



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 8. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oberwart, vertreten durch Mag. Edith Hanel-Schmidt, vom 29. Mai 2002 betreffend Umsatzsteuer 2001 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Februar 2002 nach am 14. März 2005 in Oberwart durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert; der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 wird gemäß § 200 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Laut Gewerberegister betrieb der Bw. das nichtbewilligungspflichtige gebundene Gewerbe „Gastgewerbe“ mit den Berechtigungen gemäß § 142 Abs. 2 bis 4 GwO 1994 in der Betriebsart „Bar“ (Gewerbeschein vom 29. Juni 2001).

Ab 15. November 2002 wurde das Gewerbe ruhend gemeldet.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Hartberg vom 10. November 2003 wurde ein Schuldenregulierungsverfahren über den als arbeitslos bezeichneten Bw. mangels Kostendeckung nicht eröffnet.

Laut einer Einnahmen/Ausgabenrechnung für das Jahr 2001 betrieb der Bw. sein Gewerbe an (zu teilweise unterschiedlichen Zeiten) vier Standorten.

Für das Jahr 2000 ist eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 sowie eine berichtigte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 aktenkundig,

wonach der Bw. zum Einen bei Versicherungen beschäftigt war, zum Anderen Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht erzielte.

Steuererklärungen für das Jahr 2001 wurden nicht abgegeben.

Aufgrund der vom Bw. abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen ergab sich für das Jahr 2001 eine Umsatzsteuerzahllast von € 6.265,85.

Im Jänner 2002 führte das Finanzamt Oberwart eine Nachschau gemäß § 144 BAO durch, bei welcher es unter anderem zu folgenden Feststellungen kam:

„Überprüfung der Vorsteuerbeträge

Sämtliche Unterlagen befinden sich beim Steuerberater in Graz, der auch die Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt.

Die bisher noch nicht eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Juni, Juli, August und Oktober, November 2001 werden lt. Angaben des Abgabepflichtigen innerhalb der nächsten 14 Tage beim Finanzamt eingereicht werden.

Eine Anforderung der Belege vom Steuerberater unterblieb, da die Durchführung einer USO-Prüfung angeregt wird.

Im Zuge der USO-Prüfung wäre zu klären, ob der „Mädchenpreis“ als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt gilt. Lt. [Bw.] wurden diese Einnahmen nicht der Umsatzbesteuerung unterzogen.

Branche

Der Abgabepflichtige betreibt ein Nachtlokal (Jänner - September 2001 in A), ab 13.12.2001 bis laufend in L. Im Nachtlokal arbeiten auch 10 Mädchen (lt. Angabe des [Bw.] selbständig) als Prostituierte.

Lt. Angaben des [Bw.] wird von den Kunden der gesamte Betrag kassiert (Konsumation und Mädchenpreis). Der Mädchenpreis wird den Mädchen gegen eine Empfangsbestätigung am nächsten Morgen übergeben. Über die erzielten Einnahmen aus Konsumation und Mädchenpreis werden Aufzeichnungen geführt (werden aufbewahrt).

Tätigkeiten

Neben der nichtselbständigen Tätigkeit war [der Bw.] im Jahr 2000 Gesellschafter der L&G GnbR. (Ab Juli 2000)

Im Jahr 2001 war [der Bw.] in der Zeit von 1.1. bis Ende April Gesellschafter der L&G GnbR, in der Zeit von 1.1. bis September 2001 nichtselbständig Versicherungsangestellter und von Jänner - September 2001 wurde in A ein Nachtclub betrieben (ab September nur sporadisch geöffnet und daher nur geringe Einnahmen). Am 13.12.2001 wurde in L der Nachtclub geöffnet.

Sonstige Feststellungen

Im Zuge der Nachschau wurde auch der Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2000 mit dem Abgabepflichtigen besprochen (siehe auch beiliegende Niederschrift).

<i>Werbungskosten lt. NA</i>	<i>149.423,00</i>	
<i>Sonderausgaben lt. NA</i>	<i>7.063,60</i>	<i>Versicherungen</i>
	<i>1.000,00</i>	<i>Kirchensteuer</i>

[Der Bw.] ist unter der Handy Nr.: 0664/XXX erreichbar.

Die derzeitige Getränkekarte mit den Mädchenpreisen liegt bei.

Die betrieblich genutzten Räumlichkeiten (L) wurden gemietet. Vermieter ist FH).

Kontrollmitteilungen wurden die Einbringungsstelle und Veranlagungsreferat 05 (FH; St.Nr.: 05-411/2924) übermittelt. "

In einer Niederschrift mit dem Bw. vom 21. Jänner 2002 wurde unter anderem ausgeführt:

„Im Jahr 2001 war [Bw.] in der Zeit vom 1.1. bis Ende April Gesellschafter der L&G GnbR, in der Zeit vom 1.1. bis September 2001 nichtselbständig Versicherungsangestellter und von Jänner bis September 2001 wurde in A ein Nachtclub betrieben (ab September nur sporadisch geöffnet und daher geringe Einnahmen). Am 13.12. wurde in L der Nachtclub eröffnet. In A wurden Investitionen in der Höhe von rund S 250.000,00 bis S 300.000,00 durchgeführt (Einrichtung, Elektroinstallation usw.).

Die Investitionen in L betragen bis dato S 150.000,00 (Einrichtung, Zimmer, Duschen, Elektroinstallationen). Whirlpool ca. S 300.000,00 (bis ca. März 2002).

Die fehlenden UVA werden in spätestens 14 Tagen beim Finanzamt eingereicht.

Im Nachtclub arbeiten auch zur Zeit 10 Mädchen selbständig als Prostituierte.

Den Mädchen werden die Zimmer zur Verfügung gestellt. Als Gegenleistung tanzen die Mädchen im Nachtclub. Vom Kunden wird der gesamte Betrag kassiert (Konsumation und Mädchenpreis). Der Mädchenpreis wird den Mädchen gegen eine Empfangsbestätigung am nächsten Morgen übergeben.

Über die erzielten Einnahmen aus Konsumation und Mädchenpreis werden Aufzeichnungen geführt (werden aufbewahrt)... "

Im Akt befindet sich eine Getränkepreisliste des Night Clubs in L, auf welcher auf der Rückseite folgende Zimmerpreise handschriftlich angeführt sind:

	€ ab 1.1.2002	ATS
20 Minuten	75	1.032,02
30 Minuten	90	1.238,43
60 Minuten	170	2.339,25

Aktenkundig sind Mitteilungen verschiedener Behörden über die im Betrieb des Bw. tätig gewesenen Prostituierten. Hierbei handelt es sich um verschiedene ungarische, rumänische, ukrainische, moldawische und slowakische Frauen.

Aufgrund der Ergebnisse der „USO-Prüfung“ (Nachschau gemäß § 144 BAO) erließ das Finanzamt Oberwart am 29. Mai 2002 einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid, in welchem der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch mit S 2.994.134,81 angesetzt wurde. Unter Ansatz des 20 %igen Normalsteuersatzes ergab sich eine Umsatzsteuer in Höhe von S 598.826,96, denen Vorsteuern in Höhe von S 250.439,52 gegenüber standen, was eine Zahllast von S 348.387,00 bzw. € 25.318,27 ergab.

Als Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

Ferner wurde den Feststellungen des Prüfungsberichtes folgend die Umsatzsteuer für die Monate 1 und 2/2002 vom Finanzamt - abweichend von den Umsatzsteuervoranmeldungen - festgesetzt.

Ein Zustellnachweis hinsichtlich des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2001 bzw. der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide ist nicht aktenkundig.

Mit Schreiben vom 5. Juli 2002, beim Finanzamt Oberwart am 8. Juli 2002 eingelangt, erhob der Bw. durch seinen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 und den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 01 bis 02/2002.

Im Einzelnen wurde ausgeführt:

„Angefochten werden:

a) die Abgabennachforderung an Umsatzsteuer in Höhe von € 19.052,42 und beantragt, diese mit € 4.314,91 festzusetzen. Des weiteren wird die Festsetzung der Kammerumlage für den Zeitraum 0-09/2001 in Höhe von € 71,00 angefochten und beantragt, diese mit Null Euro festzusetzen.

b) die Festsetzung der Umsatzsteuer 01-02/2002 in Höhe von € 3.633,10 und beantragt, diese mit € 790,61 festzusetzen.

