

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Stanek in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch Mag. Rudolf Fidesser, Rechtsanwalt, Wildpretmarkt 1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 28. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes *** vom 21. April 2009, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2007 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 vom 17. Jänner 2006 erklärte die Beschwerdeführerin (Bf.) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus ihrem am 9. März 2004 eingestellten Gewerbebetrieb eines Massagestudios.

Mit den Umsatz- und Steuererklärungen vom 14. Dezember 2006 (für 2005), vom 17. Jänner 2007 (für 2006) und vom 8. Oktober 2008 (für 2007) erklärte die Bf. nunmehr ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die erklärungskonforme Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für 2005 und 2006 wurde mit Bescheiden vom 25. Jänner 2006 (für 2004) und vom 15. Dezember 2006 (für 2005) durchgeführt.

Anlässlich einer gemäß § 150 BAO die Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2007 durchgeführten Außenprüfung – Prüfungsbeginn 26. März 2007, Schlussbesprechung 31. März 2009 – traf der Prüfer in seinem Bericht nachstehende Feststellungen:

"Sachverhaltsdarstellung

Laut Aktenvermerk vom 02.03.2004, aufgenommen bei der Bezirkshauptmannschaft [B], Bereich Wirtschaft und Umwelt, durch Herrn Mag. [R], beabsichtigte [die Bf.] nachstehende Dienstleistung:

Im Standort [LAP] 2. OG, Top 5, soll ein Bordellbetrieb dahingehend ausgeübt werden, dass in 3 Zimmern die Prostitution ausgeübt werde. [Die Bf.] vermiete lediglich diese Zimmer zur Ausübung der Prostitution und stelle eine Aufsichtsperson bereit (ähnlich Hausbesorger).

Weitere Tätigkeiten werden nicht angeboten bzw. ausgeübt. Mit Herrn Mag. [G] (Wirtschaftskammer) sei Rücksprache mit dem Ergebnis gehalten worden, dass eine klare Zimmervermietung und damit keine gewerbsmäßige Tätigkeit vorläge. Damit sei nicht einmal die Ausübung eines freien Gewerbes erforderlich.

Auf die Bestimmungen des NÖ Prostitutionsgesetzes LGBI. 4005-1 sei ausdrücklich hingewiesen worden (Anzeigepflicht des Verfügungsberechtigten über Gebäudeteile, in denen die Prostitution ausgeübt wird, an die Gemeinde).

Lt. Übersicht der Gewerbeberechtigungen ist ersichtlich, dass [die Bf.] in der Zeit vom 13.04.1998 bis 02.02.2004 in X Bezirk Wien, [Adresse], bzw. in XOrt, [Adresse], ein Massagestudio betrieb.

Im Zuge der gegenständlichen Außenprüfung konnten seitens der Bp. aufgrund der vorliegenden Buchhaltungsunterlagen, Erhebungen bei der Polizei, Internetrecherchen und Betriebsbesichtigung folgende Indizien erhoben werden, welche eindeutig gegen eine reine Zimmervermietung durch [die Bf.] sprechen.

1.) Buchhaltungsunterlagen

a) Abrechnungen

Dazu wird festgehalten, dass schriftliche „Anbote zum Abschluss "einer Benützungsvereinbarung“ vorliegen, welche zwischen [der Bf.] und den Prostituierten abgeschlossen wurden und täglich geführt werden, auf welchen unter anderem der Name der Prostituierten, das Datum, der Zeit in Minuten, die Nummer des benützten Zimmers, das Benützungsentgelt, das Datum und Unterschriften festgehalten wurden.

Zu den Unterschriften ist auffällig, dass in den Benützungsvereinbarungen im Jahr 2004 neben den Unterschriften der Anbotstellerin und Zahlungsempfängerin (Frau [Bf.]) auch die Unterschrift der Benützungsberechtigten (Prostituierte) aufscheint.

Ab dem Jahr 2005 wurden neue Formulare kreiert und ist bei diesen die Unterschrift der Benützungsberechtigten nicht mehr vorgesehen.

Weiters ist auffällig, dass diese Benützungsbewilligungen mit drei verschiedenen Schreibstiften ausgefüllt und erweckt es dadurch den Anschein, dass diese schon vorausgefertigt wurden.

Neben diesen Vereinbarungen wird pro Prostituierter eine Liste geführt, welche das Datum, den Namen der Prostituierten, die Zimmernummern, die Zeiten (Benützung von - bis), der Preis, die Miete, die Zeit und die Bezahlung (Bar oder Kreditkarte) beinhalten. Die allfälligen Kreditkartenbelege sind an dieser Liste angeheftet.

b) Aufwand

Als Aufwand wurde unter anderem folgendes von [der Bf.] geltend gemacht und lauten die Rechnungsdaten zumeist auf [die Bf.]:

- Kondomeinkauf bei [Fa ABC XYZ] und [Fa XYZ];
- Anzeigeneinschaltungen in der Zeitschrift und im Onlinemagazin: „Sexmagazin – die Welt der Erotik“ und in Tageszeitungen (als Kontakttelefonnummer ist die Nummer der [der Bf.] – [022**/*****] – angeführt);
- Anzeigeneinschaltungen in der Slowakei, in welchen Gesellschafterinnen/Gespielinnen für täglich geöffnetes Erotikstudio' angeworben werden. Die Rechnungen lauten auf [HM], Bratislava, jedoch ist als Kontakt die österreichische Telefonnummer [0043/664/*****] angeführt;
- Kosten für die Homepage

Stellungnahme steuerlicher Vertreter :

Grundlage für die Vermietung der Räumlichkeiten ist ein, von einem Rechtsanwalt, ausgearbeitetes Anbot zum Abschluss einer Benützungsvereinbarung (ähnlich der Benützung einer Parkgarage, allerdings mit weniger Plätzen).

Im Jahr 2004 wurde dieses Anbot von beiden Seiten unterfertigt, von der Vermieterin und ebenso von der, das Anbot annehmenden, Benutzerin. Ab 2005 wurde auf die zweite Unterschrift verzichtet und lediglich der Erhalt der Benützungsbewilligung bestätigt. Die Formulare wurden im Büroraum der Vermieterin ausgefüllt (jederzeit überprüfbar). Da im Büroraum ein Behälter mit 25 bis 30 Kugelschreibern steht, kann es durchaus vorkommen, dass mehrere Farben verwendet werden. Die Annahme, dass diese Benützungsvereinbarungen bereits im Vorhinein ausgefüllt wurden, entspricht nicht den Tatsachen, schon alleine deshalb nicht, weil die Vermieterin nicht im Vorhinein sagen kann, welches Mädchen, wann und welches Zimmer benützt wird. Die Behauptung des Anscheins der Vorausausfertigung ist reine Spekulation und lässt sich durch nichts bestätigen!

