



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin, vom 9. März 2009, gerichtet gegen die (Sammel-) Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 3. Februar 2009, betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer gemäß § 202 BAO sowie von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO, sämtliche für den Zeitraum vom 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2007, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungserberin durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde vom prüfenden Organ das Vorliegen eines Dienstverhältnisses der im Betrieb tätigen Prostituierten zur Berufungserberin angenommen. Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und nahm die Berufungserberin mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden als haftenden Arbeitgeber bzw. als Abgabenschuldner in Anspruch.

Zur Begründung hat das Finanzamt ausgeführt:

*„Feststellung eines Dienstverhältnisses“*

*Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt und den damit verbunden wirtschaftlichen Aufwand trägt (VwGH 29.10.69, 735/68).*

---

*Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht, oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.*

*Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechts nicht immer deckungsgleich.*

*Gemäß § 4 Abs. 2 ASVG gilt jedenfalls der als Dienstnehmer, wer gemäß § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist.*

*Nach gängiger Rechtsprechung (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131, VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18.10.1989/88/13/0185). Auch wenn die formalen Voraussetzungen (Gewerbeschein oder Ähnliches, Antrag auf Vergabe einer Steuernummer, Pflichtversicherung bei der GSVG, Werkvertrag, etc.) vorliegen, ist trotzdem bei der Beurteilung auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit abzustellen.*

*Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung in ein Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Auf die Bestimmungen der §§ 21 und 23 Abs. 2 BAO wird hingewiesen!*

## *Eingliederung in den betrieblichen Organismus*

*Als eines der wesentlichsten Abgrenzungskriterien zwischen einem Dienstverhältnis oder einer selbständigen Tätigkeit nennt die Judikatur die Eingliederung in den betrieblichen Organismus. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).*

*Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.*

*§ 4 Abs. 4 Z 6 des Steiermärkischen Prostitutionsgesetzes normiert als sachliche Voraussetzung für Bordelle die Existenz einer Bordellhausordnung, welche vor der Betriebseröffnung der Gemeinde vorzulegen ist. Die im vorliegenden Fall aufgelegte "Hausordnung" ist in 17 Punkten untergliedert und wurde auch von den betreffenden Prostituierten mittels Unterschrift zur Kenntnis genommen (Unterlagen liegen beim Finanzamt auf).*

### *a, Hausordnung (HO):*

*"Offenhaltezeit täglich von 11.00 Uhr - bis Sperrstunde d.h. bis die Kellner die Mädchen abrechnen" (Pkt. 1 der HO)*

*"Die Prostituierten haben sich im Sinne der Verordnung, BGBl Nr. 314/74 einer amtsärztlichen Untersuchung zu unterziehen, die nicht länger als eine Woche zurückliegen darf. Die Prostituierten haben die Verpflichtung auch außerhalb der vorgeschriebenen amtsärztlichen Untersuchung bei Verdacht des Vorliegens einer Geschlechtskrankheit sofort die amtsärztliche Stelle der BH A. aufzusuchen" (Pkt. 2 der HO)*

*Lt. Erhebungen bei der zuständigen Behörde geht hervor, dass die Prostituierten jeweils durch den Bordellbetreiber bzw. einem Angestellten zur jeweiligen Untersuchung befördert werden.*

*"Es dürfen sich keine männlichen Personen aus dem Bekanntenkreis der Prostituierten im Betrieb aufhalten" (Pkt. 3 der HO)*

*"Das Halten von Schlafgästen nach Sperrstunde in den Zimmern ist verboten" (Pkt. 4 der HO)*

*"Für Schäden an der Einrichtung des Ihnen zur Verfügung gestellten Zimmers haften die Prostituierten im Rahmen der Bestimmungen für Dienstnehmer" (Pkt. 6 der HO)*

*"In den Privatzimmern ist es untersagt zu kochen oder Haustiere zu halten" (Pkt. 7 der HO)*

*"Die Privatzimmer sind stets rein und ordentlich zu Halten und auf Verlangen herzuzeigen" (Pkt. 8 der HO)*

*"Die Prostituierten haben sich im Barbereich an der Theke aufzuhalten, sofern sie von Gästen nicht an den Tisch eingeladen werden" (Pkt. 12 der HO)*

*"Es ist untersagt Monatsbinden in die Toilette zu werfen" (Pkt. 13 der HO)*

*"Die Prostituierten müssen selbst dafür sorgen täglich vor Dienstantritt genug Kondome bei sich zu haben, da der Geschlechtsverkehr nur mit Schutz vollzogen werden darf" (Pkt. 14 der HO)*

---

*"Für die Leistung der Prostituierten hat der Gast den hiefür ausgezeichneten Preis im Vorhinein an die Prostituierte zu entrichten" (Pkt. 15 der HO).*

*Aus den Erhebungen durch die Betriebsprüfung geht eindeutig hervor, dass entgegen der Aussagen in den vorliegenden Hausordnungen die Bezahlung durch die Kunden direkt an den Bordellbetreiber (bzw. KellnerIn) entweder in bar oder über das Abrechnungssystem mittels Bankomat und Kreditkarte erfolgte.*

*Auf die Niederschriften vom 14.7.2006 bzw. 14.9.2006 mit Kunden des Bordells, die Niederschrift vom 7.6.2005 mit Fr. X. Y. (ehemalige Prostituierte) sowie auf die Niederschrift mit Fr. Z. M. vom 8.8.2006 (Barfrau) im Zuge der Betriebsprüfung wird verwiesen!*

*b, weitere Eingliederungsmerkmale:*

*Die Arbeitszeiten der Prostituierten sind auf Grund der Öffnungszeiten des Bordells vorgegeben*

*Tanzvorführungen bzw. die Leistungen der Prostituierten finden in den Räumlichkeiten des Bordellbetreibers statt*

*Die Prostituierten sind angehalten die Kunden zur Getränkekonsommation zu animieren und sind am Getränkeumsatz der jeweiligen Kunden beteiligt (Lohnbestandteil).*

*Der Anteil an den Getränkeprovisionen beträgt 11. Erklärung des Bordellbetreibers ca. 22% des Gesamtlohnes*

*Die Zahlungen für den Liebeslohn erfolgen It. o.a. Niederschriften beim Kellner bzw. Geschäftsführer im Erdgeschoß des Bordellbetriebes*

*Keine direkten Zahlungen an die Prostituierten It. vorliegenden o.a. Niederschriften Bei unbaren Zahlungen von Kunden wird über das Abrechnungssystem des Bordellbetreibers abgerechnet.*

*Diese Zahlungen werden einem Bankkonto bzw. Sparbuch des Bordellbetreibers gutgeschrieben. Die Weitergabe erfolgt It. Aussagen der ehemaligen Prostituierten Fr. X. (It. o.a. Niederschrift) jeweils am 1. oder 15. des Monats.*

*Die betrieblichen Räumlichkeiten des Bordellbetreibers werden von den Prostituierten für private Wohnzwecke genutzt.*

*Wie im Zuge der Hausdurchsuchung bekannt wurde, zahlen die Prostituierten für die Privatnutzung € 2,- pro Nächtigung*

*Weisungsgebundenheit*

*Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).*

*Die Weisungsgebundenheit für den Personenkreis der Prostituierten wird insoweit relativiert, als das Weisungsrecht des Arbeitgebers von Prostituierten eingeschränkt sein wird, was der Annahme eines Dienstverhältnisses nicht entgegensteht.*

*Den Prostituierten obliegt somit die freie Auswahl von Kunden und die Bestimmung, welche Art von sexuellen Dienstleistungen sie erbringen. Das Weisungsrecht des Arbeitgebers (des Bordellbetreibers) beschränkt sich also auf die Bestimmung von Ort und Zeit der Arbeitsleistung.*

Es können Fälle auftreten, in denen die Erteilung von Weisungen betreffend das arbeitsbezogene Verhalten und das Arbeitsverfahren dennoch unterbleibt, obwohl eine solche Weisungsgebundenheit des Beschäftigten an sich besteht. Dies ist dann gegeben, wenn der Dienstnehmer von sich aus weiß, wie er sich im Betrieb des Dienstgebers zu verhalten hat, wenn sich auf Grund seiner fachlichen Kenntnisse, Erfahrungen oder Fähigkeiten Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der zu verrichtenden Arbeiten erübrigen. Allein die bestehende Möglichkeit des Dienstgebers, Weisungen zu erteilen, genügt allerdings für das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach dem ASVG.