Begründung

Die Berufung stützt sich auf das Begehren gegenständliche strittige Leistung nicht als einheitliche Leistung im Sinne der zitierten Entscheidung des VwGH vom 20.12.2000, VwGH 98/13/0047 zu sehen, da der, der zitierten Entscheidung zugrundegelegter Sachverhalt vom vorliegenden Sachverhalt in wesentlichen Punkten abweicht und damit die von der Behörde vorgenommene steuerliche Beurteilung nicht zutreffend ist.

Zu den Punkten im Einzelnen:

Anders als in vorliegender Entscheidung ist die Trennung der Umsätze Zimmer Sekt und Mädchen eindeutig möglich. Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Ob Leistungseinheit vorliegt ist stets von der Leistungsseite her zu beurteilen. Nicht entscheidend sind die Entgeltbemessung und die Abrechnung (siehe Ruppe, Kommentar UstG 1994, RDZL 36, VwGH 27.8.1990, 89/15/0128).

Demgemäß ist somit grundsätzlich ein einheitliches Entgelt möglich und müsste bei Vorliegen mehrerer Leistungen aufgespaltet werden. Im vorliegenden Fall trifft die Behörde die Sachverhaltsfeststellung, dass seitens des Kunden ein einheitliches Entgelt an den Pflichtigen entrichtet wird, von dem die Prostituierten einen Anteil erhalten.

Die seitens der Behörde angenommene Unteilbarkeit der Leistungskomponenten „Mädchen“ und „Zimmer“ wird jedoch im vorliegenden Fall lediglich aus der Art der Abrechnung geschlossen, da der Kunde im Voraus bezahlt und das Geld vom Kellner in Empfang genommen wird.

Darauf, warum eine Trennung der Leistungskomponenten Mädchen und Zimmer, und damit eine Aufteilung des Entgelts nicht möglich sein sollte, wird im Betriebsprüfungsbericht überhaupt nicht eingegangen.

Faktum ist, dass auf einer Liste des Abgabepflichtigen zeitabhängige (20 min, ½ Stunde, 1 Stunde) Preise für Zimmer und Mädchen aufliegen. Während jedoch der Zimmerpreis, wie aus den Abrechnungen ersichtlich, je nach Zeiteinheit immer gleichbleibend ist (Fixpreise für 20 min, ½ Stunde, 1 Stunde), weicht der Mädchenpreis und damit der Gesamtpreis des öfteren von den auf der Liste ausgewiesenen Werten ab. Dies aus dem Grund, da die

vorgegebenen Werte lediglich Richtwerte für die Mädchen darstellen, die jederzeit abänderbar sind. Die Mädchen handeln ihren Preis mit dem Gast in der Regel selber aus. Somit liegt des öfteren der seitens des Kunden gesamt bezahlte Betrag unter dem auf der Liste angeführten Gesamtbetrag, was jedoch nichts an dem zeitabhängigen Fixpreis für das Zimmer ändert. Aus welchem Grunde somit eine Aufteilung des Gesamtpreises auf die einzelnen Leistungen nicht möglich sein sollte, ist nicht klar.

Die Gründe, warum der Kellner das Geld im Vorhinein im gesamten kassiert und den Anteil für das Mädchen - wirtschaftlich betrachtet - nur verwahrt, sind milieubedingt, nachvollziehbar und liegen im Schutz der Sicherheit der Prostituierten.

Sowohl das Risiko des Diebstahls, wie auch des Raubes, wie auch der Nichtbezahlung nach erbrachter Leistung machen klar, dass das Entgelt von der - des öfteren auch alkoholisierten Kundschaft - nur im Vorhinein und in den Gasträumlichkeiten und eben nicht am Zimmer oder gar im Nachhinein kassiert und direkt mit den Mädchen verrechnet werden kann. Aus denselben Gründen ist klar, dass nach Bezahlung des Kunden beim Kellner, die Prostituierte einen Ort der Verwahrung unter Aufsicht benötigt und ihr Entgelt nicht mit sich aufs Zimmer trägt.

Obige Ausführungen machen klar, dass die Abrechnungsmodalitäten in diesem Gewerbe auf die beschriebene Weise erfolgen müssen, will man die Risiken ausschalten. Dies ist jedoch nicht immer möglich. Tagsüber kommt es durchaus vor, dass die Entgelte von den Mädchen direkt kassiert werden, da eine geeignete Person zur Verwahrung nicht zur Verfügung steht.

Die vom Kellner verwahrten Gelder stellen somit durchlaufende Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG dar, welche der Steuerpflichtige im Namen und für Rechnung der Prostituierten vereinnahmt und in weiterer Folge wieder verausgabt. Da der Steuerpflichtige außerhalb der Leistungsbeziehung zwischen Mädchen und Kunden steht und in diesen Leistungsaustausch nicht eingeschaltet ist, stellen diese Gelder echte durchlaufende Posten dar.

Wie dargelegt, lassen sich die einzelnen Leistungskomponenten mühelos trennen und ist die Behandlung als einheitlicher Umsatz, der nur aufgrund der - durch die Praxis gebotenen Zahlungsmodalitäten - als solcher überhaupt beurteilt wurde, unzulässig.

Somit verbleibt - aufgrund der eindeutigen Trennbarkeit der Leistungskomponenten im vorliegenden Fall - als Leistung des Steuerpflichtigen eine „Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten“, welche unter die unechte Steuerbefreiung des § 6 (1) Z 16 zu subsumieren ist und die eine Vorsteuerkürzung im Verhältnis der unechte befreiten Umsätze zu den steuerpflichtigen Umsätzen gem. § 12 (5) Z. 1 UStG nach sich zieht.

Da der vorliegende Sachverhalt unter keinen Tatbestand der Ausnahmebestimmungen von der unechten Steuerbefreiung gem. § 6 (1) Z. 16 Teilstrich 1-5 zu subsumieren ist (keine Verwendung für Wohnzwecke TS 1, von Maschinen TS 2 von Parkplätzen TS 4, für Campingzwecke TS 5 und auch keine Beherbergung im Sinne des TS 3, siehe Kommentar Ruppe Randzahl 72 zu § 10 UStG wonach die Auslegung des Begriffes der Beherbergung nach der Verkehrsauffassung wohl kaum auf den strittigen Sachverhalt anwendbar ist und eine bloße Vermietung von möblierten Räumlichkeiten keine Beherbergung im Sinne der Bestimmung begründet), wurde der Umsatz entsprechend der Vorgangsweise „unecht befreit mit Vorsteuerkürzung“ ab der Umsatzsteuervoranmeldung VIII 2001 und in der Umsatzsteuervoranmeldung I-II/2002 korrekt behandelt.

ad a) Daher werden die steuerfreien Umsätze lt. UVA VIII-XII als solche belassen und die zunächst als begünstigt behandelten Umsätze lt. UVA I-VII zu steuerfreien Umsätzen korrigiert.

<i>Umsätze 20% lt. UVA I-XII/2001</i>	<i>1.442.551,50</i>	<i>brutto:</i>	<i>1.731.061,80</i>
<i>Zuzügl. Mehrerlös Sekt TZ 1 1. Punkt BP Bericht</i>		<i>brutto:</i>	<i>293.226,50</i>
<i>Zuzügl. Zigarettenumsatz TZ 2 BP-Bericht</i>	<i>47.000,00</i>	<i>brutto:</i>	<i>56.400,00</i>
<i>Abzügl. BP Korrektur TZ 3 BP-Bericht</i>	<i>-1.666,69</i>	<i>brutto:</i>	<i>-2.000,00</i>
<i>20% Gesamt brutto</i>			<i>2.078.688,30</i>
<i>Umsätze 10% lt. UVA I-VII/2001 397.454,54</i>	<i>Korr. 0%</i>	<i>brutto:</i>	<i>437.200,00</i>

Umsätze 0 % lt. UVA VIII-XII/2001		76.100,00
Umsätze Zimmererlöse 0% Gesamt		513.300,00
Anteil %-Satz steuerfrei an Gesamtumsatz		19,80 %
Vorsteuer lt. BP - nach Korrekturen und vor Kürzung		250.439,52
Nicht abzugsfähige Vorsteuer (19,80 %)		-49.587,02
Vorsteuer Gesamt		200.852,50
Umsätze 20 % netto	1.732.240,25 * 0,2	346.448,05
Abzüglich Vorsteuer		-200.852,50
Zahllast		145.595,55
Abzüglich VZ		86.221,00
Nachforderung gerundet		59.374,55

Da die steuerpflichtigen Umsätze nicht mehr als ATS 2.000.000,00 betragen, besteht keine Kammerumlagepflicht.

ad b) Daher werden die steuerfreien Umsätze lt. UVA I und II/2002 als solche belassen und lediglich der %-Satz der Vorsteuerkorrektur korrigiert.