Die Liste der Mieterinnen wird aus sicherheits- und gesundheitspolitischen Gründen geführt und entspricht durchaus einer ordnungsgemäßen Erfassung von Mieterlösen (es könnte auch eine so genannte „Strichliste“ geführt werden.). Zum Aufwand gilt, dass [die Bf.] den ausländischen Mieterinnen die notwendigen „Accessoires“ auf Vorrat einkauft und mit den Mieterinnen abrechnet. Jede Mieterin hat eine eigene Handkasse

mit Namensschild, wie auch jede eine eigene Mappe für Belege hat. Die Vermieterin stellt lediglich eine Handkassa mit Wechselgeld (€ 1.000,00) zur Verfügung.

Meist bezahlen die Kunden mit Bankomat, die wenigsten in bar, Stammkunden erhalten Kredit bei den Mädchen. Es gibt nur einen Bankomat, den die Mieterinnen erst kennen lernen müssen, um ihn dann auch alleine, bzw. im Beisein der Kunden zu bedienen.

Eine Bankomatkasse für jede Mitarbeiterin ist aus Gründen der gewerblichen Vorschriften zum Aufstellen von Bankomatkassen nicht möglich Und wäre auch für die Mieterinnen zu teuer. Die Anzeigeneinschaltungen in den einschlägigen Zeitschriften und Tageszeitungen wird aus Gründen der Rationalisierung von [der Bf.] vorfinanziert und die Mieterinnen haben in einer wöchentlichen Zahlung von € 50,-- ihren Kostenbeitrag zu bezahlen.

2.) Erhebungen bei der Polizeiinspektion [Ort]

Am 14.06.2007 wurden bei der Polizeiinspektion [Ort] Erhebungen betreffend des Bordellbetriebes [BB] vorgenommen.

Laut Information des zuständigen Polizeibeamten, [S], gab es keine Auffälligkeiten in strafrechtlicher Hinsicht und waren bis dato keine polizeilichen Einschreitungen erforderlich. Es wurde weiters angegeben, dass [die Bf.] immer die Polizeiinspektion fernmündlich kontaktierte, sobald eine neue Prostituierte ihre Tätigkeit bei [im BB] aufnimmt, um die Daten der neuen Prostituierten polizeilich aufnehmen zu können.

Stellungnahme steuerlicher Vertreter :

[Die Bf.] hat, um Ihre Zimmer vermieten zu können, natürlich aus Gründen der Unkenntnis der österreichischen Gesetzesmaterie und der Sprachprobleme seitens der Prostituierten, diese Dienstleistung übernommen, auch um den Kontrollen der Behörde in diesem Bereich Unterstützung zu geben. Würde sie diese Dienstleistung nicht erbringen, so wäre ein normaler Betrieb nicht möglich. Die Reinlichkeit und sanitären Vorschriften werden regelmäßig von der zuständigen Behörde kontrolliert.

3.) Betriebsbesichtigung

Am 21.06.2007 wurde im Beisein von [der Bf.] und der steuerlichen Vertretung, Herrn [BS], die Betriebsbesichtigung in [LAP], vorgenommen.

Im Eingangsbereich des o.a. Standortes ist eine Firmentafel mit den Initialen „LS“ (Anm. [Namensinitialen der Bf.]) angebracht. Sowohl am Postfach als auch bei der Türglocke scheinen diese Initialen ebenfalls auf.

Der Betrieb besteht aus 4 Zimmern in denen die Prostituierten ihrer, gewerblichen Tätigkeiten nachgehen. 1 Zimmer ist zusätzlich mit einem Whirlpool ausgestattet, welcher von der Bezirkshauptmannschaft XOrt mit Bescheid v. 14.9.2005 behördlich bewilligt wurde.

Als weitere Räumlichkeiten bestehen eine Küche (inkl. Sitzecke), ein Büroraum, 2 Duschräume (für Prostituierte bzw. Kunden), Gangbereich bzw. diverser - Lagerräumlichkeiten. Im Gangbereich ist eine Bankomat(Kreditkarten)kassa positioniert.

Der Wohnung angeschlossen (getrennter Eingang) ist eine Kleinwohnung wo die Prostituierten während ihres Aufenthaltes wohnen. In diesen Räumlichkeiten wird der gewerblichen Prostitution jedoch nicht nachgegangen. Dieses Zimmer wird den Mädchen unentgeltlich zur Verfügung gestellt.

Über den betrieblichen Ablauf befragt gibt [die Bf.] folgendes bekannt:

Der Betrieb wird unter dem Synonym [BB] (siehe [www.\[BB\].at](http://www.[BB].at)) geführt. Aus Gründen der Diskretion wird im Eingangsbereich jedoch bloß der Zugang mit „LS“ (Anm. [Namensinitialen der Bf.]) gekennzeichnet. Die Öffnungszeiten sind Montag bis Samstag von 9:30 bis 20:30. Es sind maximal 4 Mädchen gleichzeitig tätig, wobei sich immer 4 Mädchen im Wochenrhythmus abwechseln.

Die Kunden werden am Eingang von den Mädchen in Empfang genommen. Die Kunden bezahlen entweder in Bar oder mittels Bankomat/Kredit-Karte. Bargeld wird im Büro in einer Handkassa aufbewahrt. Die Bedienung der Automatenkasse wird ausschließlich seitens [der Bf.] oder deren Angestellten (Schwiegermutter bzw. Schwägerin) durchgeführt. Entsprechende Belege werden ebenfalls im Büro aufbewahrt. Dort liegen auch Stammkundenlisten auf wo man die Anzahl der Besuche dokumentiert. Dies ist deshalb erforderlich, da Stammkunden bei jedem 5. Besuch Rabatt gewährt wird.