Der Verwaltungsgerichtshof bezeichnet in etlichen Erkenntnissen dieses durch Kontrollrechte zwar abgesicherte, sich aber nicht immer konkret äußernde Weisungsrecht als stille Autorität des Dienstgebers (VwGH 2.7.1991, Zl. 89/08/0310, VwGH 17.9.1991, Zl. 90/08/0152).

Im Rahmen einer Kontrolle gern. § 26 AuslBG am 5.7.2007 durch die KIAB B. A. in Zusammenarbeit mit dem Koordinierten Fremdenpolizeilichen Dienst des Bezirkes A. wurde der Bordellbetrieb "jj" (J. in nnnn IIII) überprüft.

Dabei wurde die Aussage von Fr. K L (lt. Angabe Vertreterin des Geschäftsführers) festgehalten:

"Die Damen sind am Getränkeumsatz sowie beim Erbringen ihrer "Liebesdienste" prozentuell beteiligt".

Weiters gibt Fr. K bei der Einvernahme durch die KIAB an,

"dass die Umsatzbeteiligung und die Preise der "Mädchen" wie folgt vereinbart sind:

Halbe Stunde € 110,-- davon bekommen die Damen € 70,-  
 Eine Stunde € 220,-- davon bekommen die Damen € 110,--  
 Whirlpool € 230,-- davon bekommen die Damen € 150,-  
 Piccolo € 18,-- davon bekommen die Damen € 4,--  
 Sekt € 100,-- davon bekommen die Damen € 18,--"

Laut Aktenvermerk der KIAB konnten bei der Befragung der ungarischen Staatsbürgerin O Ö keine weiteren Informationen festgestellt werden, .... "eine genauere Auskunftserteilung wurde ihr durch den Geschäftsführer, Herrn H F, ausdrücklich untersagt"

Weiters wurde durch die KIAB festgehalten, "dass keine Niederschriftsaufnahmen durchgeführt werden konnten, da Herr H den anwesenden Damen jegliche Kooperation mit dem Finanzamt untersagte."

Diese Aussagen untermauern jedenfalls das vorliegende Weisungsrecht des Geschäftsführers.

### Fehlen eines Unternehmerrisikos

Ermöglichen die Kriterien der "Weisungsgebundenheit" und der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Tätigkeit, so sind noch weitere Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wie das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos, heranzuziehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Das Unternehmerrisiko kommt auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

*Dieses Merkmal ist aber für sich allein noch nicht entscheidend und kann auch auf Dienstverhältnisse zutreffen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).*

### *Rechtsprechung bzw. Rechtsätze*

*Bei Animierdamen, die für von Gästen spendierte Getränke, die sie selbst konsumieren, Provisionen erhalten, und die auf Wunsch der Gäste Strip Teasetänze vollführen, wofür sie teilweise von den Gästen und teilweise auch vom Betreiber der Bar bezahlt werden, und denen letztlich Räumlichkeiten in der Bar für die Ausübung der Prostitution zur Verfügung gestellt werden, ist von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit auszugehen, die die Annahme von arbeitnehmerähnlichen Beschäftigungsverhältnissen rechtfertigt.*

*Die Tätigkeit der Ausländerinnen stellt somit angesichts der starken wirtschaftlichen und organisatorischen Verknüpfung aller ihrer Aspekte mit dem Barbetrieb - von der Beistellung der Wohnmöglichkeit, der Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten zur Ausübung der Prostitution bis zur Leistung von Provisionen - eine Beschäftigung iSd § 2 AuslBG dar (VwGH 16.5.2001, 98/09/0334).*

*Ist eine ausländische Arbeitnehmerin bei der Ausübung ihrer Tätigkeit als Prostituierte an die Weisungen ihres Arbeitgebers hinsichtlich der Festsetzung der Preise und der verpflichteten Benützung von Kondomen bei der Ausführung des Geschlechtsverkehrs gebunden und hat sie an den Arbeitgeber bestimmte Beträge für die Bereitstellung der Räumlichkeiten abzuliefern, ist vom Vorliegen eines zumindest arbeitnehmerähnlichen Beschäftigungsverhältnisses der Ausländerin iSd §2 Abs. 2 lit. b AuslBG auszugehen (VwGH 14.11.2002, 99/09/0167).*

*Bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees besteht die Leistung des Barbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird nach der Verkehrsauffassung angenommen, dass er zu diesem Zweck Mädchen "offenbart", welche mit den Barbesuchern die Separees aufsuchen und die sexuellen Wünsche der Gäste erfüllen. Nur durch das Angebot dieser persönlichen Dienstleistungen ist es dem Lokalbetreiber möglich, weit über dem Üblichen liegende Getränkepreise zu verlangen (VwGH 15.06.2005, 2002/13/0104 zur USt-Problematik).*

*Der VwGH hat bereits wiederholt die Ansicht vertreten, dass die Ausübung der Prostitution von Ausländerinnen in einem Nachtclub oder ähnlichen Lokalitäten unter Beteiligung am Umsatz (auch an den verkauften Getränken) auf Grund der wirtschaftlichen Gestaltung des abgeschlossenen Vertrages als Verwendung unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen wie Arbeitnehmer zu qualifizieren ist (vgl. dazu die Erkenntnisse vom 2. 9. 1993, 92/09/0322; vom 17.11.1994/09/0195; vom 10.2.1999/19/0331).*

*Frauen, die ihren Lebensunterhalt in wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit von einem Bordellbetreiber durch Prostitution verdienen und im betrieblichen Organismus des Bordellbetreibers eingegliedert sind, erzielen keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, sondern sind sie auf Grund des Inhaltes des abgeschlossenen Vertragsverhältnisses unter ähnlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen wie Arbeitnehmer zu qualifizieren (UFSW, GZ RV/0087-W/05 vom 17.12.2007).*

### *Zusammenfassung*

*Ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der*

*Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.*

*Als Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG gilt jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist.*

*Gem. § 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.*

*Gem. § 23 Abs. 2 BAO wird die Erhebung einer Abgabe nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.*

*Bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind wesentliche Merkmale das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit, sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers. Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für die steuerliche Beurteilung der Leistungsbeziehungen ist stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit relevant.*

*Anhand der angeführten Abgrenzungskriterien ist daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen.*

### *Ermittlung der Bemessungsgrundlagen*

*Als Ausgangsbasis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wurden die sogenannten Zimmererlöse sowie die Provisionserlöse Animation It. Erklärung herangezogen.*

*Anhand der Zimmererlöse konnte die Anzahl der Liebeslöhne ermittelt werden, welche mit dem Liebeslohn der Prostituierten (bis 2004 € 80,--; ab 2005 € 70,--) hochgerechnet wurden.*

*Die Zahlungen für den Liebeslohn und die Getränkeprovisionen sind der Höhe nach nicht strittig.*

### *Zuordnung der Lohnzahlungen*

*Da die Grundaufzeichnungen, aus denen die Zuordnung der Liebeslöhne und der Getränkeprovisionen an die Prostituierten ersichtlich gewesen wäre, weggeworfen wurden, mussten die Bemessungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege auf die dem Finanzamt in Form von Meldedaten bekannten Dienstnehmer verteilt werden.*

*Im Zuge dieser Schätzung wurde die Gesamtbemessungsgrundlage (ausbezahlte Liebeslöhne und Provision Animation) durch die Meldetage It. Meldeamt (nnnn IIII) dividiert. Der sich dabei ergebende durchschnittliche Lohn je Prostituierter und Tag wurde der täglichen Lohnsteuerbemessungsgrundlage unterworfen. Die sich dabei ergebende durchschnittliche Progression (It. beil. Excel-Aufstellung 21,05%) wurde als Nachversteuerungsprozentsatz herangezogen.*

*Der ermittelte durchschnittliche Lohn je Prostituierter pro Tag wurde anhand der vorgelegten Meldedaten für die am Wohnsitz in nnnn T, IIII gemeldeten Prostituierten für die Jahre 2005 bis 2007 der SV-Pflicht unterworfen.*