Alle Beträge in €

Umsätze 20% lt. UVA I-II/2002	20.244,04	brutto:	24.292,85
Umsätze Mehrerlös Sekt	3.199,40	brutto:	3.839,28
Zuzügl. Zigarettenumsatz TZ 2 BP-Bericht	178,62	brutto:	214,34
Abzügl. BP Korrektur TZ 3 BP-Bericht	-500,00	brutto:	-600,00
20% Gesamt brutto			27.746,47
Umsätze 0 % lt. UVA I-II/2002			6.483,00
Umsätze Zimmererlöse 0% Gesamt			6.483,00
Anteil %-Satz steuerfrei an Gesamtumsätzen			18,94 %
Vorsteuer lt. BP - nach Korrekturen und vor Kürzung			1.859,21
Nicht abzugsfähige Vorsteuer (18,94 %)			- 352,13
Vorsteuer Gesamt			1.507,08
Umsätze 20 % netto	23.122,05 * 0,2		4.624,41
Abzüglich Vorsteuer			1.507,08
Zahllast			3.117,33
Abzüglich VZ			-2.326,72
Nachforderung gerundet			790,61

Gleichzeitig bitte ich um Aussetzung der Einhebung des Betrages in Höhe von € 18.104,71 bis zur Erledigung meines Rechtsmittels.

Die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wird beantragt. "

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2003 wies das Finanzamt Eisenstadt die Berufung des Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01 bis 02/2002 als unbegründet gemäß § 276 BAO ab. Im Einzelnen wird vom Finanzamt begründet:

„In der Berufung vom 8.7.2002 bekämpft der Berufungswerber die Ansicht des Prüfers, dass es sich bei den Umsätzen aus der Konsumation, den Mädchen und den Zimmern um eine einheitliche Leistung iS § 1 Abs. 1 Z 1 UStG handelt.

Dazu führt das Finanzamt Oberwart folgendes aus:

Aus der Niederschrift vom 9.4.2002 mit AS, Angestellte und Ehefrau des Berufungswerbers als Auskunftsperson, geht hervor, dass der gesamte Betrag (Konsumation, Zimmer, Mädchen), den der Kunde zu zahlen hatte, vom Berufungswerber, der Gattin oder dem Kellner kassiert wurde. Der Anteil, der auf die Leistungen der Mädchen entfiel, wurde am selben oder am

nächsten Tag weitergegeben. Die Preise für die genannten Leistungen waren für den Kunden aus einer Preisliste zu entnehmen. Nach Ansicht des Finanzamtes ist entsprechend den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in der Entscheidung vom 20.12.2000, Zlen 98/13/0047, 0048-12, auch im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass die Leistung des Berufungswerbers darin bestand, den Kunden die Gelegenheit zur Unzucht mit einer Prostituierten zu verschaffen. Dabei ist die Konsumation von Getränken, in der Regel von Sekt, bei derartigen Betrieben - gleichgültig ob der Betrieb als Bordellbetrieb im engeren Sinn oder als Animierbetrieb/Bar bezeichnet wird - regelmäßig Teil der Hauptleistung, um dem Betrieb entsprechend höhere Einnahmen zu sichern. Eine Aufteilung des vom Kunden erbrachten Entgeltes auf mehrere Leistungen ist demgegenüber ausgeschlossen, weil es sich dabei nicht um voneinander unabhängige selbständige Leistung handelt. Insbesondere ist die Meinung des Berufungswerbers, das Entgelt sei auf „Konsumation, Mädchen, Zimmer“ aufzuteilen, auch deswegen unzutreffend, weil die Leistungskomponenten „Zimmer“ und „Mädchen“ im gegebenen Zusammenhang nicht geteilt werden können.

Das Finanzamt Oberwart kann dem Vorbringen in der Berufung nicht folgen, dass die vom Kellner verwahrten Gelder nur durchlaufende Post gem. § 4 Abs. 2 UStG darstellten, welche der Berufungswerber im Namen und für Rechnung der Prostituierten vereinnahmt und in der Folge weitergegeben habe.

Das Finanzamt Oberwart kommt im Rahmen der freien Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO und der rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zu dem Schluss, dass die Getränke und Preise für Zimmer und Mädchen lt. Liste vom Berufungswerber im vorhinein einheitlich festgelegt wurden. Im Regelfall wurde dann dieses einheitliche Entgelt vom „Kunden“ an den Kellner als Organ des Berufungswerbers geleistet. Dass die Prostituierten einen Anteil an dem vom Leistungsempfänger geleisteten Entgelte erhielten, ändert nichts an der Beurteilung als einheitliche Leistung.

Den Ausführungen des Berufungswerbers, dass die gegenständliche strittige Leistung nicht als einheitliche Leistung im Sinne der zitierten Entscheidung gesehen werden könne, weil der der zitierten Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt in wesentlichen Punkten von vorliegendem Sachverhalt abweiche, kann seitens des Finanzamtes Oberwart nicht gefolgt werden. Wie in der zitierten Entscheidung wird der gesamte Preis für „Zimmer“, „Mädchen“ und „Konsumation“ vom Kellner kassiert und an die Mädchen ein bestimmter Anteil weitergegeben. Ob der Kunde bar oder (wie im zitierten Erkenntnis) mit Kreditkarte zahlt ist für die Beurteilung als einheitliche Leistung gem. § 1 Abs. 1 Z. 1 irrelevant.

Auch das Vorbringen in der Berufung, dass der Preis für die Mädchen fallweise von den Werten lt. Liste abweicht, geht nach Ansicht des Finanzamtes Oberwart ins Leere. Auch wenn die Mädchen im Einzelfall für spezielle Leistungen einen anderen, höheren Betrag erhalten, als auf der Preisliste angeführt, ändert dies nichts an der Beurteilung als einheitliche Leistung.

In der Berufung wird ausführlich begründet, warum der Kellner das gesamte Entgelt kassiert - nämlich zur Sicherheit der Mädchen. Der Schluss, den der Berufungswerber aus dieser Form der Abrechnung zieht, nämlich, dass der Kellner das Geld nur für die Mädchen verwahre, ist für das Finanzamt Oberwart nicht nachvollziehbar.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt nimmt es das Finanzamt, wie bereits ausgeführt, als erwiesen an, dass die Preise für „Konsumation, Mädchen und Zimmer“ im vorhinein vom Beschwerdeführer festgelegt werden und ein Teil an die Mädchen weitergegeben wird.

Mit diesem Vorbringen kann aber nach Ansicht des Finanzamtes die Feststellung der Betriebsprüfung, dass es sich um eine einheitliche, unteilbare Leistung handelt, die dem Berufungswerber zuzurechnen ist, nicht widerlegt werden. Nach Würdigung aller, dem Finanzamt vorliegender Beweise, steht fest, dass die Leistung des Berufungswerbers darin bestand, dem Leistungsempfänger die Gelegenheit zur Unzucht mit einer Prostituierten zu verschaffen. Dabei ist die Konsumation von Getränken durchaus üblich und Teil der Hauptleistung, nämlich Prostitution. Eine Aufteilung des vom Kunden bezahlten Entgeltes auf

mehrere Leistungen ist ausgeschlossen, weil es sich dabei nicht um voneinander unabhängige selbständige Leistungen handelt.

Die von den Kunden bezahlten Entgelte für „Getränke, Zimmer und Mädchen“ sind daher entsprechend dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung zu Gänze dem Berufungswerber zuzurechnen.