Pro Prostituiert wird weiters eine Liste geführt wo Datum, Zimmernummer, Benützungszeitraum je Kunden, Preis, Miete, Zeit und Art der Bezahlung (bar/Kredit) angeführt sind. Kreditkartenbelege werden angeheftet. Diese Aufzeichnungen werden ausschließlich von [der Bf.] oder deren Angestellten durchgeführt. Am Ende des Tages werden die Beträge aufsaldiert und in die „Benützungsvereinbarung“ übertragen. Auf die Erläuterungen in Punkt 1a) wird verwiesen. [Die Bf.] gab weiters an, dass ihr bewusst war, dass für die eindeutige Zuordnung der Umsätze an die Mädchen ein Vorhandensein mehreren Bankomatkassen (je Mädchen eine) erforderlich ist. Aus Kostengründen wurde jedoch von dieser Anschaffung Abstand genommen. Ab Mitte 2006 wurde jedoch ein Konto bei der [Bank] (lautend auf [Bf.]) eröffnet, wo ausschließlich die Umsätze betreffend Bankomat bzw. Kreditkarten verbucht wurden. Davor wurden diese Umsätze auf dem Geschäftskonto [der Bf.] erfasst.

Stellungnahme steuerlicher Vertreter :

Die Vermieterin tritt mit der Abkürzung ihres Namens auf, da sie nur vermietet. Auch im Hotel HILTON stehen nicht die Namen der Mieter am Eingangstor! Dass diese Initialen Verwendung finden ist eine, im Geschäftsleben, notwendige Maßnahme, um den Kunden einen Anhaltspunkt für die Kontaktaufnahme zu geben (LS = Lebe Schöner).

Der Betrieb besteht nicht aus 4 Zimmern und Nebenräumen, sondern es befinden sich 4, zur Vermietung solcher Art bestimmte Räumlichkeiten, mit den dazugehörigen, notwendigen und auch gesetzlich vorgeschriebenen Sanitäreinheiten im Haus.

Die Vermietung gehört zu den außerbetrieblichen Einkünften. Die Umsätze der Bankomatkasse wurden aus Gründen der Rationalisierung zunächst auf das

Geschäftskonto der Vermieterin überwiesen und als Eingänge verbucht. Diese Eingänge werden auf die Mieterinnen, aufgrund der vorliegenden Eintragungen, ausbezahlt. Derzeit ist ein eigenes Konto für die Bankomateingänge eingerichtet! Eines ist sicherlich ganz eindeutig, dass [die Bf.] niemals gegenüber den Kunden der Mieterinnen aufgetreten ist, noch das Geld für die, von den Mieterinnen geleisteten Dienste, persönlich entgegengenommen oder Privatverhandlungen geführt hat. Weiters sind die Mieterinnen weder persönlich noch wirtschaftlich von der Vermieterin abhängig, denn sie können frei wählen wer, wofür, wie lange und wie teuer sie ihre Dienste erbringen. Zusätzlich sind durch Preislisten die Dienste der Mieterinnen bekannt gegeben. Diese Preislisten wurden gemeinsam mit den Mieterinnen erstellt und sind auch am Markt orientiert. Es steht ihnen auch frei, wann und wie lange sie die Räume nutzen wollen. [Die Bf.] ist als Vermieterin von den Mieterinnen wirtschaftlich abhängig und nicht umgekehrt!

4.) Abgabenrechtliche Würdigung

Aufgrund des vorstehend angeführten Sachverhaltes ergibt sich, dass die Tätigkeiten der [Bf.] im Bordellbetrieb [BB] weit über die Tätigkeiten einer reinen Zimmervermietung hinausgeht und ist dieser daher der gesamte Umsatz zuzurechnen.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt zu bemessen. Entgelt ist alles, was der "Empfänger einer Lieferung, oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme). Dazu gehören insbesondere auch Gebühren von Rechtsgeschäften und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstigen Leistungen verbundenen Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

Im Erkenntnis vom 20.12.2000, ZI. 98/13/0047, 0048, hat der VwGH die Auffassung vertreten, eine Aufteilung des Entgeltes in dem von ihm zu entscheidenden Fall auf „Mädchen“ und „Zimmer“ sei deswegen unzutreffend; weil die Leistungskomponenten „Mädchen“ und „Zimmer“ im gegebenen Zusammenhang nicht geteilt werden können.

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 Prostituierten, die in Betrieben wie jenen der [Bf.] ([BB]) typischerweise in dort vorhandenen Räumlichkeiten erbracht werden.

Selbst wenn getrennte Leistungsbeziehungen Kunde - Prostituierte einerseits und Prostituierte - Betriebsinhaber andererseits bestehen sollen (und der Bordellbetreiber eigene Umsätze nur aus der Zimmerbereitstellung und nicht aus der Prostitution insgesamt erzielt), so läge auch hinsichtlich der Zurverfügungstellung der Zimmer an die Prostituierten keine herkömmliche Zimmervermietung vor, sondern werden vom Bordellbetreiber und – den 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.

[Die Bf.] hat

- a) Räume samt entsprechender Ausstattung zur Ausübung der Prostitution zur Verfügung gestellt ,*
- b) beim Eingang des Standortes in [LAP], eine Firmentafel mit den Initialen „LS“ ([Namensinitialen der Bf.]) anbringen lassen – bei der Türglocke scheinen ebenfalls diese Initialen auf,*
- c) für die Organisation des Bordellbetriebes gesorgt,*
- d) Werbung für den Bordellbetrieb [BB] in Tageszeitungen unter der Rubrik „Clubmassagen“ betrieben,*
- e) In Tschechien und der Slowakei mit Stellenanzeigen Prostituierte angeworben,*
- f) die Preise der angebotenen Leistungen in jedem „Zimmer“ in Form einer Preistafel angegeben,*
- g) in ihren Räumlichkeiten den Kunden Gelegenheit zum Erhalt von Prostitutionsleistungen geboten,*
- h) die Neubeginne der Prostituierten der zuständigen Polizeiinspektion gemeldet,*
- i) die Fahrten zu den zuständigen Behörden (Bezirkshauptmannschaft, Gesundheitsbehörde usw.) mit den Prostituierten vorgenommen und*
- j) das Inkasso der Erlöse für die Prostitutionsleistungen überwiegend selbst vorgenommen oder durch Nichtprostituierte (Schwägerin) vornehmen lassen (Bankomat/Kreditkarten-Kasse).*

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wurden den Kunden gegenüber die Prostitutionsleistungen durch [die Bf.] als Unternehmerin erbracht. Nach außen hin, dem Gast gegenüber, ist [die Bf.] selbst oder durch ihre Mitarbeiter (Schwägerin) als Unternehmerin aufgetreten.