*Für das Kalenderjahr 2006 sind in der von der Gemeinde vorgelegten Meldedatei nur 698 Meldetage vorhanden. Da sich die Umsätze im Jahr 2006 gegenüber den Jahren 2003 bis 2005 (für diese Jahre liegen zwischen 1814 und 1471 Meldetage vor) nur unwesentlich geändert haben, kann davon ausgegangen werden, dass für das Jahr 2006 Meldedaten (siehe auch ua. Feststellungen) fehlen. Für das Kalenderjahr 2006 wurden daher die durchschnittlichen Meldedaten bzw. Bemessungsgrundlagen der Jahre 2003-2005 zur Nachverrechnung herangezogen (siehe beil. Aufstellung).*

*Die vom Gemeindeamt T zur Verfügung gestellten Meldedaten sind lt. Erhebungen des Finanzamtes teilweise unvollständig. So wurden beispielsweise bei der Erhebung durch die Polizei (Krimstreife A. II) am 11.6.2003 anwesende Prostituierte namentlich festgehalten, welche zu diesem Zeitpunkt nicht bzw. noch nicht bei der Adresse des Bordellbetreibers angemeldet waren bzw. aus der von der Gemeinde T übermittelten Aufstellung der Meldedaten nicht aufscheinen (teilweise Meldungen des Nebenwohnsitzes).*

*Fr. Y. X. gab niederschriftlich im Zuge der Einvernahme des Gendarmeriepostens A. am 24.2.2005 bekannt, dass sie von 13.01.2005 bis 14.02.2005 als Prostituierte im jj in nnnn T tätig war.*

*Weiters wurde im Zuge der Niederschrift durch den Gendarmerieposten A. am 25.2.2005 durch den GF Herrn F H ausgesagt; . .... es ist richtig, dass Y. X. zumindest von Mitte Jänner bis Anfang Februar 2005 in meinem Bordell in T der Prostitution nachging.*

*Fr. X. wurde lt. Abfrage beim Zentralen Melderegister nie in nnnn T, IIII angemeldet."*

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung hat die Berufungsverberin nach ausführlicher Stellungnahme zum Prüfungsverfahren auszugsweise ausgeführt:

## *„2. Ausführung der Berufungsgründe - zur Annahme eines Dienstverhältnisses*

### *2.1.*

*Grundlage der berufungsgegenständlichen Bescheide bildet die Annahme der Abgabenbehörde, es lägen hinsichtlich der Prostituierten Dienstverhältnisse vor. Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses begründet die Abgabenbehörde im Wesentlichen damit, dass eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus und eine Weisungsgebundenheit der Prostituierten bestanden habe und dass den Prostituierten ein Unternehmerrisiko gefehlt hätte.*

### *2.2.*

*Unbestritten ist, dass die Prostituierten bei der gewerblichen Sozialversicherung pflichtversichert waren. Unbestritten ist aber auch, dass die Sozialversicherung der Prostituierten im Rahmen des ASVG (und eine solche wäre mit der Annahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit zwingend verbunden) tatsächlich nicht bestanden hat und auch gar nicht erreichbar gewesen wäre, zumal Prostituierten eine derartige Sozialversicherung nicht gegeben wird. Dies deswegen nicht, weil seitens der Sozialversicherung damit argumentiert wird, dass es gesetzlich unzulässig wäre, würde eine Prostituierte ihren Beruf als unselbständige Erwerbstätige ausüben: Ein jeder Arbeitgeber einer Prostituierten würde nämlich automatisch tatbildlich im Sinne von § 216 StGB (Zuhälterei) handeln, da er aus der Tätigkeit der Prostituierten Einnahmen erzielt und ihr als Arbeitgeber die Bedingungen der Ausübung ihrer Arbeit (I. e. Prostitution) vorschreiben würde.*

*Aufgrund von im Endeffekt derselben Überlegung wird auch Prostituierten von den Abgabenbehörden verweigert, eine Steuernummer zu erhalten, einen Lohnsteuerausgleich durchzuführen, etc.*

*Insgesamt spricht also schon die herrschende Gesetzeslage, sowie die herrschende Praxis der Gesetzesauslegung im Bereich des GSVG, des ASVG und im Bereich des EStG von vorne herein dagegen, dass die Tätigkeit einer Prostituierten als eine unselbständige Erwerbstätigkeit*

angesehen wird. - Wenn aber diese Tätigkeit schon von vorne herein keine unselbständige Erwerbstätigkeit sein kann, dann kann es schon begrifflich keinen Arbeitgeber für eine derartige Tätigkeit geben.

Schon deswegen kann von der Abgabebhörde I. Instanz nicht rechtens eine unselbständige Erwerbstätigkeit unterstellt werden.

2.3.

Die Abgabebhörde I. Instanz versucht in der Begründung der berufungsgegenständlichen Bescheide die Eingliederung der Prostituierten in den betrieblichen Organismus daraus abzuleiten, dass es eine Hausordnung der Berufungswerberin gibt. Damit verkennt aber die Abgabebhörde I. Instanz die rechtliche Bedeutung und auch den Inhalt dieser Hausordnung:

Eine solche Hausordnung eines Bordellbetriebes wird von einem solchen Betrieb nicht freiwillig erstellt. - Gemäß § 4 Abs. 5 Zi 6 des steiermärkischen Prostitutionsgesetzes (und nicht § 4 Abs. 4 Zi 6, wie in der Bescheidbegründung angegeben) ist die Vorlage einer Hausordnung sachliche Voraussetzung für die Bewilligung eines Bordellbetriebes.

2.4.

Die Öffnungszeiten können kein Indiz für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sein, da diese von der Gewerbebehörde festgelegt wurden. Da die Öffnungszeiten des Lokals praktisch die gesamte Zeit umfasst haben, in der Prostitution üblicherweise stattfindet, hat sich für die Prostituierten auch keine Einschränkung in ihrer möglichen Arbeitszeit ergeben.

2.5.

Die Wiedergabe der Verpflichtung der Prostituierten in Zusammenhang mit der Prostitutionsüberwachungsverordnung ist ebenso nicht geeignet, die Feststellungen der abgabebhörden Prüfung zu untermauern. Der Vorhalt, dass die Prostituierten jeweils durch den Bordellbetreiber bzw. einem Angestellten zur jeweiligen Untersuchung befördert werden, kann nicht nachvollzogen werden. Tatsache ist, dass es durch die Lage des Bordells in T oft nur mit hohen Taxikosten möglich ist, nach A. zu gelangen. Daher hat der Geschäftsführer der Berufungswerberin oder ein Mitarbeiter die Damen nach Liezen mitgenommen, wenn Einkäufe für den Betrieb zu tätigen waren. Da einige Prostituierte auch über eigene Autos verfügt haben, sind diese auch oft alleine nach A. zur amtsärztlichen Untersuchung gefahren.

2.6.

Dass sich keine männlichen Personen aus dem Bekanntenkreis der Prostituierten im Betrieb aufhalten dürfen, dient zum Schutz der Gäste der Berufungswerberin vor eifersüchtigen Freunden der Prostituierten.

2.7.

Der Aufenthalt von Schlafgästen nach der Sperrstunde in den Zimmern ist deshalb verboten, da mit Schlafgästen Dauergäste gemeint sind.

2.8.

Dass die Prostituierten für Schäden an der Einrichtung des ihnen zur Verfügung gestellten Zimmers haften, ist ebenso logisch, wie nachvollziehbar.

2.9.

Dass es in den Privatzimmern untersagt ist, zu kochen oder Haustiere zu halten, hat rein hygienische Gründe. Dass die Privatzimmer stets rein und ordentlich zu halten und auf Verlangen herzuzeigen sind, ist ebenso nicht außergewöhnlich, da es auch bei normalen Mietwoh-

---

nungen ein Recht des Vermieters gibt, die vermieteten Wohnungen zu besichtigen. Üblich ist es, dass auch in Wohnhäusern das Halten von Haustieren per Hausordnung verboten ist.

2.10.

*Dass es untersagt ist Monatsbinden in die Toilette zu werfen, dient ausschließlich der Sicherheit des Betriebes. Im Falle einer Verstopfung wären damit auch große Unannehmlichkeiten verbunden.*

2.11.

*Punkt 14 der Hausordnung heißt nichts anderes, als dass die Prostituierten selbst für ausreichend Kondome zu sorgen haben. Dass der Geschlechtsverkehr nur mit Schutz vollzogen werden darf, liegt auch im Interesse der Gäste.*

2.12.