Die Berufung war daher abzuweisen.“

Diese Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Eisenstadt wurde am 3. Juli 2003 dem Bw. zugestellt; auf dem Rückschein scheint als Absender das Finanzamt Oberwart aus.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2003, beim Finanzamt Eisenstadt am 4. August 2003 eingelangt, beantragte der Bw. beim Finanzamt Eisenstadt „Entscheidung über die Berufung vom 8.7.2002“.

Im Einzelnen wurde dazu ausgeführt:

„In der am 03.06.2003 zugestellten Berufungsvorentscheidung geht hervor, dass meine Berufung abgewiesen wurde.

Diese Entscheidung kann ich nicht ganz nachvollziehen. Nach Ansicht des Prüfers handelt es sich bei den Umsätzen aus der Konsumation und den Zimmern um eine einheitliche Leistung iS § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG.

Bei dem Getränkeverkauf wird es auch nicht bestritten, auch die Zimmerleistungen sind einheitliche Leistungen, nur nicht von mir, sondern von den Damen, welche diese Leistungen selbständig ausführen. Für mich bedeutet eine einheitliche Leistung etwas, was nicht getrennt konsumierbar ist. Jedoch werden in der Begründung die Getränke und die Zimmerleistungen als einheitliche, unteilbare Leistungen behandelt („die Konsumation von Getränken durchaus üblich und Teil der Hauptleistung, nämlich Prostitution“). Getränkeverkauf ohne Zimmerleistung oder Zimmerleistung ohne Getränkekonsumation kommen sehr oft vor. Diese Leistungen wurden miteinander nicht verknüpft.

Die Hauptleistungen vom Lokal sind Getränke zu verkaufen und nächtliche Unterhaltung zu bieten, was nicht unbedingt Prostitution sein muss (z.B. Musik, Tanz, Video usw.). Die erhöhten Preise sind mit den nächtlichen Öffnungszeiten, und nicht mit der Prostitution begründet. In den Preislisten befanden sich auch keine Angaben über Zimmerpreise.

Die sonstigen Einnahmen von Zimmern, was die Damen als Kostenersatz an uns geleistet haben, waren gerade kostendeckend (Strom, Wäsche, Wasser, Gas, Reinigung, Senkgrube usw.). Diese Einnahmen dienten nicht zu meiner Bereicherung.

Die Gäste wussten es, dass das Zimmergeld den Damen zukommt, und gerade darum wurde das Entgelt für das Zimmer zwischen dem Gast und der Dame vereinbart. Dabei ist es für mich irrelevant, von wem das Geld kassiert wurde, da das Geld im Namen der Damen kassiert und sofort weitergegeben wurde. Öfters war auch der Fall, dass die Damen kurz die Arbeit des Kellners übernommen haben. Dann haben sie natürlich selber kassiert. Die Aufgangsbücher beweisen auch, dass die Damen das erhaltene Geld bestätigt haben. Die wurden dem Finanzamt Oberwart bei der Betriebsprüfung vorgelegt. Außerdem kann man nicht ausschließen, dass die Damen außer den Lokalöffnungszeiten auch Leisten erbracht haben, wenn es sich die Gelegenheit ergibt, Ort muss nicht unbedingt Zimmer sein.

Im Aufenthaltserlaubnis der Damen steht „Selbständige Tätigkeit ohne Niederlassung“. Selbständige Tätigkeit heißt für mich, dass die Damen ihre Tätigkeit unabhängig, ohne Fremdeinwirkung ausüben. Es gibt zwischen dem „Chef“ des Lokals und den Damen keine Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Bindung, kein Verhältnis, was eine Lohn- oder lohnähnlich Zahlung begründet. Sie wurden auch nicht zur Arbeit gezwungen.

Das Finanzamt Oberwart hat die Anfrage, ob die Damen auch Steuernummer beantragen können, damit abgelehnt, dass die Damen nicht so viel verdienen würden, so sie kein Ust bezahlen müssen, somit auch kein VSt-Abzug tätigen können.

Für mich ist nicht nachvollziehbar, wieso muss ich nach etwas Ust zahlen, was ich nie verdient habe.

Ich habe von den angeblich geleisteten Leistungen keine finanzielle Vorteile geschaffen, daher beantrage ich eine ermessene Entscheidung über die Berufung.“

Am 22. Jänner 2004 langte beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart ein an dieses adressierter Antrag vom 19. Jänner 2004 ein, in welchem nochmals der Antrag „auf Entscheidung über die Berufung vom 8.7.2002“ gestellt werde. Hierin wird ausgeführt:

„In der am 03.06.2003 zugestellten Berufungsvorentscheidung geht hervor, dass meine Berufung abgewiesen wurde.

Diese Entscheidung kann ich nicht nachvollziehen. Nach Ansicht des Prüfers handelt es sich bei den Umsätzen aus der Konsumation und den Zimmern um eine einheitliche Leistung iS § 1 Abs. 1 Z 1 UStG.

Es wird nicht bestritten, dass der Getränkeverkauf an sich eine einheitliche Leistung ist. Auch die Zimmerleistungen sind in dem Sinn, dass die Prostitution sich mit ihren Gästen sexual betätigen, einheitliche Leistungen, jedoch werden diese Leistungen von den Prostituierten selbständig erbracht.

Für mich bedeutet eine einheitliche Leistung etwas, was nicht getrennt konsumierbar oder brauchbar ist. Jedoch werden in der Begründung die Getränke und die Zimmerleistungen als einheitliche, unteilbare Leistungen behandelt („die Konsumation von Getränken durchaus üblich und Teil der Hauptleistung, nämlich Prostitution“). Was ist die Hauptleistung, wenn die Prostituierten keine Zimmerleistung erbringen?

Getränkeverkauf ohne Zimmerleistung oder Zimmerleistung ohne Getränkekonsumation kommen sehr oft vor. Diese Leistungen wurden miteinander nicht verknüpft.

Nicht wie in Wien, wo das Prostitution verboten ist, und unter dem Vorwand, im Separee Sekt konsumieren zu wollen, Prostitution ausgeübt wird. Dort muss wohl die Getränkekonsumation ein Teil der Hauptleistung sein. Dort bekommen die Prostituierten auch kein Aufenthaltserlaubnis, und damit kein Arbeitserlaubnis (Dort arbeiten lediglich Tänzerinnen).

Im Burgenland und in der Steiermark ist aber die Prostitution erlaubt.

Die Hauptleistung vom meinem Lokal war Getränke zu verkaufen und nächtliche Unterhaltung zu bieten, was nicht unbedingt Prostitution sein muss (z.B. Musik, Tanz, Video usw.). Die erhöhte Getränkepreise sind mit den nächtlichen Öffnungszeiten, und nicht mit der Prostitution begründet. Auch in den Preislisten befanden sich keine Angaben über Zimmerpreise.

Die sonstigen Einnahmen von „Zimmern“, was in der Begründung als „Anteil“ bezeichnet ist, leisteten die Damen als Kostenersatz (als Bezahlung den von mir gebotenen Dienstleistungen) (Strom, Wäsche, Wasser, Gas, Reinigung, Senkgrube usw., was nur die Zimmern betreffen). Diese Einnahmen dienten nicht zu meiner Bereicherung.

Die Gäste wussten es, dass das Zimmergeld den Damen zukommt, und gerade darum wurde das Entgelt für das Zimmer zwischen dem Gast und der Dame vereinbart. Dabei ist es für mich irrelevant, von wem das Geld kassiert wurde, da das Geld im Namen der Damen kassiert und sofort weitergegeben wurde (direkte Stellvertretung), oder gleich selber von den Damen kassiert wurde. Auch nachmittags, außerhalb der Öffnungszeiten des Lokals arbeiteten die Prostituierten, da die Zimmern auch eine vom Lokal abgetrennten Eingang hatten. Dann kassierten sie natürlich selbst.

Die Ausgangsbücher beweisen auch, dass die Damen das erhaltene Geld bestätigt haben. Die wurden dem Finanzamt Oberwart bei der Betriebsprüfung vorgelegt.

Außerdem kann man nicht ausschließen, dass die Damen auch außer den Lokalöffnungszeiten Leistungen erbracht haben. Wenn es sich die Gelegenheit ergibt, Ort muss nicht unbedingt ein Zimmer sein.