Im Sinne der bei Laudacher, Zimmererlöse aus Bordellbetrieben, UFS Aktuell 2004/9, 333, dargestellten Entscheidungen, ist daher der Gesamtumsatz aus der Prostitution [der Bf.] als nach außen hin auftretenden Unternehmerin zuzurechnen.

Bei in Bordellbetrieben arbeitenden Prostituierten aus Ost- oder außereuropäischen Staaten wird typischerweise zum einen eine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit vom Bordellbetreiber und zum anderen eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Bordells gegeben sein, sodass eine selbständige Ausübung der Tätigkeit als Prostituierte in diesen Fällen – ohne entsprechende für eine Selbständigkeit der einzelnen Prostituierten sprechende Sachverhaltsgrundlagen – äußerst fraglich erscheint. (UFS RV/0442-W/04 vom 22.03.2005)

Stellungnahme steuerlicher Vertreter :

Meine Mandantin wehrt sich entschieden gegen die Äußerung „Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wurden den Kunden gegenüber Prostitutionsleistungen durch [die Bf.] als Unternehmerin erbracht“. Sie hat in keiner Weise Vermittlungsleistung, noch sonstige Leistungen gegenüber den Kunden der Mieterinnen erbracht! Es ist daher eine reine Spekulation seitens der prüfenden Organe festzustellen: wie konnte man die Umsätze der Mieterinnen auf die Vermieterin zuordnen, um im Nachhinein die Vermieterin in wirtschaftliche Schwierigkeiten zu bringen. Tatsache ist, dass sie in keinerlei Art und Weise in die Geschäfte der Mieterinnen einschreitet, sie gibt lediglich Hilfestellung bei Werbung und der Besorgung von notwendigen Produkten und hilft bei den Aufzeichnungen, damit ihre Mieterinnen ihrer Erwerbstätigkeit nachkommen können. Es wurden auch keinerlei Getränke an die Kunden verkauft.

Aufgrund obiger Sachverhaltsdarstellung kann man (auch unter Berücksichtigung der Einwände seitens des steuerlichen Vertreters) erkennen, dass eine Vielzahl von Gründen für eine Eingliederung der Mädchen in den Betrieb von [der Bf.] spricht. Die Tätigkeit [der Bf.] geht daher über eine bloße Zimmervermietung hinaus, weshalb der gesamte Umsatz [der Bf.] zuzurechnen ist.

Erläuterung zur beigefügten Berechnung:

Eine Analyse der Mädchenabrechnungen für die Jahre 2004 bzw. 2005 ergab, dass die bisher erfasste Bruttomiete durchschnittlich 40% des Mädchenumsatzes ergibt. Die Umsätze der Jahre 2006 u. 2007 werden auf Basis dieses %-Satzes im Schätzungswege ermittelt.

Umsatzsteuer :

Als Nettogesamtumsatz wird der gesamte Mädchenumsatz (netto) herangezogen. Die Bemessungsgrundlage wird in weiterer Folge um den bisher erklärten Mietumsatz gekürzt. Die vom ermittelten Differenzbetrag errechnete Umsatzsteuer (20%) bildet die Zahllast an Umsatzsteuer.

Einkommensteuer :

Der Betrag den die Mädchen tatsächlich für Ihre Dienstleistungen bekommen haben (Einnahmen gesamt brutto abzüglich der einbehaltenen 'Bruttomiete) wird seitens der Betriebsprüfung als Aufwand berücksichtigt. Letzlich wird daher dieser Betrag als Brutto/ Nettobetrag erfasst, da es diesbezüglich ohne entsprechender Rechnung keine Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann. Ein Vorsteuerabzug wäre jedoch bei Vorlage einer entsprechenden Rechnung zu gewähren.

Weiters werden die bisher erklärten Einnahmen um die erklärten Mieteinnahmen netto bereinigt.

Ermittlung Verhältnis Preis:Miete

Jahr	Preis	Miete brutto	%-Anteil v. Preis	Miete netto
2004	155.627,00	63.081,00	40,53	52.567,50
2005	251.362,00	101.825,00	40,51	84.854,17

Umsatzsteuer

	2004	2005	2006	2007
Bruttoumsatz lt. Bp	155.627,00	251.362,00	247.334,00	252.490,00
Nettoumsatz lt. Bp	129.689,17	209.468,33	206.111,98	210.408,15
Erklärt netto	-55.197,87	-85.599,53	-82.444,79	-84.163,26
Differenz netto	74.491,30	123.868,80	123.667,19	126.244,89
<u>USt 20% = USt mehr</u>	14898,26	24773,76	24733,44	25248,98
Miete erklärt netto	55.197,87	85.599,53	82.444,79	84.163,26
Miete erklärt brutto	66.237,44	102.719,44	98.933,75	100.995,91

Einkommensteuer

	2004	2005	2006	2007
Einnahmen netto gesamt	129.689,17	209.468,33	206.111,98	210.408,15
Ausbezahlt an Mädchen brt.	-89.389,56	-148.642,56	-148.400,25	-151.494,09
Miete netto erklärt	-55.197,87	-85.599,53	-82.444,79	-84.163,26
Differenz	-14.898,26	-24773,76	-24.733,06	-25.249,20

Steuerliche Feststellungen

Tz 1 [Adresse BB]

Wie in der beigefügten Sachverhaltsdarstellung näher erläutert werden die bisher erklärten Einkünfte aus, Vermietung und Verpachtung den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Hinsichtlich der neuen Bemessungsgrundlagen wird auf die Berechnungsunterlagen verwiesen.