*Was die Bezahlung der Prostituierten durch die Kunden für die Leistungen angeht, so verweist die Begründung auf die Erhebungen durch die Betriebsprüfung. Tatsache ist jedoch, dass die Zahlungen immer direkt an die Prostituierten erfolgt sind. Wir verweisen dazu auch auf die umfangreichen Ausführungen in der Berufung gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung.*

2.13.

*In der Bescheidbegründung wurde die Hausordnung nur unvollständig wiedergegeben. Denn ein zentraler Punkt der Hausordnung wurde völlig außer Acht gelassen. Unter Punkt 5 der Hausordnung heißt es: "Es gilt als vereinbart, dass die Prostituierten selbstständig tätig sind und für die steuerlichen Abgaben von Einkommen und Umsatz selbst aufkommen müssen." Auch deshalb kann kein Dienstverhältnis vorliegen.*

2.14.

*Dass Tanzvorführungen bzw. die Leistungen der Prostituierten in Räumlichkeiten des Bordellbetreibers stattfinden ist richtig, aber unvollständig. Tatsache ist, dass Strip-tease-Shows und andere Leistungen der Prostituierten auch außerhalb des Bordells stattgefunden haben und zwar ohne Einschränkungen der Berufungswerberin. Außerdem hat die Prostituierten niemand daran gehindert, Anbahnungen auch außerhalb des Geschäftslokals der Berufungswerberin vorzunehmen und die Kunden dann ins Separee mitzunehmen. Das ist auch wiederholt geschehen. Somit ist auch die Kundenauswahl keineswegs auf die Besucher des Barbetriebs eingeschränkt gewesen.*

2.15.

*Dass die Prostituierten die Kunden zur Getränkekonsumation animieren ist gewiss kein Argument für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit. Gerade dadurch ergibt sich für die Prostituierten ein zusätzliches Unternehmerrisiko, da sie es in der Hand haben, durch mehr oder weniger Einsatz auch diesen Teil des Einkommens zu beeinflussen. Zum Abrechnungssystem wird auf die ausführlichen Entgegnungen in der Berufung gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung verwiesen.*

2.16.

*In den Ausführungen der Betriebsprüfung und nun ebenso auch in der Bescheidbegründung zur "GPLA" geht nicht hervor, an wen die Prostituierten für die Privatnutzung EUR 2,--/ Nächtigung zu zahlen hatten.*

2.17.

*Wie die Abgabenbehörde in Ihrer Bescheidbegründung richtig ausführt, obliegt den Prostituierten die freie Auswahl von Kunden und die Bestimmung, welche Art von sexuellen Dienst-*

leistungen sie erbringen. Falsch ist jedoch, dass das Weisungsrecht des Arbeitgebers (des Bordellbetreibers) sich auf die Bestimmung von Ort und Zeit der Arbeitsleistung beschränkt. Im Zusammenhang mit einer Prostituierten kann es nie ein Weisungsrecht eines Arbeitgebers geben, da sich derjenige im strafrechtlichen Sinn der Nötigung und der Zuführung zur Prostitution strafbar machen würde. Dazu kommt, dass weder hinsichtlich Ort und Zeit der Arbeitsleistung irgendein "Weisungsrecht" besteht, weil es hier nicht um eine Anweisung an einen Dienstnehmer geht, sondern darum, dass der Bordellbetrieb als solcher die Erwerbsgelegenheit für die Prostituierte als selbständige Erwerbstätige darstellt (und dieser Ort von der jeweiligen Prostituierten freiwillig gewählt wird) und dass die Zeit sich nun einmal durch die gewerblich zulässigen Öffnungszeiten ergibt. Bemerkt sei, dass es ja auch kein einziges Verfahrensergebnis des Inhaltes gibt, dass irgendeine der gegenständlichen Prostituierten jemals irgendeine Anweisung hinsichtlich Ort und Zeit ihrer Tätigkeit erhalten hätte.

## 2.18.

Wenn die Abgabenbehörde als weiteren Beweis für die Weisungsgebundenheit, die Kontrolle gem. § 26 AuslBG am 5.7.2007 durch die KIAB B. A. im Zusammenhang mit dem koordinierten fremdenpolizeilichen Dienst des Bezirkes A. anführt, stellt dies keinen Beweis dar. Laut Aktenvermerk der KIAB konnten bei der Befragung der ungarischen Staatsbürgerin O Ö keine weiteren Informationen festgestellt werden, denn "eine genauere Auskunftserteilung wurde ihr durch den Geschäftsführer, Herrn H F, ausdrücklich untersagt". Weiters wurde durch die KIAB festgehalten, "dass keine Niederschriftsaufnahmen durchgeführt werden konnten, da Herr H den anwesenden Damen jegliche Kooperation mit dem Finanzamt untersagte." Diese Aussagen sollen jedenfalls das vorliegende Weisungsrecht des Geschäftsführers untermauern. Wie aber im darauf folgenden Verfahren vor dem UVS eindeutig festgestellt worden ist, war Herr H bei der Befragung der Prostituierten durch die Beamten gar nicht anwesend. Daher konnte Herr H auch die oben zitierten Anweisungen nicht gegeben haben.

## 2.19.

Bezüglich des Fehlens eines Unternehmerrisikos zitiert die Abgabenbehörde aus den Lohnsteuerrichtlinien, jedoch nicht vollständig. Denn dort heißt es, ein Unternehmerwagnis liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt werden, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen. (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Und das hier ist entscheidend. Denn welche Einnahmen eine Prostituierte erzielt, hängt weitgehend von den persönlichen Fähigkeiten und vom persönlichen Einsatz der Prostituierten ab. Des Weiteren werden der Prostituierten ihre Aufwendungen seitens der Berufungswerberin nicht ersetzt. Die Prostituierten haben vielmehr selbst für ihre Arbeitskleidung und andere für die Ausübung ihres Berufes notwendigen Ausgaben zu sorgen, Das Unternehmerrisiko kommt auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcher Art den Umfang seines Tätigwerdens bzw., dessen wirtschaftlichen Erfolg zu bestimmen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223), Wie die Abgabenbehörde selbst in ihrer Bescheidbegründung ausführt, obliegt den Prostituierten selbst die freie Auswahl von Kunden und die Bestimmung, welche Art von sexuellen Dienstleistungen sie erbringen.

## 2.20.

Wenn die Abgabenbehörde Rechtsprechung bzw., Rechtsätze zitiert, um ihre Position zu untermauern, so ist in diesem Zusammenhang auch die Frage zu stellen, wie andere Behörden die Situation von Prostituierten beurteilen, Im Rahmen von gemeinsamen Prüfungen lohnabhängiger Abgaben, die von Prüfern der Gebietskrankenkasse durchgeführt worden sind, sind die Prostituierten regelmäßig als selbständig tätige Unternehmerinnen anerkannt worden, Es

ergibt sich damit die Situation, dass ein und der selbe Sachverhalt (Tätigkeit einer Prostituierten in einem Bordellbetrieb) das eine Mal (= von der Abgabenbehörde) als unselbständige Erwerbstätigkeit, das andere Mal (= von der Sozialversicherung) als selbständige Erwerbstätigkeit angesehen wird. Eine gesetzliche Regelung, die für ein und denselben Sachverhalt derart unterschiedliche und einander wechselseitig ausschließende Beurteilungen zulässt, erfüllt keinesfalls die einschlägigen verfassungsrechtlichen Kriterien, dies insbesonders, was das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) und was das aus dem Gleichheitssatz erfließende Sachlichkeitsgebot, betrifft.

Da für die Behörden in Geltung befindliche Normen, solange nicht Gegenteiliges feststeht, als verfassungskonform zu betrachten sind, ist primär einmal davon auszugehen, dass eine Interpretation der Normen bzw. eine Normanwendung, die zu diesen einander ausschließenden Ergebnissen führt, nicht verfassungskonform ist. Daher wird auch im Rahmen dieser Berufung ausdrücklich geltend gemacht, dass seitens der Abgabenbehörde I. Instanz mit den hier berufungsgegenständlichen Bescheiden eine nicht verfassungskonforme Normenanwendung vorgenommen wurde. Hilfsweise wird geltend gemacht, dass, wenn die herrschende Gesetzeslage tatsächlich eine derartige Normanwendung ermöglicht, die Gesetzeslage nicht verfassungskonform ist.