Im Burgenland ist die Prostitution überall erlaubt, es muss das Jugendschutzgesetz eingehalten werden, eine Anzeige der Tätigkeit bei der Gemeinde erstattet werden und regelmäßige ärztliche Untersuchung vorhanden sein.

Dass die Prostituierte ihre Tätigkeit in einem Lokal oder in einer Privatwohnung ausübt, ist irrelevant. Sie müssen ihre Tätigkeit ohne Zwang ausüben können. Prostituierte sind keine Ware, was man verkaufen kann!

Im Aufenthaltserlaubnis der Prostituierten steht „Selbständige Tätigkeit ohne Niederlassung“. Selbständige Tätigkeit heißt für mich, dass die Damen ihre Tätigkeit unabhängig, ohne Fremdeinwirkung ausüben. Es gibt zwischen dem „Chef“ des Lokals und den Damen keine Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Bindung gibt, kein Verhältnis, was eine Lohn- oder lohnähnliche Zahlung begründet. Die Prostituierten sind für ihre Arbeit selbst verantwortlich. Sie wurden auch nie zur Arbeit gezwungen. Sie sind in diesem Sinn Unternehmerinnen.

Das Finanzamt Oberwart hat auf die Anfrage, ob die Damen auch Steuernummer beantragen können, damit reagiert, dass die Damen nicht so viel verdienen würden, so sie kein Ust bezahlen müssen, somit auch kein VSt-Abzug tätigen können. Das bedeutet für mich eine unechte Steuerbefreiung (§ 6 Abs. 1 Z 27 UstG).

Für mich ist nicht nachvollziehbar, wieso ich nach etwas Umsatzsteuer bezahlen muss, was ich nie eingenommen habe.

Ich habe von den angeblich geleisteten Leistungen keine finanzielle Vorteile geschaffen, daher beantrage ich eine gerechte Entscheidung über meine Berufung.“

In den Akten ist ferner ersichtlich die Niederschrift über eine Umsatzsteuersonderprüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 27. Mai 2002, welche zwar vom Bw., nicht aber vom steuerlichen Vertreter unterfertigt wurde. Seitens des Finanzamtes wurde hiezu in der Niederschrift ausgeführt, dass der steuerliche Vertreter die Unterfertigung der Niederschrift verweigert habe, „da er laut telefonischer Auskunft die Vollmacht vorübergehend ruhen lässt“. Bei dieser Prüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

Tz 1 Umsatzzuschätzung

a) Sachverhalt

Vom Pflichtigen wurde bzw. werden Nachtlokale in G, A und L betrieben. In diesen Lokalen wurde auch Prostitution betrieben. Lt. Angaben des Pflichtigen und lt. Karte wurde von den Kunden der gesamte Getränkeumsatz, der Zimmer- und der Mädchenumsatz kassiert.

Von den Umsätzen wurden dann entweder am gleichen Tag oder am nächsten Tag ein Teil der Umsätze an die Prostituierten weitergegeben.

In den Einnahmenaufzeichnungen sind nur die, um die an die Prostituierten weitergegebenen Umsätze, verminderten Werte erfasst worden.

Von nachfolgend angeführten Umsätzen wurden folgende Beträge an die Prostituierten weitergegeben:

Vom Getränkeumsatz wurden pro Verkaufseinheit folgende Beträge weitergegeben:

Piccolo Sekt	S	50,00
--------------	---	-------

<i>½ Fl. Sekt</i>	<i>S</i>	<i>150,00</i>
<i>0,7 l Fl. Sekt</i>	<i>S</i>	<i>300,00</i>

Vom Zimmerumsatz inkl. Mädchenpreis wurden folgende Zeiteinheiten folgende Beträge weitergegeben:

<i>20 Min</i>	<i>S</i>	<i>700,00</i>
<i>½ Stunde</i>	<i>S</i>	<i>800,00</i>
<i>1 Stunde</i>	<i>S</i>	<i>1.600,00</i>

b) Rechtliche Würdigung

Die Leistungen des Pflichtigen bestand darin, dem Leistungsempfänger die Gelegenheit zur Unzucht mit einer Prostituierten zu verschaffen. Vom Pflichtigen wurde, wie oben ausgeführt, das gesamte Entgelt kassiert. Die Meinung des Pflichtigen, das Entgelt sei auf „Mädchen, Zimmer, Sekt“ aufzuteilen, ist unzutreffend, weil die Leistungskomponenten „Mädchen“ und „Zimmer“ im gegebenen Zusammenhang nicht geteilt werden können. Dass die Prostituierten einen Anteil an dem vom Leistungsempfänger geleisteten einheitlichen Entgelt erhielten, ändert nichts an der Beurteilung als einheitliche Leistung (VWGH 20.12.2000, 98/13/0047 0048).

c) Steuerliche Konsequenz

Lt. Umsatzsteuervoranmeldungen wurde der Zimmerumsatz ohne Mädchenumsatz von Jänner bis Juli 2001 mit 10 % verustet und ab August bis Dezember 2001 als steuerfrei belassen. In den Monaten, in denen der Zimmerumsatz steuerfrei belassen wurde, wurde eine Versteuerminderung gem. § 12 Abs 4 UStG 1994 durchgeführt.

Auf Grund von Detailaufzeichnungen, die für 4 Monate ausgewertet wurden, wurde festgestellt, dass die an die Mädchen weitergegebenen Beträge für die Konsumation von Sekt durchschnittlich 17 % von den erklärten 20 %igen Umsätzen betragen, und die an die Mädchen weitergegebenen Beträge für die „Liebesdienste“ 195 % vom erklärten Zimmererlös betragen. Die nachfolgenden angeführten Zuschätzungen werden mit 20 % der Umsatzsteuer unterzogen.

Siehe Beilagen -

Beilage 1 - Zusammenstellung der mengenmäßigen Verkäufe auf Grund der Detailaufzeichnungen und Ermittlung der wertmäßigen Umsätze auf Grund der Einzelverkaufspreise

Beilage 2 - Ermittlung der prozentuell nicht erfassten Umsätze

Beilage 3 - Ermittlung Zuschätzung wertmäßig

		<i>Zuschätzung</i>
<i>Umsätze 20 % lt. beiliegender Aufstellung brutto</i>	<i>1.724.861,77</i>	
<i>davon 10 % Mehrerlös Sekt</i>	<i>293.226,50</i>	<i>293.226,50</i>
<i>Umsätze Zimmererlöse lt. Aufzeichnungen</i>	<i>513.300,00</i>	
<i>davon 195 % Mehrerlös „Liebesdienste“</i>	<i>1.000.935,00</i>	<i>1.000.935,00</i>
<i>Umsatzzuschätzung zu 20 % brutto</i>		<i>1.294.161,50</i>
<i>Umsatzzuschätzung zu 20 % brutto gerundet</i>		<i>1.294.200,00</i>
<i>Umsatzzuschätzung zu 20 % netto</i>		<i>1.078.500,00</i>

Tz 2 Nicht erklärter Zigarettenumsatz

Der Verkauf an Zigaretten wurde nicht erklärt.

Der Zigarettenumsatz wird unter Zugrundelegung eines durchschnittlichen Rohaufschlages ausgehend vom Wareneinkauf ermittelt und den erklärten Umsätzen hinzugerechnet.

<i>Wareneinkauf Zigaretten netto</i>	<i>39.165,04</i>
<i>durchschnittlicher Rohaufschlagsfaktor</i>	<i>1,20</i>

= kalkulatorischer Warenverkauf Zigaretten netto 20 %	46.998,05
Umsatzzuschätzung zu 20 % - Zigaretten gerundet	47.000,00

Tz 3 Personalverpflegung

Die in den UVA's erklärte Personalverpflegung stellt keinen steuerbaren Tatbestand dar.