Steuerliche Auswirkungen :

Umsatzsteuer	2004	2005	2006	2007
Steuerbarer Umsatz – Einn. lt. Bp netto	129.689,17	209.468,33	206.111,95	210.408,15
Steuerbarer Umsatz – erklärt netto	-55.197,87	-85.599,53	-82.444,79	-84.163,26
20% Normalsteuersatz – Einn. 20% lt. Bp	129.689,17	209.468,33	206.111,95	210.408,15
20% Normalsteuersatz – erklärt netto	-55.197,87	-85.599,53	-82.444,79	-84.163,26
 Einkommensteuer				
Eink. aus Gw. – Korregierte Einkünfte	-6.443,56	-8.909,41	-8.461,47	4.843,75
Eink. aus Gw. – Einnahmen lt. Bp netto	129.689,17	209.468,33	206.111,95	210.408,15
Eink. aus Gw. – Aufwand Mädchen	-89.389,56	-148.642,56	-148.400,25	-151.494,09
Eink. aus Gw. – Miete netto erklärt	-55.197,87	-85.599,53	-82.444,79	-84.163,26
Eink. aus V+V – korregierte Eink. V+V	6.443,56	8.909,41	8.461,47	-4.843,75

Änderung der Besteuerungsgrundlagen

Umsatzsteuer

[000]-steuerbarer Umsatz	2004	2005	2006	2007
Vor-Bp	61.474,25	90.370,29	82.444,79	84.163,26
Tz-1-[Adr-BB]-Einnahmen lt-Bp-netto	129.689,17	209.468,33	206.111,95	210.408,15
Tz-1-[Adr-BB]-erklärt-netto	-55.197,87	-85.599,53	-82.444,79	-84.163,26
Nach-Bp	135.965,55	214.239,09	206.11,98	210.408,15

[022]-20-%-Normalsteuersatz	2004	2005	2006	2007
Vor-Bp	61.474,25	90.370,29	82.444,79	84.163,26
Tz-1-[Adr-BB]-Einnahmen lt-Bp-netto	129.689,17	209.468,33	206.111,95	210.408,15
Tz-1-[Adr-BB]-erklärt-netto	-55.197,87	-85.599,53	-82.444,79	-84.163,26
Nach-Bp	135.965,55	214.239,09	206.11,98	210.408,15

Einkommensteuer

[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb

	2004	2005	2006	2007
Vor-Bp	-10.517,33	0,00	0,00	0,00
Tz-1-[Adr-BB]-korr.-Einkünfte-Gw.	-6.443,56	-8.909,41	-8.461,47	4.843,75
Tz-1-[Adr-BB]-Einnahmen lt-Bp-netto	129.689,17	209.468,33	206.111,95	210.408,15
Tz-1-[Adr-BB]-Aufwand-Mädchen	-89.389,56	-148.642,56	-148.400,25	-151.494,09
Tz-1-[Adr-BB]-Miete-netto-erklärt	-55.197,87	-85.599,53	-82.444,79	-84.163,26
Nach-Bp	-31.859,15	-33.683,17	-33.194,53	-20.405,45

[370] Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung

	2004	2005	2006	2007
Vor-Bp	-6.443,56	-8.909,41	-8.461,47	4.843,75
Tz-1-[Adr-BB]-korr.-Einkünfte-V+V	6.443,56	8.909,41	8.461,47	-4.843,75
Nach-Bp	0,00	0,00	0,00	0,00

..."

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und setzte in Anlehnung an die getroffenen Feststellungen mit Bescheiden vom 21. April 2009 – nach Wiederaufnahme der jeweiligen Abgabenverfahren – die Einkommen- und Umsatzsteuer für 2004 und 2005 neuerlich sowie die Einkommen- und Umsatzsteuer für 2006 und 2007 erstmals und von den Erklärungen abweichend fest.

Mit Schriftsatz vom 28. Mai 2009 erhob der Rechtsvertreter der Bf. gegen die im Zuge der Betriebsprüfung ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 – 2007 die nunmehr als Beschwerde zu wertende Berufung und führte begründend aus:

" ... Ausgehend von der Sachverhaltsdarstellung der Behörde erweist sich die; abgabenrechtliche Würdigung und die daraus abgeleiteten Rechtsfolgen aus folgenden Gründen als unzutreffend:

Die belangte Behörde kommt in der abgabenrechtlichen Würdigung zum unrichtigen rechtlichen Ergebnis, dass die Tätigkeit der Berufungswerberin im Bordellbetrieb [BB] weit über die Tätigkeit einer reinen Zimmervermietung hinausgehen würde und ihr daher der gesamte Umsatz (der Prostituierten) zuzurechnen wäre.

Weiters kommt die Behörde zum unrichtigen rechtlichen Ergebnis, dass die Zurverfügungstellung der Zimmer zur Ausübung der Prostitution und die Prostitution selbst eine einheitliche Leistung wäre, da der Gast nicht an einer Beherbergung interessiert ist, sondern an sexuellen Leistungen durch die Prostituierten (...).

Weiters kommt die Behörde zum unrichtigen rechtlichen Ergebnis, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den Kunden gegenüber die Prostitutionsleistungen durch [Bf.] als Unternehmerin erbracht worden wären und nach außen hin, dem Gast gegenüber, [die Bf.] selbst oder durch ihre Mitarbeiter (Schwägerin) als Unternehmerin aufgetreten wäre.

Die Behörde erkennt, dass – ausgehend von den von der Behörde in der Sachverhaltsdarstellung getroffenen Feststellungen – von der Berufungswerberin den Kunden der Prostituierten gegenüber keine einzige Leistung erbracht oder angeboten wurde.

- die Zimmer wurden den Prostituierten von der Berufungswerberin im Rahmen einer Benützungsvereinbarung zur Verfügung gestellt (keine Leistungsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und den Kunden der Prostituierten);*
- die Preise für die Dienstleistungen der Prostituierten werden von den Prostituierten festgelegt, von diesen bar oder über einen Bankomat kassiert und von diesen, vereinnahmt, jede Prostituierte hat eine eigene Handkasse (keine Leistungsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und den Kunden der Prostituierten);*
- die Inseratkosten werden aus Gründen der Rationalisierung von der Berufungswerberin vorfinanziert und von den Prostituierten ersetzt, d.h. zur Gänze bezahlt (keine Leistungsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und den Kunden der Prostituierten);*
- die Berufungswerberin unterstützt die Prostituierten und die Polizeibehörden, um die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und behördlichen Auflagen (polizeiliche Meldungen, Einhaltung der sanitären Vorschriften, etc.), zu deren Einhaltung sich die Berufungswerberin ihrem Vermieter (dem Wohnungseigentümer) gegenüber im Hauptmietvertrag vertraglich verpflichtet hat, sicherzustellen (keine Leistungsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und den Kunden der Prostituierten);*
- die Kunden der Prostituierten stehen zur Berufungswerberin in keinem Entgeltverhältnis, das Entgelt für die Benützung der Zimmer wird nicht von den Kunden, sondern von den Prostituierten geschuldet und bezahlt (keine Leistungsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und den Kunden der Prostituierten);*