## 2.21.

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. Diese von der Abgabenbehörde zitierte Bestimmung führt dazu, dass bei Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse keiner der von der Abgabenbehörde angeführten Punkte für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses der Prostituierten spricht und es daher auch zu keinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit der Prostituierten kommen kann.

## 3. Ausführung der Berufungsgründe - zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage

### 3.1.

Die Bemessungsgrundlagen wurden gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Im Zuge dieser Schätzung wurde die Gesamtbumessungsgrundlage (ausbezahlte Liebeslöhne, Provision Animation) durch die Meldetage laut Meldeamt (nnnn T, IIII) dividiert. Der sich dabei ergebende durchschnittliche Lohn je Prostituierter und Tag wurde der täglichen Lohnsteuerbemessungsgrundlage unterworfen. Die sich dabei ergebende durchschnittliche Progression (laut Excel-Aufstellung 21,5 %) wurde als Nachversteuerungsprozentsatz herangezogen. Der ermittelte durchschnittliche Lohn je Prostituierter/Tag wurde anhand der vorgelegten Meldedaten für die am Wohnsitz in nnnn T, IIII gemeldeten Prostituierten für die Jahre 2005 bis 2007 der SV-Pflicht unterworfen. Die Festsetzung der anderen Abgaben (Lohnsteuer, OB, DZ, KommSt) erfolgte für die Jahre 2003 bis 2007.

### 3.2.

Zunächst einmal sei festgehalten, dass es in Österreich eine Meldepflicht gem. § 2 Abs. 1 Meldegesetz gibt, jedoch trifft nach § 7 Abs. 1 Meldegesetz die Meldepflicht den Unterkunftsnehmer und nicht den Unterkunftsgeber, d. h. wenn Meldedaten für das Kalenderjahr 2006 fehlen - so wie von der Abgabenbehörde behauptet - so kann das nicht dem Geschäftsführer der Berufungswerberin vorgehalten werden.

In der Bescheidbegründung führt die Abgabenbehörde selbst aus, dass die vom Gemeindeamt T zur Verfügung gestellten Meldedaten laut Erhebungen des Finanzamtes teilweise unvollständig sind. Des Weiteren ist auch der Zusammenhang zwischen Meldetagen und Umsätzen nicht nachvollziehbar.

### 3.3.

Die Abgabenbehörde hat es außerdem unterlassen, Ermittlungen dahingehend anzustellen, ob die Prostituierten nicht auch wo anders gemeldet waren. Die Ausübung der Prostitution im Lokal der Berufungswerberin impliziert nicht automatisch, dass die Prostituierten am Sitz der Gesellschaft ihren Wohnsitz hatten. Auch die Aussage von Frau X. Y. gibt darüber keine Auskunft.

3.4.

Bei der Ermittlung der Anwesenheitszeit über das zentrale Melderegister kommt es zu interessanten Konstellationen. Das führt unter anderem dazu, dass Frau V 1.151 Tage, Frau E. C 416 Tage, Frau N 425 Tage und Frau O H. 417 Tage durchgehend im Bordell in T anwesend waren und somit auch gearbeitet haben. Einige der oben angeführten Damen hätten somit zu mindest ein Jahr durchgehend jeden Tag gearbeitet. Das ist mehr als unwahrscheinlich.

3.5.

Wenn die Behörde in ihrer Berechnung von 365 Tagen pro Jahr ausgeht, so ist dies nicht richtig, denn wie auch aus der Buchhaltung ersichtlich ist, gab es im betreffenden Zeitraum jeweils mehrere Schließtage pro Jahr, insbesondere waren jeweils die Weihnachtsfeiertage und Neujahr geschlossen.

3.6.

Hinzu kommt außerdem, dass wenn die Abgabenbehörde ihrer Berechnung 365 Arbeitstage zugrunde legt, sie gleich mehrere Dinge völlig außer Acht lässt. Zum einen würde es bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses auch max. eine Fünf-Tage-Woche geben, denn auch bei Prostituierten wäre in diesem Fall das Arbeitszeitgesetz einzuhalten. Des Weiteren würden den Prostituierten auch fünf Wochen Urlaub zu stehen, welcher bei der Berechnung auch außer Acht gelassen wurde. Tatsache ist somit, dass niemand 365 Tage im Jahr durcharbeiten kann. Die von der Abgabenbehörde oben zitierte Frau O H. hat in ihrer Aussage selbst bestätigt, dass sie ein- bis zweimal pro Monat für zwei bis drei Tage bzw. max. eine Woche nachhause gefahren ist.

3.7.

Ein weiterer wesentlicher Punkt der bei der Berechnung der Arbeitstage nicht beachtet wurde ist jener des Krankenstandes. Tatsache ist, dass es in Österreich durchschnittlich 14 Krankenstandstage pro Jahr pro Dienstnehmer gibt. Prostituierte würden hier wohl keine Ausnahme darstellen. Weiters wird an dieser Stelle auch die Frage gestellt, warum die Tage der Menstruation der Prostituierten in den Berechnungen der Abgabenbehörde keine Berücksichtigung gefunden haben. Bekanntermaßen dauert diese in der Regel zwischen drei und sieben Tagen und in dieser Zeit sind die Prostituierten naturgemäß nicht arbeitsfähig.

3.8.

Im Jahr 2004 war auch eine Frau t ö in nnnn T, llll gemeldet. Folglich wurde sie in der Berechnung der Abgabenbehörde bezüglich der Nachverrechnung pro Dienstnehmer miteinbezogen. Tatsache ist jedoch, dass Frau ö als Kellnerin bei der Berufungswerberin beschäftigt war und als solche auch bei der Gebietskrankenkasse angemeldet gewesen ist. Die Abgabenbehörde hat es somit unterlassen, bei der Gebietskrankenkasse nachzufragen, wer im betreffenden Zeitraum als Dienstnehmer beschäftigt war.

3.9.

Die Abgabenbehörde hat im Zuge der Schätzung auch jeweils den durchschnittlichen Umsatz pro Tag je Prostituierter errechnet. Dieser liegt für den betreffenden Zeitraum zwischen EUR 51,26 und EUR 78,53. "Der sich dabei ergebende durchschnittliche Lohn je Prostituierter / Tag wurde der täglichen Lohnsteuerbemessungsgrundlage unterworfen. Die sich dabei ergebende

durchschnittliche Progression (laut beiliegenden Excel-Aufstellung 21,5 %) wurde als Nachversteuerungsprozentsatz herangezogen." So die Begründung. Wenn aber der tägliche Umsatz in all den Jahren verschieden ist, kann die Abgabenbehörde nicht in all den Jahren den gleichen durchschnittlichen Lohnsteuersatz von 21,5 % zur Anwendung bringen.

3.10.

Somit ist aufgrund der oben angeführten Mängel bei der Wahl der Schätzmethode, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, sowie bei der Berechnung der Abgabennachforderungen die Schätzung als Ganzes rechtswidrig.

3.11.

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (z.B. VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003), jedoch ist keine Strafbesteuierung durchzuführen. Gerade die Tatsache, dass in den Besprechungen seitens der Abgabenbehörde wiederholt festgestellt worden ist, dass die "GPLA" nur deshalb durchgeführt wurde, da der Abzugssteuer nicht zugestimmt wurde, kann daraus geschlossen werden, dass seitens der Abgabenbehörde eine Rechtsbeugung durchgeführt wurde.

C. Berufungsanträge:

Insgesamt wird gestellt der Antrag, in Stattgebung gegenständlicher Berufung, die berufungsgegenständlichen Bescheide zu beheben, in eventuell die Sache zur neuerlichen Entscheidung nach Verfahrensergänzung an die Behörde I. Instanz zurückzuverweisen."

Das Finanzamt hat diese Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht führte das Finanzamt al Stellungnahme zur Berufung aus:

„Zum Berufungspunkt B/1. - Bloße Berufungsvorbemerkungen

Dieser gesamte Berufungspunkt betrifft lediglich "Vorbemerkungen" und es werden in den Unterpunkten 1.1. bis 1.6. über rund 4 Berufungsseiten lediglich einige Einzeltage aus dem bisherigen Verfahrensablauf einseitig beschrieben. Diese gesamten Schilderungen sind nicht materiell und geben zur hier gegenständlich abzuhandelnden Sache selbst – nämlich bezüglich der steuerrechtlichen Qualifizierung von Bordellprostituierten - nichts her, weshalb sich ein Eingehen auf diese Ausführungen hier erübrigt.