Personalverpflegung lt. UVA zu 20 %	1.666,69
Personalverpflegung lt. BP	0,00

Tz 4 Vorsteuerkürzung gem. § 12 Abs. 4 UStG 1994

In Tz 1 wurde bereits ausgeführt, dass der aufgezeichnete Zimmererlös als steuerfrei behandelt und eine Vorsteuerkürzung gem. § 12 Abs. 4 UStG 1994 vorgenommen wurde. Da die aufgezeichneten Zimmererlöse zuzüglich der Mädchenerlöse, wie in Tz 1 ausgeführt wurde, der Umsatzsteuer unterzogen wird, ist keine Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

Vorsteuerkürzung lt. UVA VIII	5.726,18
Vorsteuerkürzung lt. UVA IX	349,58
Vorsteuerkürzung lt. UVA XI	1.170,77
Vorsteuerkürzung lt. UVA XII	5.324,95
Vorsteuerkürzung lt. UVA	12.571,48
Vorsteuerkürzung lt. BP	0,00

Tz 5 Nicht absetzbare Vorsteuer

Am 8.12.2001 wurde an FH die Miete im Wert von S 25.000,00 überwiesen. Vom Überweisungsbeleg wurde die Vorsteuer im Wert von S 4.166,67 beansprucht. Da es sich lt. Pachtvertrag bei diesem Wert um eine Nettomiete handelt und die belegmäßigen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nicht gegeben sind, wird die beanspruchte Vorsteuer nicht anerkannt.

Nicht absetzbare Vorsteuer	4.166,67
-----------------------------------	-----------------

Auf Grund der Feststellungen lt. Tz 1 - Tz 4 wird eine vorläufige Umsatzsteuerveranlagung für den obigen Zeitraum vorgenommen.

Die erklärten Zimmerumsätze (Umsätze 10 % lt. UVA I-VII/2001 und die steuerfreien Umsätze lt. UVA VIII-XII/2001) werden mit 20 % verustet, da die einheitliche Leistung „Zimmer und Mädchenerlös“ dem Normalsteuersatz unterliegt.

Umsätze 20 % lt. UVA I-XII/2001	1.442.551,50	1,20	1.731.061,80
Umsätze 10 % lt. UVA I-VII/2001	397.454,54	1,10	437.199,99
steuerfreie Umsätze lt. UVA VIII-XII/2001	76.100,00	1,00	76.100,00
Umsätze brutto			2.244.361,79
Umsätze netto zu 20 %			1.870.301,50
+ Zuschätzung lt. Tz 1			1.078.500,00
+ Nicht erklärter Zigarettenumsatz lt. Tz 2			47.000,00
- Personalverpflegung lt. Tz 3			- 1.666,69
steuerpflichtiger Umsatz zu 20 % lt. BP			2.994.134,81
steuerpflichtiger Umsatz zu 20 %	2.994.134,81	20 %	598.826,96
Vorsteuer lt. UVA I-XII/2001	242.034,71		
+ Vorsteuerkürzung lt. Tz 4	12.571,48		
- nicht absetzbare Vorsteuer lt. Tz 5	- 4.166,67		
Vorsteuer lt. BP	250.439,52		250.439,52
Zahllast lt. BP			348.387,44
Zahllast lt. BP gerundet			348.387,00
Zahllast lt. Erkl.			86.221,00
Nachforderung lt. BP			262.166,00

Tz 7 Kammerumlage X-XII/2001

Da auf Grund der Feststellungen lt. BP für 2001 der steuerpflichtige Umsatz mehr als S 2.000.000,00 beträgt und damit die Freigrenze von S 2.000.000,00 überschritten ist, besteht lt. Handelskammergesetz Kammerumlagepflicht.

Die Kammerumlage beträgt für den oben angeführten Zeitraum wie nachfolgend dargestellt:

	X-XII/2001
Vorsteuer lt. Tz 6 = Bemessungsgrundlage	250.439,52
davon 3,9 % = KU lt. BP = Nachforderung	977,00

Tz 8 USt-Nachschau I-II/2002

Für den Nachschauzeitraum wurden Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben.

Da die Mehrerlöse „Sekt“ und Mehrerlöse „Liebesdienste“ und der Zigarettenumsatz nicht erfasst wurden, werden diese mit den gleichen prozentuellen Werten erfasst, wie in Tz 1 c) und Tz 2 dargestellt. Die Personalverpflegung stellt einen nicht steuerbaren Umsatz dar.

Die erklärte Vorsteuerkürzung wird rückgängig gemacht, da keine unecht befreiten Umsätze vorliegen (siehe Ausführungen in Tz 4).

Umsätze 20 % lt. UVA I-II/2002	20.244,04	2,20	24.292,85
steuerfreie Umsätze lt. UVA I-II/2002	6.483,00	1,00	6.483,00
Umsätze brutto			30.775,85
Umsätze netto zu 20 %			25.646,54

Ermittl. Zuschätzung Mehrerlös „Sekt“

Erlöse 20 % lt. Erkl. Brutto	22.584,00		
Mehrerlös in %	17 %		
Mehrerlös „Sekt“ brutto	3.839,28		
Mehrerlös „Sekt“ netto	3.199,40		3.199,40

Ermittl. Zuschätzung Mehrerlös „Liebesdienste“

Erlöse Zimmermieten	6.483,00		
Mehrerlös in %	195 %		
Mehrerlös „Sekt“ brutto	12.641,85		
Mehrerlös „Sekt“ netto	10.534,88		10.434,88
+ nicht erklärter Zigarettenums.	178,62	1,20	214,34
- Personalverpflegung			- 500,00
steuerpflichtiger Umsatz zu 20 % lt. BP brutto			39.095,16
steuerpflichtiger Umsatz zu 20 %	39.095,16	20 %	7.819,03
Vorsteuer lt. UVA I-II/2002	1.722,08		
+ Vorsteuerkürzung	137,13		
Vorsteuer lt. BP	1.859,21		1.859,21
Zahllast lt. BP			5.959,82
Zahllast lt. Erkl.			2.326,72
Nachforderung lt. BP			3.633,10

Mit Bericht vom 11. März 2004 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung des Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01-02/2002 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Der Bw. habe zum Zeitpunkt der Prüfung mehrere Nachtlokale betrieben. In diesen Lokalen sei auch der Prostitution nachgegangen worden. Von den Kunden sei der gesamte Getränkeumsatz, der Zimmer- und Mädchenumsatz kassiert worden. Von diesen Umsätzen seien Teile an die Prostituierten weitergegeben worden. In den

Einnahmenaufzeichnungen seien nur die verminderten Beträge erfasst und die an die Mädchen weitergegebenen Gelder als durchlaufende Posten gemäß § 4 Abs. 2 UStG behandelt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich um eine einheitliche Leistung gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG und sei der gesamte Umsatz der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Dem Arbeitsbogen über die Umsatzsteuersonderprüfung (Niederschrift vom 27. Mai 2002) lässt sich unter anderem folgendes entnehmen:

Einem Aktenvermerk vom 8. Mai 2002 zufolge habe der Bw. mitgeteilt, dass er sich von einem Rechtsanwalt im Rahmen der USO vertreten lassen wolle, da ihn der Steuerberater derzeit nicht vertrete. Er wolle aber den Namen des Rechtsanwaltes nicht nennen.

Im Arbeitsbogen ersichtlich ist etwa eine Abrechnung über die Umsätze des Monats Februar 2001, die für jeden Standort getrennt die „Umsatz“ „Zimmer“ ausweisen. Ferner gibt es eine „Bankomatabrechnung“, die etwa für Februar „Bankomat“ von S 201.700,00, Nachtclub S 95.900,00 und ausbezahlt S 105.800,00 ausweist. In einer vom Betriebsprüfer am 9. April 2002 aufgenommenen Niederschrift mit der Gattin des Bw. führte diese aus:

„Ich bei [Bw.] seit Jänner 2001 bis Oktober 2001 und ab Jänner 2002 beschäftigt. Von Jänner 2001 bis zur Schließung des Nachtlokales in A habe ich teilweise als Kellnerin gearbeitet und weiters habe ich die Grundaufzeichnungen für das Nachtlokal geführt. Geführt wurden von mir Detailgrundaufzeichnungen für Getränke, weiters Detailaufzeichnungen für die Bankomatabrechnung und Ausgangsaufzeichnungen für Gelder, die an die Mädchen für die Liebesdienste und Getränke weitergegeben wurden. Grundaufzeichnungen habe ich heute nur für das Lokal A mitgebracht. Für die Lokale in G wurden keine Grundaufzeichnungen aufbewahrt. Für das Lokal in L, das seit 15.12.2001 geöffnet ist, führe ich auch Grundaufzeichnungen. Diese habe ich aber heute nicht mitgebracht.“

Vom Getränkeumsatz - Piccolosekt - erhalten die Mädchen S 50,00 pro Verkaufseinheit, ½ l Flasche Sekt erhalten die Mädchen S 150,00 pro Verkaufseinheit, von 0,7 l Flaschen Sekt erhalten die Mädchen S 300,00 pro Verkaufseinheit.