- die Prostituierten erbringen ihre Dienstleistungen ihren Kunden gegenüber als selbständige Unternehmerinnen; zwischen den Prostituierten und der Beschwerdeführerin bestehen weder Dienstverhältnisse noch Werkverträge (keine Leistungsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und den Kunden der Prostituierten);

- den Kunden der Prostituierten werden von der Berufungswerberin weder Getränke noch sonstige Waren angeboten oder verkauft, noch werden den Kunden der Prostituierten Zimmer vermietet (keine Leistungsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und den Kunden der Prostituierten);

Daraus ist ersichtlich, dass eine Leistungsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und den Kunden der Prostituierten nicht vorliegt, weshalb der Berufungswerberin die Umsätze der Prostituierten weder wirtschaftlich noch steuerrechtlich zugerechnet werden können.

...

Die Rechtsansicht der Behörde ist unrichtig, die bekämpften Bescheide sind aufzuheben.

... "

Die Bf. stelle den Antrag, entweder der gegenständlichen Berufung Folge zu geben und die bekämpften Bescheide zur Gänze aufheben oder die Umsatz- bzw. Einkommensteuer 2004 bis 2007 jeweils ohne Berücksichtigung der Einnahmen der Prostituierten festsetzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg bleibt festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht die Entscheidung im gegenständlichen Beschwerdeverfahren mit Beschluss vom 26. Jänner 2017 bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen und von der Bf. angestrebten (außerordentlichen) Revisionsverfahren (Ra 2016/13/0051) aussetzte.

Die (außerordentliche) Revision der Bf. richtete sich dabei gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28. September 2016, RV/7101267/2010, mit dem die Beschwerde der Bf. betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum März bis Dezember 2004 und die Jahre 2005 bis 2009 als unbegründet abgewiesen wurde. Der Verwaltungsgerichtshof hatte im Revisionsverfahren die Frage zu beurteilen, ob die Prostituierten ihre Tätigkeiten im Rahmen eines von der Bf. geführten Bordellbetriebes, sohin im Rahmen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988, oder ihre Tätigkeiten selbstständig ausübten.

Diese außerordentliche Revision wies der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 21. März 2018 als unzulässig zurück.

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren wird gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen nunmehr fortgesetzt und ist dabei die Zurechnung von Umsätzen und Einnahmen

aus Prostitution bei der Bf. strittig. Während die Bf. die Ansicht vertritt, sie habe lediglich Zimmer an Prostituierte vermietet und hätten diese ihre Tätigkeit selbständig, auf eigene Rechnung, auf eigenes Risiko und somit als selbständige Unternehmerinnen ausgeübt, vertritt das Finanzamt diese Ansicht nicht und rechnete die Umsätze und Einnahmen aus Prostitution der Bf. zu.

Aus den vorgelegten Akten des Abgabenverfahrens, den Feststellungen der bei der Bf. durchgeführten Betriebsprüfung und insbesondere auch aus den eigenen Angaben der Bf. im Zuge der bei ihr am 21. Juni 2006 durchgeführten Betriebsbesichtigung, ergibt sich nachstehender Sachverhalt und wird dieser als erwiesen erachtet:

Die Prostituierten haben ihre Tätigkeit in der Bf. zurechenbaren (und von dieser eingerichteten) Räumlichkeiten ausgeübt.

Die Bf. hat über Anzeigeneinschaltungen (ABp AS 139, AS 208) Prostituierte angeworben. Wenn eine Prostituierte ihre Tätigkeit aufgenommen hat, so hat die Bf. die zuständige Polizeiinspektion davon in Kenntnis gesetzt, welche dann die Daten der neuen Prostituierten polizeilich aufgenommen hat.

Die Bf. hat in (Tages-)Zeitungen und in Onlinemagazinen Werbung für den Bordellbetrieb [BB] betrieben (ABp AS 73, AS 140 - 142). Auf ihrer Homepage hat die Bf. die Leistungen der Prostituierten und die dafür zu zahlenden Entgelte (einschließlich der Rabattbedingungen) veröffentlicht (ABp AS 66 – 91).

Sowohl beim Eingang zum Bordellbetrieb [BB] als auch bei der Türglocke scheinen nur die Initialen der Bf. auf.

Der Bordellbetrieb [BB] hatte von Montag bis Samstag von 09:30 Uhr bis 20:30 Uhr geöffnet (ABp AS 76). Während der Öffnungszeit des Bordellbetriebes waren maximal vier Prostituierte gleichzeitig anwesend.

Die Kunden wurden am Eingang von den Prostituierten in Empfang genommen.

Die Kunden haben entweder in bar oder mit Bankomat- bzw. Kreditkarte bezahlt. Das Bargeld wurde in einer Handkasse im Büro (der Bf.) aufbewahrt. Die Kartenkasse wurde ausschließlich von der Bf. bzw. deren Angestellten (Schwiegermutter oder Schwägerin) bedient. Auch wurden die Betriebsstättenwechsel des Bordellbetriebes von der Bf. den Kreditkartenunternehmen mitgeteilt um einen reibungslosen Übergang beim bargeldlosen Zahlungsverkehr auf das Konto der Bf. zu gewährleisten (ABp AS 112 – 116).

Für jede Prostituierte wurde eine Liste mit folgenden Angaben geführt: Datum, Zimmernummer, Benützungszeitraum je Kunden, Preis, Zeit, Miete und Art (bar/Karte) der Bezahlung. Allfällige Kreditkartenbelege wurden an diese Liste angeheftet. Diese Listen wurden ausschließlich von der Bf. bzw. von ihren Angestellten geführt. Am Ende des Tages wurden die Beträge ("Miete") saldiert und in die "Benützungsvereinbarung" übertragen (ABp AS 93 – 102).

Weiters wurden Stammkundenlisten geführt, in denen die Anzahl der Besuche dokumentiert wurden, da Stammkunden bei jedem fünften Besuch ein Rabatt gewährt wurde. Diese Stammkundenlisten wurden ebenfalls im Büro (der Bf.) aufbewahrt.