Zum Berufungspunkt B/2. - Berufungsvorbringen dem Grunde nach Dieser Berufungspunkt betrifft vom Berufungswerber vorgetragene Ausführungen, die sich dem Grunde nach gegen die behördliche Behandlung als Nichtselbständige bzw als Dienstnehmer der im Bordellbetrieb des Berufungswerbers tätig gewesenen Prostituierten richten.

Zum Berufungspunkt B/2.1. -

In diesem Punkt wird lediglich die Ansicht der Behörde wiedergegeben.

Zum Berufungspunkt B/2.2. - Sozialversicherung

Die dort vorgetragenen sozialversicherungsrechtlichen Überlegungen sind unzutreffend. Nur selbständige Prostituierte sind gem. § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG SV-pflichtig, hingegen sind nichtselbständige Prostituierte gem. § 4 Abs. 2 ASVG SV-pflichtig. Das Dienstverhältnis im Steuerrecht begründet auch die ASVG-Pflicht (arg „Als Dienstnehmer gilt jedenfalls auch, wer gemäß § 47 Abs. 1 und Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist. Zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses sowie ASVG-Pflicht siehe zB VwGH 4.6.2008, 2007/08/0179 und VwGH 29.1.2009, 2007/09/0368.“

Eine bisherige (richtig oder falsch) stattgefundene oder ausgebliebene sozialversicherungsrechtliche Behandlung ist für sich steuerlich ohnehin nicht von Bedeutung (vgl Rz 5406 EStRL). Eventuelle tatsächliche GSVG-Zahlungen der Prostituierten begründen nämlich keine

Steuerpflicht gem. § 23 EStG, sondern gilt umgekehrt, dass die SVPflicht nach GSVG und ASVG legistisch an die jeweilige Steuerpflicht anknüpft (siehe die jeweils im § 4 ASVG und im § 2 GSVG von der steuerrechtlichen Einstufung abhängige SVPflicht). Auch eventuell bisher SV-los behandelte Tätigkeiten begründen nicht deswegen deren Steuerfreiheit.

Ebenfalls sind die weiteren dortigen Überlegungen zum Strafrecht unzutreffend. Die Zuhälterei an sich ist nicht strafbar; sie ist nur eine natürliche Begleiterscheinung der Prostitution (Philipp in Höpfel/Ratz, § 216 Rz 1). Nicht jegliche Weisung als solche erfüllt schon "... automatisch ..." den Tatbestand der dirigierenden Zuhälterei gem. § 216 StGB.

Auch stellt der Betrieb eines Bordells nicht unbedingt eine sanktionierte Zuführung zur Prostitution vor. Eine strafrechtliche Erledigung iSd geltenden StGB-Bestimmungen hat jedoch hier vor dem FA ohnehin nicht stattzufinden. Sollten letztlich tatsächlich irgendwelche - hier vor der Verwaltungsbehörde nicht abspruchsfähige - Strafformen verletzt worden sein, wäre dies für den Bereich des Steuerrechtes gem. § 23 Abs. 2 BAO genauso irrelevant, wie die dort genannte zivilrechtliche Sittenwidrig jeglicher mit Prostituierten im Rahmen ihrer Tätigkeit abgeschlossenen Verträge, so insbesondere auch sämtliche von der Bw. selbst mit den Prostituierten abgeschlossenen Vereinbarungen.

Ebenfalls die weitere Behauptung in der Berufung, dass Prostituierten von den Abgabenbehörden Steuernummern und Jahresausgleiche "verweigert" würden, ist unzutreffend. Zutreffend ist allerdings, dass die steuerliche Erfassung derartiger Personen wegen häufiger Pflichtverletzungen (zB Anzeigenverletzungen gem. § 120 BAO) iVm Finanzvergehen vielfach fiskalisch ungewollt unterbleibt.

Warum die "herrschende Gesetzeslage ... von vorne herein" bei Prostituierten keine unselbstständige Tätigkeit ermögliche, ist somit durch nichts nachvollziehbar.

Zum Berufungspunkt B/2.3. - "Hausordnung" allgemein

Tatsache ist, dass der Geschäftsführer eine Hausordnung aufgestellt hat. Ob diese Hausordnung freiwillig erfolgt ist, oder - so wie hier- aus Anlass einer landesgesetzlichen Verpflichtung (hier § 4 Abs. 5 Z 6 Stmk. Prostitutionsgesetz), ist steuerlich unmaßgeblich, da der Geschäftsführer diese Hausordnung jeder im Bordellbetrieb tätigen Prostituierten zu Arbeitsantritt zur anzuerkennenden Unterschriftenleistung vorgelegt hat, was nach dem genannten Landesgesetz genau so wenig aufgetragen ist, wie beispielsweise die in Pkt. 14 der Hausordnung vom Hausherrn angestellten steuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Auslegungen. Die zahlreichen in der Hausordnung und im GPLA-Bericht aufgelisteten konkret getroffenen Anweisungen können genauso gut Teil einer mit "Dienstvertrag" überschriebenen und von den Prostituierten unterfertigen Vereinbarung sein.

Diese Hausordnung enthält auf jeden Fall zahlreiche Merkmale für die organisatorische Eingliederung und ein Weisungsverhältnis im Rahmen eines steuerlichen Dienstverhältnisses iSd § 47 EStG.

Zum Berufungspunkt B/2.4. - Öffnungszeiten des Bordellbetriebes

Dort wird lediglich ausgeführt, dass sich die Lokalöffnungszeiten (gemeint Gastlokal bzw. Barbereich im Erdgeschoss) ohnehin mit den Ausübungszeiten der Prostitution (gemeint in den Zimmern des 1. Stockes) gedeckt haben, und dass sich für die Prostituierten daraus auch keine Einschränkung in ihrer Arbeitszeit ergeben hat. Damit wird keinerlei für Selbständigkeit übliche zeitliche Ungebundenheit aufgezeigt, sondern war eben der Arbeitszeitrahmen mit diesen Öffnungszeiten fix vorgegeben.

Entgegen den Berufungsausführungen bestehen für einen Bordellbetrieb keine Offenhalteregelungen nach der Gewerbeordnung. Die Öffnungszeiten wurden hier durch das Unternehmen selbst bestimmt. Diese Öffnungszeiten wurden auch im Internet (<http://www.zzzz>) publik gemacht, d.h. dass sich die Prostituierten auf jeden Fall an die vorgegebenen Öffnungszeiten des Unternehmens zu halten hatten und auch die Freier nur in diesen Zeiten die Infrastruktur des Bordells nutzen konnten.

Zum Berufungspunkt B/2.5. - Amtsärztliche Prostituiertenuntersuchungen

Dort werden die im Rahmen der betrieblichen Eingliederung organisierten Prostituiertentransporte zu den ärztlichen Untersuchungen bestätigt. Die wöchentlichen Begleitfahrten zur BH A. erfolgten vom Dienstnehmer Herrn R r, dem seit der Betriebseröffnung 2003 im Betrieb beschäftigten Kellner und Hausmeister.

Zu Berufungspunkte B/2.6., 2.7 .. 2.8 .. 2.9, 2.10, 2.11 - Einzelne Hausordnungspunkte

Dabei handelt es sich um mehrfache eindeutige Nachweise für die betriebliche Eingliederung sowie um Anweisungen, die teilweise sogar über den Betrieb hinaus ein bis in die Privatsphäre der Prostituierten reichendes Pflichtverhalten vorschreiben:

2.6. Der genannte Schutzzweck zu Gunsten der Bordellgäste ist Ausfluss der betrieblichen Eingliederung; Selbstständige lassen sich den Umgang mit Bekannten nicht verbieten.

2.7. Dieser Hausordnungspunkt betrifft die Zeit erst "... nach Sperrstunde ... ", somit die private Freizeit der Prostituierten. Selbstständige lassen sich ihre Freizeitgestaltung nach getaner Arbeit nicht vorschreiben.