Vom Zimmerumsatz inkl. Mädchenpreis

20 Min - Gesamtinkasso S 1.000,00 erhalten die Mädchen als Anteil S 700,00

½ Stunde - Gesamtinkasso S 1.200,00 erhalten die Mädchen als Anteil S 800,00

1 Stunde - Gesamtinkasso S 2.400,00 erhalten die Mädchen als Anteil S 1.600,00.

Kassiert wurde von meinem Mann, von mir oder von dem Kellner der gesamte Konsumations-, Mädchen- und Zimmerpreis. Der Anteil, der auf die Mädchen entfiel wurde entweder am selben oder am nächsten Tag ausbezahlt.“

In der am 14. März 2005 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Oberwart abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der Bw. dar, dass der Gast im Wesentlichen drei Möglichkeiten hätte:

- Der Gast kommt und konsumiert Getränke, ohne auf ein Zimmer zu gehen;
- der Gast kommt, konsumiert Getränke und geht nachher auf ein Zimmer, sowie
- der Gast geht nur auf ein Zimmer, ohne zu konsumieren.

Die Getränke seien vom Gast in der Regel sofort nach Ausschank beim Kellner bezahlt worden.

Der Preis für die Prostitution in den Zimmern sei vom Gast mit der jeweiligen Prostituierten direkt ausgehandelt worden, wobei die Preise je nach Leistungsumfang variierten. Mit dem Gast sei ein einheitlicher Betrag ausgemacht worden; der Gast habe nicht gesondert für das Zimmer einerseits und die Prostitutionsleistung andererseits gezahlt.

Der so ausgehandelte Betrag sei vom Gast in der Regel im vorhinein teilweise an den Kellner, teilweise an die Prostituierten bezahlt worden. Dem Kellner sei die voraussichtliche Verweildauer am Zimmer bekanntgegeben und von diesem in einer Liste, die auch zur Abrechnung mit den Prostituierten gedient habe, vermerkt worden.

Es sei häufig zu Verlängerungen der Aufenthaltsdauer auf den Zimmern gekommen; diese Mehrkosten seien direkt von den Prostituierten im Zimmer kassiert worden.

80% der Gäste seien Stammgäste, „die wissen, wie es abläuft. Die Frauen sprechen ja mit den Gästen, daher sind die Gäste auch über die Modalitäten informiert.“

Weder Lokalbetreiber noch Kellner mischten sich in die Preisverhandlungen mit den Frauen ein, das müssten sich die Gäste selber mit den Prostituierten ausmachen.

Die Lokale würden regelmäßig von der Fremdenpolizei und der Kriminalpolizei kontrolliert. Die Frauen könnten völlig selbständig entscheiden, wann und mit wem sie die Prostitution ausüben. Der Lokalbetreiber habe keinen Einfluss hierauf.

Üblicherweise seien keine Rechnungen ausgestellt worden; ob jemals eine Rechnung verlangt worden sei, müsste der Kellner wissen.

In A habe es keine Preisliste mit Zimmerpreisen gegeben; im Lokal in L habe es eine Getränkepreisliste gegeben, auf welcher auf der Rückseite handschriftlich Zimmerpreise notiert gewesen seien. Hierbei habe es sich bloß um Richtpreise gehandelt, die in der Praxis auch andere Höhen erreicht haben.

Am Nachmittag sei nur Zimmerbetrieb ohne Getränkeausschank gewesen; die Mädchen seien allein im Lokal gewesen und hätten auch selbst kassiert.

Der Zimmerpreis an den Bw. sei am Nachmittag gleich hoch wie am Abend gewesen.

Sämtliche Abrechnungen mit den Prostituierten seien von diesen bestätigt worden.

Das Finanzamt stellte außer Streit, dass es sich bei den in den Etablissements des Bw. tätig gewesenen Prostituierten um selbständige Unternehmerinnen im steuerlichen Sinn gehandelt habe.

Das Finanzamt sei davon ausgegangen, dass die von den Prostituierten jeweils erzielten Erlöse unter der Kleinunternehmergrenze gelegen gewesen seien; in vielen burgenländischen Bezirken seien die Prostituierten mit einem relativ geringen Betrag zur Einkommensteuer veranlagt worden.

Gegen eine Endgültigerklärung des vorläufigen Bescheides bestehe kein Einwand.

Der Prüfer erläuterte, dass in den Etablissements in Stricherllisten die Zimmerbesuche festgehalten worden seien. „Extraleistungen“ am Zimmer habe man diesen Listen nicht entnehmen können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. hat im Berufszeitraum ein Bordell an mehreren Standorten betrieben.

Unstrittig ist, dass der Bw. Lokale unterhalten hat, in denen die Leistungsempfänger zum einen (am Abend) Getränke konsumieren konnten und ihnen zum anderen Gelegenheit zu sexuellen Handlungen mit Prostituierten verschafft wurde.

Ebenfalls unstrittig ist, dass der gesamte Getränkeumsatz vom Bw. zu versteuern ist, unabhängig davon, dass „Trinkprozente“ an die im Lokal tätigen Prostituierten weiter gegeben wurden.

Strittig ist, ob die Prostituierten dem Kunden gegenüber im eigenen Namen und auf eigene Rechnung aufgetreten sind und dem Bw. lediglich ein zeitabhängiges Nutzungsentgelt für das Zimmer geleistet haben (so im Ergebnis der Bw.), oder ob der Bw. als Bordellunternehmer diese Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durch die Prostituierten (nach Ansicht des Finanzamtes offenbar als Subunternehmerinnen) erbracht hat (so im Ergebnis das Finanzamt).

Sowohl der Verwaltungsgerichtshof als auch der Unabhängige Finanzsenat hatten sich bereits mehrfach mit der Rechtsfrage zu befassen, ob es sich bei Leistungen eines Bordell- bzw. Barbetreibers um eine einheitliche Leistung oder um voneinander unabhängige selbständige Leistungen handle.

Hierbei wird in ständiger Rechtsprechung und Entscheidungspraxis vertreten, dass die Konsumation von Getränken bei derartigen Betrieben - gleichgültig ob als Bordellbetrieb im engeren Sinne oder als Animierbetrieb anzusehen - regelmäßig Teil der Hauptleistung sei, um dem Betreiber entsprechend höhere Einnahmen zu sichern. Eine Aufteilung des vom Kunden erbrachten Entgeltes auf mehrere Leistungen sei ausgeschlossen, weil es sich dabei nicht um voneinander unabhängige selbständige Leistungen handle.

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

Zu Bordellen hat der Unabhängige Finanzsenat mehrfach entschieden, dass es sich bei Getränken und „Zimmerleistungen“ um eine einheitliche Leistung handle und der Gesamtbetrag Entgelt des Betreibers darstelle (siehe *Laudacher*, Zimmererlöse aus Bordellbetrieben, UFS Aktuell 2004/9, 333).

Hierbei darf jedoch nicht übersehen werden, dass „Bordell“ nicht gleich „Bordell“ ist und in den vorgenannten Entscheidungen von einem gemeinsamen Inkasso des Preises für die Getränke und des Preises für die erbrachten sexuellen Leistungen ausgegangen wird.

Hinsichtlich der Einheitlichkeit der Leistung Getränkekonsum – „Zimmerleistung“ stellt sich nach dem Vorbringen des Bw., dem vom Finanzamt nicht widersprochen wurde, der entscheidungsrelevante Sachverhalt in seinen Etablissements wie folgt dar:

Die Getränke wurden von den Gästen gesondert von den auf den Zimmern erbrachten Prostitutionsleistungen kassiert. Zwischen der Konsumentation 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 üblichen Nutzung von Lokalitäten wie jenen des Bw. in der Konsumation sowohl von Getränken als auch von sexuellen Leistungen besteht, vermag der Unabhängige Finanzsenat ausgehend vom Sachverhaltsvorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens 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 – Getränkeausschank einerseits und Prostitution andererseits – 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 Prostituierten, 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 (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 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.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Prostituierten dem Kunden gegenüber als selbständige Unternehmerinnen Leistungen erbracht haben oder die Prostituierten – sei es als Subunternehmerinnen, sei es als Arbeitnehmerinnen – für den Bw. den Kunden gegenüber Leistungen erbracht haben.

