiert. Er wird dabei auch nicht Einfluss auf den Schnitt, die Farbe, allfällige Zusatzleistungen wie etwa Nagel- und Wimpernpflege nehmen. Es obliegt der einzelnen Friseurin, diese Einzelheiten mit der Kundschaft zu vereinbaren. Ähnlich sind die Verhältnisse im vorliegenden Fall. Der Kunde kommt in das Lokal der Bw. Sie stellt die Räumlichkeiten für den Liebesdienst zur Verfügung. Die jeweiligen Details obliegen der Absprache zwischen Prostituierte und Kundschaft.

In Zusammenhang mit der Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde im Sinne der § 184 BAO wird nunmehr behauptet, es sei seitens der Abgabenbehörde verabsäumt worden, die Bw. bzw. ihren damaligen steuerlichen Vertreter aufzufordern, weitere Originalunterlagen vorzulegen. Tatsache ist, dass im Rahmen der durchgeführten Hausdurchsuchung Originalaufzeichnungen für die Monate März bis Mai 2007 beschlagnahmt worden sind. Darin waren sämtliche Umsätze, auch die der einzelnen Prostituierten pro Tag enthalten. Auf Basis dieser Unterlagen wurde ein monatlicher Durchschnittsumsatz ermittelt. Laut Auskunft der Bw. sind diese Originalaufzeichnungen für die restlichen Prüfungszeiträume nicht mehr vorhanden (vgl. BP-Bericht vom 10. September 2008, TZ. 2). Auch aus dem Abschlussbericht des Leiters der Strafsachenstelle an die Staatsanwaltschaft geht hervor, dass nur für die Monate März 2007 bis Mai 2007 Grundaufzeichnungen vorgelegt werden konnten. Da auch im gegenständlichen Verfahren keine weiteren Unterlagen vorgelegt worden sind, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass solche nicht existieren und die Abgabenbehörde daher gemäß § 184 BAO verpflichtet war, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg zu ermitteln.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Voraussetzungen für die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO nicht gegeben sind, weil die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2005 und 2006 sowie die Umsatzsteuerfestsetzungen 1-12/2007 und 1-4/2008 nicht mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes behaftet sind. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich daher der Rechtsmeinung der Abgabenbehörde erster Instanz an, wonach der Antrag auf Aufhebung der Bescheide gemäß § 299 BAO abzuweisen war.

Selbst wenn man aber von einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes ausgehen könnte, sieht sich der Unabhängige Finanzsenat zur folgenden Feststellung veranlasst: Eine Aufhebung nach § 299 BAO ist eine Ermessensentscheidung, welcher auch Zweckmäßigkeitsüberlegungen zugrunde zu legen sind. Wenn der Antragsteller durch sein Verhalten die Fehlerhaftigkeit des

Bescheides geradezu bedingt hat, in dem er trotz ausdrücklicher Aufforderung Buchhaltungsunterlagen nicht beibrachte, ist im Sinne der gesetzeskonformen Ermessensübung ein Antrag auf Aufhebung nach § 299 ebenfalls abzuweisen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 11. Februar 2010