2.8. Das Interesse des Bordellbetreibers an einer Haftung für eventuelle Schäden ist iSd Berufung "nachvollziehbar"; hier bestand jedoch eine spezielle Dienstnehmerhaftung! Selbstständige lassen sich keine Dienstnehmerhaftung vorschreiben.

2.9. Entgegen den Berufungsausführungen lagen hier keine "... normalen Mietwohnungen .." und auch keine in einem Mehrfamilienwohnhaus privatrechtlich zustande gekommene von den Wohnungseigentümern selbst auferlegte Hausordnung vor. Die in der Berufungsschrift angestellten Vergleiche sind somit völlig unzutreffend. Selbstständige lassen sich in ihren Betrieben nicht Haustiere verbieten.

2.10. Toilettenbenützungsvorschriften unterstreichen die betriebliche Eingliederung.

2.11. Selbständig agierende Prostituierte sind keine tauglichen Weisungsempfänger von Kondombenützungsvorschriften. Selbstständige Prostituierte können sich den Schutz oder Nichtschutz mit ihren Freiern selbst ausmachen. Die angesprochenen zu Gunsten der Bordellgäste angestrengten Schutzinteressen unterstreichen wiederum die betriebliche Eingliederung.

Zum Berufungspunkt B/2.12. - Geldfluss der Freierzahlungen

Dort wird behauptet, dass die Kundenzahlungen "... immer direkt ... " an die Prostituierten erfolgt seien. Dies ist in mehrfacher Hinsicht unzutreffend: Die Freier haben stets den Gesamtpreis für sämtliche ihrer nächtlichen Konsumationen (Getränke plus Sexdienstleistungen) entweder bar an das betriebliche Inkassoperson (Kellner, Bardame) bezahlt, oder bei unbaren Zahlungen mittels Bankomat/Kreditkarte über den an der betrieblichen Theke angebrachten Bankomatterminal auf ein auf die GmbH lautendes (vom GmbH-GF lange Zeit gegenüber dem prüfenden FA vorenthaltenes und finanzstrafrechtlich geöffnetes) Bankkonto überwiesen.

Erst jeweils nach diesem betrieblichen Gesamtinkasso in barer oder unbarer Form wurde der an die jeweilige Prostituierte entfallende Anteil vom GmbH-GF errechnet und die Getränkeprovisionen plus Liebeslohn an diese ausbezahlt (siehe dazu die Hinweise im BP-Bericht vom 19.11.2008 auf mehrere niederschriftliche Aussagen von ehemaligen Freiern und Inkassopersonal).

Andernfalls hätte nach der Berufungsversion jeder Freier seinen von ihm im Bordellbetrieb insgesamt zu bezahlenden Konsumationsgesamtpreis 4-fach selbst splitten müssen:

Zunächst hätte er den beim Betrieb verbleibenden Getränkeanteil errechnen müssen und an den Kellner bezahlen, sodann hätte er den Getränkeprovisionsanteil an die Prostituierte auszahlen müssen, sodann hätte er den beim Betrieb verbleibenden "Zimmeranteil" wiederum an den Kellner bezahlen müssen, und schließlich den "Liebeslohnanteil" an die Prostituierte. Um dies alles bewerkstelligen zu können, hätten noch jedem zahlenden Freier zuvor vom Kellner

die betriebsinternen Aufteilungsschlüsseln angesagt werden müssen, und vermutlich auch noch ein Taschenrechner bereitgestellt werden müssen.

*Selbst für den Fall, dass - wie behauptet – irgend ein Geldfluss tatsächlich vom Freier direkt an die Prostituierte erfolgt wäre, würde dies steuerrechtlich nichts an einem Dienstverhältnis ändern, zumal vergleichsweise in der Gastronomie allgemein jeder Gast eines Lokales seinen gesamten Konsumationspreis direkt an eine Kellnerin oder Kellner bezahlt, ohne dass deswegen Kellnerinnen zu selbstständigen Unternehmerinnen werden. Es bezahlt aber in Lokalen ohnehin kein Gast an die nichtselbstständige Kellnerin nur deren Lohnanteil und daneben separat an den selbstständigen Gastwirt nur dessen Preisanteil, sondern in einem einzigen Cashvorgang alles an eine Inkassoperson.*

*In diesem Berufungspunkt B/2.12. wird ergänzend auf die gegen die BP-Bescheide erhobene "Parallelberufung" (vom 9.3.2009) weiterverwiesen, wo im dortigen Punkt 4. behauptet wird, dass es angeblich "nur ein paar wenige Ausreißerfälle" gegeben hätte, in denen die Prostituierte ihren Lohn nicht unmittelbar vom Freier ausbezahlt bekommen hätte. Diesem verharmlosenden Darstellungsvorschlag steht schon entgegen, dass allein die unbaren Umsätze (also die von den Freiern mittels betrieblichen Bankomatkartenterminal auf das GmbH-Bankkonto überwiesenen und damit nachweislich von den Freiern eben nicht direkt an die Prostituierten ausbezahlten Beträge) durchschnittlich jährlich 125.000 € für rund 600 Jahreeinzelüberweisungen betragen haben. Unter diesen Gegebenheiten kann von ein paar wenigen bloßen „Ausreißerfällen“ wohl überhaupt keine Rede sein.*

*Zusammengefasst gilt somit, dass der Bordellbetreiber sehr wohl in den Zahlungsvorgang zwischen Freier und Prostituierte nachweislich eingeschaltet war.*

**Zum Berufungspunkt B/2.13. - Vereinbarte Selbstständigkeit**

*Dort wird die bisherige behördliche Außerachtlassung just desjenigen "zentralen" Hausordnungspunktes gerügt, nach dem die steuerliche Selbstständigkeit aller Prostituierten vereinbart worden sei, nämlich: "Es gilt als vereinbart, dass die Prostituierten selbstständig tätig sind und für die steuerlichen Abgaben von Einkommen und Umsatz selbst aufkommen müssen." Dem ist zu entgegnen, dass gem. § 4 BAO entstandene öffentlich rechtliche Abgabenansprüche nicht durch privatrechtliche Vereinbarungen wegvereinbart werden können. Rechtlich relevant ist nicht Vereinbartes sondern das Ist. Vereinbartes muss auch nicht zwingend mit Tatsächlichem übereinstimmen. Der wahre wirtschaftliche Gehalt bzw. die tatsächlich gelebte Situation ist rechtlich maßgeblich und nicht ein bloßer Vereinbarungswortlaut.*

*Ergänzt sei, dass sich der GmbH-GF und die Prostituierten offensichtlich ohnehin selbst entgegen dieser eigenen Vereinbarung verhalten haben, indem keine gegenseitigen umsatzsteuerlichen bzw. vorsteuerlichen Abrechnungen stattgefunden haben. So hat der GmbH-GF für die unter den GmbH-Betriebsausgaben verbuchten Trinkprovisionen keine umsatzsteuergerechten Rechnungen von den nach seiner Ansicht angeblich selbstständigen Prostituierten verlangt hat und nicht einmal ersatzweise entsprechende Gutschriften an die angeblichen Unternehmerinnen gelegt, sondern hätte er insoweit sogar auf die Vorsteuern verzichtet. Der GmbH-Geschäftsführer hat auch umgekehrt keinerlei Ausgangsrechnungen an die angeblich selbstständigen Prostituierten für die von diesen an die GmbH zu zahlenden "Zimmermieten" gelegt, obwohl dies wiederum bei diesen als Selbstständige behauptete Betriebsausgaben sowie Vorsteuern dargestellt hätte. Ein auf beiden Seiten freiwillig hingenommener Vorsteuerverzicht steht im Widerspruch zur behaupteten Selbstständigkeit.*

**Zum Berufungspunkt B/2.14. - Table-Dance und Sexdienstleistungen außer Haus**

*Dort werden Tanzvorführungen und Prostitutionsleistungen in den Räumen des Bordellbetriebes bestätigt, was den weisungsmässig vorgegebenen Arbeitsort im Rahmen der betrieblichen Eingliederung bestätigt.*