Folgt man dem Vorbringen des Bw., so sei es den Prostituierten frei gestanden, wem gegenüber sie zu einem von ihnen selbst bestimmten Preis sexuelle Leistungen erbracht haben. Die Prostituierten hätten mit dem Kunden die Preise – ohne in einen Anteil des Bw. und einen solchen der Prostituierten aufzuschlüsseln - frei ausgehandelt; lediglich der an den Bw. für das Zimmer zu zahlende Betrag sei festgestanden.

Der Preis für die Prostitutionsleistung sei in der Regel von den Kunden vom Bw., seiner Gattin oder dem Kellner im vorhinein kassiert worden. Von diesem inkassierten Entgelt hätten die Prostituierten entweder am selben oder am nächsten Tag ihren Anteil ausbezahlt erhalten. Waren die Prostituierten allein, hätten diese selbst kassiert; ebenso „Extraleistungen“ über das ursprünglich vereinbarte Entgelt hinaus.

Das Finanzamt hat dieser Sachverhaltsdarstellung im Wesentlichen nicht widersprochen und geht davon aus, dass die Prostituierten selbständige Unternehmerinnen gewesen seien.

Entscheidend ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, wer nach außen hin als Unternehmer den Kunden gegenüber aufgetreten ist.

Der Bw. hat

- 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 den Kunden Gelegenheit zum Erhalt von Prostitutionsleistungen geboten,
- das Inkasso der Erlöse für die Prostitutionsleistungen überwiegend selbst vorgenommen oder durch Nichtprostituierete (Gattin, Kellner) vornehmen lassen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wurden dem Kunden gegenüber die Prostitutionsleistungen durch den Bw. als Unternehmer erbracht. Nach außen hin, dem Gast gegenüber, ist der Bw. – selbst oder durch seine Mitarbeiter – als Unternehmer aufgetreten.

Er hat das Entgelt für die Konsumation von Getränken und sexuellen Leistungen kassiert bzw. kassieren lassen. Dass dem Gast gegenüber ersichtlich war, dass ein genau bestimmter Teil des Entgelts im Namen und für Rechnung der jeweiligen Prostituierten vereinnahmt wurde, konnte nicht festgestellt werden (vergleiche etwa die Anforderungen an die Anerkennung eines Buschenschankbuffets als eigenständigen Gewerbebetrieb innerhalb eines Buschenschanks, *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 17 Anm. 130; zu „Ladengeschäften“ und Prostitution *Laudacher*, Wohnungsprostitution und Umsatzzurechnung, AStN 2005/23).

Dass der Bw. als Inhaber der Etablissements nach außen hin unmißverständlich klar gestellt hat, dass die Geschäfte, die in seinen Etablissements abgeschlossen werden, nicht Eigengeschäfte des Etablissementinhabers, sondern Eigengeschäfte der einzelnen Prostituierten seien, hat der Bw. nicht behauptet und finden sich in den Prüfungsfeststellungen auch keinerlei Hinweise darauf.

Selbst wenn dem so gewesen wäre, müsste es sich um tatsächlich selbständig handelnde und nicht in den betrieblichen Organismus eingegliederte Prostituierte handeln – ein Gastwirt kann im Normalfall auch nicht umsatzsteuerrechtlich erfolgreich behaupten, er serviere nur die Getränke im eigenen Namen, die von seinen Mitarbeitern gebrachten Speisen im Lokal aber im Namen und für Rechnung seines Koches.

Der Umstand allein, dass die Prostituierten mit dem Kunden den Preis aushandelten, besagt nichts darüber, ob dieser Preis im eigenen Namen oder im Namen des Bw. verhandelt wurde. Auch sprechen einheitliche „Richtpreise“ für alle Prostituierten gegen ein selbständiges unternehmerisches Auftreten der Prostituierten dem Kunden gegenüber. Diese „Richtpreise“ dürften nach den Feststellungen der Betriebsprüfung im Wesentlichen auch eingehalten worden sein.

Im Sinne der bei *Laudacher*, Zimmererlöse aus Bordellbetrieben, UFS Aktuell 2004/9, 333, dargestellten Entscheidungen, ist daher der Gesamtumsatz aus der Prostitution – in dem vom Finanzamt vorgenommenen Umfang - dem Bw. als nach außen hin aufgetretenen Unternehmer zuzurechnen.

Dass die Prostituierten einen Anteil an dem vom Leistungsempfänger geleisteten einheitlichen Entgelt erhielten, ändert nichts an der Beurteilung als einheitliche Leistung (VwGH 20.12.2000, 98/13/0047, 0048).

Sind die Prostituierten als selbständige Unternehmerinnen - und nicht als Arbeitnehmerinnen - tätig gewesen, so stünde dem Bw. bei Vorliegen von den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnung der Prostituierten gemäß § 12 UStG 1994 (und allfälligem Verzicht der Prostituierten auf die Kleinunternehmerregelung, wenn ihre Umsätze 22.000 € im Jahr nicht überstiegen haben) der Vorsteuerabzug hinsichtlich der weitergegebenen Entgelte vor.

Derartige Rechnungen sind jedoch im Berufungszeitraum nicht aktenkundig.

Sollten derartige Rechnungen in späteren Zeiträumen ausgestellt worden sein, kann ein Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt des Vorliegens der Rechnung gewährt werden, wenn der Rechnungsaussteller Unternehmer ist.

Der Unabhängige Finanzsenat hat freilich grundsätzliche Zweifel an dem vom Bw. idyllisch geschilderten Zusammenwirken freier Unternehmerinnen zu ihrem und des Bw. gemeinsamen Besten in den von ihm betriebenen Bordellen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wird bei in Bordellen arbeitenden Prostituierten aus Ost- oder außereuropäischen Staaten 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.

Hält man sich etwa die ständige Rechtsprechung des VwGH zum Gesellschafter-Geschäftsführer (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm 138 ff) oder die sozialversicherungsrechtliche Judikatur (z.B. VwGH 17.11.2004, 2001/08/0131) vor Augen, dürfte in der Regel die Annahme einer Dienstnehmereigenschaft von in Bordellen tätiger Prostituierten in Fallkonstellationen wie der gegenständlichen naheliegender als die selbständiger Gewerbetreibender sein.

Dass der Bw. nach dem festgestellten Sachverhalt die Prostituierten nicht zu ihrer Tätigkeit gezwungen – und keine strafbaren Handlungen den Prostituierten gegenüber gesetzt – hat,

bedeutet nicht automatisch, dass diese selbst Unternehmerinnen sind – typischerweise üben auch Arbeitnehmer ihre Tätigkeit im strafrechtlichen Sinn freiwillig aus. Ebenso unmaßgeblich ist, dass der Bw. auf die von den Prostituierten erbrachten sexuellen Leistungen keinen Einfluss genommen haben will – auch Arbeitnehmer können in bestimmten Bereichen weisungsfrei gestellt sein.

Die Vorgangsweise des - damaligen - Finanzamtes Oberwart erweist sich daher im Ergebnis als rechtsrichtig.

Da ein Grund für eine vorläufige Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2001 nicht ersichtlich ist, war dessen Endgültigkeit auszusprechen.

Bemerkt wird, dass die Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2003 durch eine - damals - unzuständige Behörde, nämlich das Finanzamt Eisenstadt und nicht das Finanzamt Oberwart erlassen worden ist. Daraufhin wurde folgerichtig vom Bw. auch der Vorlageantrag an das Finanzamt Eisenstadt adressiert.

Das Finanzamt Eisenstadt hat zwar unzulässigerweise über eine das Finanzamt Oberwart betreffende Berufung abgesprochen; da Gegenstand des Berufungsverfahrens aber die angefochtenen Erstbescheide sind und die Berufungsvorentscheidung keine relevanten Rechtswirkungen mehr entfaltet, hatte eine Aufhebung dieser Berufungsvorentscheidung wegen Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde zu unterbleiben.

Wien, am 22. März 2005