Somit ergibt sich – wie auch das Finanzamt zutreffend ausführt – dass die Bf. einen Bordellbetrieb geführt hat. Sie hat sich nicht nur darauf beschränkt, die dafür erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen, sondern sie hat den gesamten Bordellbetrieb auch organisiert, indem sie (selbst) neue Prostituierte angeworben, Werbung für den Bordellbetrieb betrieben und die Öffnungszeiten ihres Bordellbetriebes (= die Anwesenheitszeiten der Prostituierten) festgelegt und über die Tätigkeit der Prostituierten Aufzeichnungen (Liste pro Prostituierte, Stammkundenliste) geführt hat. Bei dem sogenannten "Benützungsentgelt" (= € 1,00 pro Minute Zimmerbenützung der Prostituierten mit dem Kunden) handelt es sich daher nicht um ein Mietentgelt, sondern um den Anteil an den Prostitutionsentgelten, den die Bf. für sich einbehalten hat.

Dass die Prostituierten ihre Sexdienstleistungen in dem von der Bf. geführten Bordellbetrieb [BB] im Rahmen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 EStG erbrachten und ausübten, wird durch den oben angeführten Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes nunmehr als geklärt erachtet und ist die Amtspartei daher zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die Prostituierten ihre Tätigkeit im Rahmen von Dienstverhältnissen (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach Abs. 2 Z. 1 leg. zit. wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Nach § 4 Abs. 3 UStG 1994 gehören nicht zum Entgelt die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig wird (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses; vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 254). Wer also zu einer Leistung verpflichtet ist, wird, sofern er die Leistung auch tatsächlich im eigenen Namen ausführt, umsatzsteuerrechtlich als Leistender angesehen.

Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (VwGH 15.01.1990, 87/15/0157; VwGH 18.12.1996, 95/15/0149; VwGH 31.10.2001, 97/13/0066).

Leistender ist somit, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Dem Unternehmer sind auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer erbringen lässt (vgl. VwGH 18.12.1996, 95/15/0149; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0143).

Entgelt ist demnach, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder der sonstigen Leistung steht. Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leistet, ist unbeachtlich. Der Abzug von Betriebsausgaben kommt nicht in Betracht. Bemessungsgrundlage ist das ungekürzte Entgelt. Dass der Unternehmer daraus seine Geschäftsunkosten decken muss, ist gleichgültig (vgl. Ruppe, UStG², § 4, Tz. 10 und 17, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

In Fortführung dieses Grundsatzes bestimmt § 22 Abs. 1 BAO, dass durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Nach allgemeiner Lehre und Judikatur (siehe z.B. Doralt, EStG, § 2 Rz 142, VwGH 09.07.1997, 95/13/0025; 31.03.1998, 98/13/0039; 26.02.2004, 99/15/0127; 24.05.2007, 2005/15/0052; 15.12.2010, 2008/13/0012) werden Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 EStG 1988 angeführten Einkunftsarten demjenigen zugerechnet, dem die Einkunftsquelle zuzuordnen ist.

Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Maßgeblich ist die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge; die rechtliche Gestaltung ist nur so weit von Bedeutung, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Aufgrund dieser einhelligen Aussagen von Lehre und Judikatur hat sich die Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Frage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, also an einem der tragenden Grundsätze des Abgabenrechts, nämlich jenem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, der in § 21 Abs. 1 BAO verankert ist, zu orientieren, wobei in diesem Zusammenhang die nach außen tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich ist.

In zahlreichen Erkenntnissen setzte sich der Verwaltungsgerichtshof und das Bundesfinanzgericht mit der Frage der Zurechnung der Umsätze aus Prostitutionsleistungen an den Bordellbetreiber auseinander. Exemplarisch wird auf jenes des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Juni 2017, RV/5101833/2015 verwiesen. Darin führte das Bundesfinanzgericht (unter anderem) begründend aus:

" ... 2. Zurechnung der Umsätze an die Inhaberin des Bordells:

a. (1) Bis zur Berufungsentscheidung der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 20.3.2002, RV/148-11/12/97 und der FLD für Oberösterreich vom 21. Oktober 2002, RV/1416/1-6/2002 war laufend strittig, inwieweit Entgelte von Prostituierten (oder anderen in der Sexbranche tätigen Damen) dem jeweiligen Betreiber der Etablissements zugerechnet werden konnten.

(2) Mit den VwGH-E vom 15.6.2005, 2002/13/0104 und vom 22.9.2005, 2003/14/0002 (denen eine Reihe weiterer einschlägiger Erkenntnisse gefolgt ist) wurde klargestellt, dass bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Umsätze der Damen dem Betreiber der Lokalität zuzurechnen sind.

(3) In den zuvor genannten VwGH-Entscheidungen wurden (zunächst) für Barbetriebe mit Separees jene Grundlagen dargestellt, die zur Zurechnung der Umsätze an den Betreiber der Lokalität führen (s dazu Laudacher, SWK 32/2005, S 899):

- Die Leistung des Barbetreibers besteht darin, dass er die Gelegenheit zum Separeebetrieb anbietet. Der Lokalbetreiber steht daher nicht außerhalb eines nur zwischen den Mädchen und den Gästen stattfindenden Leistungsaustausches. Dass Leistungen (wie zB das Inkasso) durch "Erfüllungsgehilfen" erbracht werden, hindert die Umsatzzurechnung an den Betreiber nicht.

- Entscheidend ist die Gestaltung des Betriebes und ob die Prostituierten mit dem Betreiber eine Vereinbarung treffen, die Gäste zu animieren. Dabei werden zwischen den Prostituierten und den "Kunden" die (sexuellen) Vereinbarungen getroffen, dies schließt aber die Einschaltung des Lokalbetreibers in die Leistungsbeziehung nicht aus. Auch welcher Person der Abnehmer (Kunde) das Entgelt übergibt, ist nicht entscheidend. Bietet der Lokalbetreiber die Möglichkeit zum Besuch der Separees an und hat er die Gestaltung der Vorgänge im "Lokal" im Wesentlichen in der Hand, so hat er die Möglichkeit zur Erbringung dieser "Dienstleistungen" verschafft. Tritt nach der Faktenlage der Lokalbetreiber überwiegend nach außen auf, so sind ihm die im Lokal erzielten Umsätze zuzurechnen. Entscheidend ist dabei das Gesamtbild der Gegebenheiten im Betrieb. Ist der Lokalbetreiber für die wesentlichen Leistungen zuständig

- Werbeeinschaltungen,
- Preisfestlegungen,
- Strukturierung und Überwachung der Hausordnung,
- Auswahl der Mädchen und
- vom Betreiber oder von Vertrauenspersonen durchgeführtes Inkasso,

so steht er nicht außerhalb eines zwischen den Mädchen und den Kunden stattfindenden Leistungsaustausches. Es spricht dann die Verkehrsauffassung dafür, dass der Leistungsaustausch über ihn erbracht wurde (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0002).

(4) Die bezeichneten Voraussetzungen für eine Zurechnung der Umsätze an den Betreiber der jeweiligen Lokalität wurden in einer Reihe von Entscheidungen von UFS und VwGH (E vom 24.1.2007, 2003/13/0138 zu einer Bar; E vom 20.5.2010, 2006/15/0290 zu einer angeblichen bloßen "Vermietung") bestätigt und damit diese Rspr weiter verfestigt. In VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, stützt sich die Behörde bei der Umsatzzurechnung darauf, dass die Betreiberin die Räumlichkeiten samt Ausstattung zur Verfügung stellte, die Organisation (Zimmereinteilung des Betriebes) in der Hand hatte und für die regelmäßige Anwesenheit der Prostituierten sorgte. Zudem hätten die Prostituierten auch keine Rechnungen bezüglich der weitergegebenen Entgelte gelegt. Nach VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135 ergibt sich das Vorhandensein einer entsprechenden Organisation schon aus der Bewilligung zum Betrieb eines "Zimmerbordells" an dem in der Bewilligung genannten Standort. Bezüglich der UFS-Judikatur wird zB auf UFS 2.8.2006, RV/1546-W/04 verwiesen, wo der Betreiber nur Mieterlöse erfasste, die Behörde aber aufgrund der strikten Einordnung der Damen in den Geschäftsbetrieb (Preisregelung, Kontrolle Geschäftsgang usw.) und dem Auftreten von kontrollierenden Personen als "Chef", von einer notwendigen Zurechnung der Umsätze an den Lokalbetreiber ausging.

b. Die vorangehend angestellten Überlegungen gelten auch für Massagebetriebe:

- Der Entscheidung des UFS vom 23.11.2007, RV/0230-L/07 ist zu entnehmen, dass Umsätze die im Rahmen eines Massagestudios von den Masseusen erbracht werden, dem Betreiber des Massagestudios zuzurechnen sind.

...

‘Merkmal einer überwiegend durch Lokalbesitzer/Studiobetreiber nach außen hin erfolgenden Leistungserbringung ist, dass diese alle wichtigen Funktionen des "Betriebes" in der Hand haben. In der Regel wird ein "Haus", in dem (sexuelle) Dienste unterschiedlichen Grades angeboten werden, von einem als "Chef" auftretenden Inhaber (oder einer Inhaberin) geführt ... und gemanagt. Nach VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199 ist für die Frage, ob die bloße Vermietung von Grundstücken (wie von der Bf. behauptet) vorliegt oder ein Gewerbebetrieb, entscheidend, ob den Prostituierten Wohnungen im Wesentlichen "passiv" überlassen wurden oder ob durch Maßnahmen oder Einrichtungen eine Organisation geschaffen bzw unterhalten wurde, die die gewerbsmäßige Unzucht der Bewohnerinnen gefördert hat. Übertragen auf den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass es darauf ankommt, ob die Wohnungen nur passiv zwecks "Massagen" vermietet

wurden oder der Besitzer der Wohnungen die "erotischen Massagen" aktiv im Rahmen seiner Organisation herbeigeführt hat. Die Dominanz des Inhabers ist insbesondere aus den Zeugenvernehmungen und Feststellungen bzw Beobachtungen der Betriebsprüfung abzuleiten.`

... "

Betrachtet man nunmehr den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so ist ersichtlich, dass die Tätigkeiten der Bf. weit über die "reine Zimmervermietung" an die Prostituierten hinausgeht. Das Vorbringen der Bf. sie hätte den Prostituierten lediglich Zimmer vermietet steht im Widerspruch zum festgestellten Sachverhalt. Ein umfassendes Auftreten der Bf. als Bordellbetreiberin und der Aufbau einer Organisation zur Ermöglichung des Zusammentreffens von Prostituierten und Kunden ist (auch) im vorliegenden Fall offensichtlich. Die Übernahme des Unternehmerrisikos durch die Bf. ergibt sich nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes aus folgenden Umständen:

- zur Verfügung stellen von vier Räumen samt entsprechender Ausstattung (Sanitärräume, Whirlpool) zur Ausübung der Prostitution;
- Anbringen einer Firmentafel mit den Namensinitialen der Bf. am Standort des Bordellbetriebes;
- Organisation des Bordellbetriebes (feste Öffnungszeiten), keine variable Preisgestaltung durch die Frauen selbst sondern Preisvorgabe der Dienstleistungen in Form einer Preistafel durch die Bf., Großhandelseinkauf von Kondomen durch die Bf. (Weiterverrechnung an die Frauen);
- Einsatz von Werbung für den Bordellbetrieb in Tageszeitungen unter der Rubrik "Clubmassagen" sowie Internet-homepage des Bordellbetriebes mit den relevanten Informationen wie Öffnungszeiten und Preisgestaltung;
- Inkasso der überwiegenden Kredit- und Bankomatkartenerlöse für die Prostitutionsleistungen (Bankomat/Kreditkarten-Kasse) durch die Bf.;
- Suche von Frauen zum Zwecke der Prostitution mit Stellenanzeigen in Tschechien und der Slowakei, Meldung der Neuprostituierten bei zuständigen Polizeiinspektion und Begleitung dieser Frauen zu den zuständigen Behörden (Bezirkshauptmannschaft, Gesundheitsbehörde).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass das Finanzamt daher zu Recht die Prostitutionsleistungen der Bf. zugerechnet und die an die Prostituierten entrichteten "Fremdleistungsentgelte" als Aufwand erfasst hat.

Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Zur Frage der Zurechnung von Prostitutionsumsätzen gab es eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die in diesem Erkenntnis Bezug genommen wurde (vgl. etwa VwGH vom 20.5.2010, 2006/15/0290). Von dieser Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen, weshalb wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 27. April 2018