*Die in der Berufung weiters angesprochene Tatsache, dass mitunter Prostitutionsleistungen auch außerhalb des eigentlichen Bordellgebäudes erfolgt sind, ändert nichts an der Dienstnehmereigenschaft, da auch diese auswärtigen Leistungen nicht in selbstständiger Eigenregie*

der Prostituierten erfolgten, sondern wurden solche externen Leistungen via betrieblicher Homepage des Bordellbetreibers eigens beworben ~,Sex auf einer Almhütte, Striptease bei Polterabende, Shuttle Service" etc.). Derartige fallweise betriebsexterne Dienstleistungen verneinen nicht eine Dienstnehmereigenschaft; im Gegenteil: sie beweisen über den "Innendienst" hinaus eine Anbindung an den Betrieb; in vielen Branchen sind Mitarbeiter selbst im Falle eines Außendienstes dennoch Dienstnehmer. Soweit es fallweise auch zu Anbahnungen und Prostitutionsleistungen außerhalb des eigentlichen Bordellgebäudes gekommen ist, wurden auch diese Geschäfte über den Betrieb organisiert (siehe obige gezielte Homepagebewerbung solcher "Außendienst"-Sexleistungen), oder erfolgten nach auswärtiger Anbahnung ohnehin auch im Betrieb selbst („.... und die Kunden dann ins Separee mitzunehmen.“)

Dass die Kundenauswahl nicht zwingend über den Barbereich des Lokales erfolgen musste und eine Separeebe Nutzung nicht zwingend von einer vorherigen Getränkekonsumentation an der Theke des Erdgeschoßes abhängig war, ist gegenständlich ohne praktische Bedeutung, da letztlich die entgeltlichen Prostitutionsleistungen in den Bordellzimmern im 1. Stock erfolgt sind, denen üblicherweise dazu im Erdgeschoß die Animation mittels Getränkekonsumentationen und Tabledance vorausgegangen sind. Dies wird schon durch den Hausordnungspunkt 12 (Die Prostituierten haben sich im Barbereich an der Theke aufzuhalten, sofern sie von Gästen nicht an den Tisch eingeladen werden?) sowie die an die Prostituierten von der GmbH ausbezahlt unter als Betriebsausgaben geltend gemachten Trinkprozenten bzw. Getränkeverkaufsprovisionen bewiesen. So konnte auch kein Freier direkt die im 1. Stock gelegenen betrieblichen Separees betreten, geschweige denn dort ohne betriebliche Inkassoaufsicht unmittelbar mit der Prostituierten Preis und Leistung ausschließlich selbstständig ausverhandeln, sondern war dies nur über die im vorgelagerten Erdgeschoß gelegene und ebenfalls von derselben GmbH geführte Bar und den dort anwesenden zum Getränkekonsum und zur Prostitution Animierenden samt Inkassopersonal möglich. Der gegenständliche Bordellbetrieb wurde auch nicht in Form eines so genannten "Laufhauses" geführt.

Zum Berufungspunkt B/2.15.- Entlohnungsform/Getränkeverkaufsprovisionen/Einnahmenseitiges Unternehmerrisiko

Gegenständlich war eine Leistungsabhängige Entlohnung zwischen dem GmbH-Gf und den Prostituierten vereinbart: Für von ihnen im Betrieb vermittelte Getränkeumsätze erhielten die Prostituierten im Voraus fix festgelegte Eurobeträge je nach vom Freier konsumierter Getränkesorte (diese war für eine Flasche Sekt am Höchsten, für kleinere Getränke niedriger). Weiters erhielten die Prostituierten zwischen diesen und dem GmbH-GF vereinbarte Stundenlöhne, die sich der Höhe anteilig nach an den von den Freiern an den Betrieb zu zahlenden und vom Betrieb der Höhe nach vorgegebenen einzelnen Sexleistungspreisen (zB Separee-Stundensätze, Whirlpoolzuschlag, etc.) richtete.

Derartige leistungsabhängige Entlohnungen von Dienstnehmern sind in vielen Bereichen ganz normal üblich (zB Akkordarbeit, KV Gastgewerbe), und sprechen ob ihres variablen Charakters allein nicht gegen ein Dienstverhältnis. Leistungsbezogene bzw. leistungsgerechte Entlohnungen sind arbeitsrechtlich sogar erwünscht, ohne dass deswegen eine solche Entlohnungsform die Unternehmereigenschaft begründen würde. Ergänzend wird in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in VwGH 09.11.1994, 93/13/0310, verwiesen.

Zum Berufungspunkt B/2.16. - Dienstwohnung

Aus den nur knapp gehaltenen Formulierungen wird auch vom Berufungswerber keine Angabe zum Empfänger gemacht. Letztlich kann dahingestellt bleiben, ob und an wen die Prostituierten ohnehin nur 2 € bezahlt haben oder nichts, sprich überhaupt eine Gratisunterkunft innerhatten. Soweit Unterkünfte in Form von Dienstwohnungen gratis oder zumindest stark verbilligt zur Verfügung gestellt werden, ist dies nur für den nichtselbständigen Bereich üblich, hingegen bei Selbständigen wohl nicht. In den vom GmbH-Gf laufend in Printmedien (Kronenzeitung, Fundgrube) zwecks Damensuche vorn Betrieb eingeschalteten Inseraten wurde bezüglich Unterkunft jedes Mal mit "Wohnen gratis" angeworben. Dabei war mit diesem "Wohnen gratis" hier nicht das Zimmer der Prostitutionsausübung (Separees), sondern deren Wohnen

in den separaten "Privatzimmern" laut Hausordnung Punkt 7 gemeint, was für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht.

Auch die weiteren Zusagen in diesen Inseraten ("super Verdienst": "super Sommergeschäft", "spitzen Wintergeschäft") betonen den Charakter eines Dienstverhältnisses.

Zum Berufungspunkt B/2.17. - Arbeitsort Arbeitszeit! Arbeitsinhalt

Dort wird im letzten Satz zusammenfassend unzutreffend behauptet, "dass es ja auch kein einziges Verfahrensergebnis des Inhaltes gibt, dass irgendeine der Prostituierten jemals irgendeine Anweisung hinsichtlich Ort und Zeit ihrer Tätigkeit erhalten hätte." Dem stehen die eigenen Hausordnungspunkte entgegen, wonach gegenständlich sehr wohl der Arbeitsort den Prostituierten vorgegeben war (siehe dazu den Hausordnungspunkt 12: "Die Prostituierten haben sich im Barbereich an der Theke aufzuhalten, sofern sie von Gästen nicht an den Tisch eingeladen werden. "), was auch für die Arbeitszeit galt (siehe Hausordnungspunkt 1: "Offenhaltezeit täglich von 11 Uhr bis Sperrstunde d.h. bis die Kellner die Mädchen abrechnen".) Damit haben die Prostituierten nicht eigenmächtig Arbeitsort und Arbeitszeit selbst bestimmt. Auch die Preise für jegliche Leistungen (Getränke, Sexdienstleistungen) waren vom Betrieb vorgegeben. Die Prostituierten untereinander hatten keine unterschiedlichen Stundenpreise, womit im Betrieb kein Preiswettbewerb bestand, was gegen ein Unternehmerrisiko spricht. Alle Beteiligten (Bordellbetreiber, Freier, Prostituierte) wussten von sich aus um den Arbeitsinhalt einer Prostituierten Bescheid, weshalb dem Bordellbetreiber zumindest die im GPLA-Bericht angeführte Position der so genannten "stillen Autorität" i.S.d. dort zitierten ständigen Rsp zugekommen ist. Danach muss nicht zwingend jeder einzelne Arbeitsschritt detailliert einzelweisungsbezogen im Voraus festgelegt werden. Auch in der Praxis vieler Berufe ist es weder üblich noch notwendig, dass ein Dienstnehmer ununterbrochene Daueranweisungen seines Chefs erhält, sondern im Voraus lediglich gewisse Arbeitssequenzen vorgegeben werden, die sodann fallweise kontrolliert werden. So bedurfte es auch gegenständlich nicht Daueranweisungen des Bordellbetreibers gegenüber den Prostituierten während deren Berufsausübung, was wohl auch aus der Sicht der sich in die Separees zurückziehenden Freier unerwünscht wäre. Eine daraus resultierende jedem Dienstverhältnis immanente relative Freiheit war im GPLA-Bericht angesprochen und nicht eine allgemeine Berufsausübungsfreiheit der Prostituierten dahingehend, dass sich diese etwa vom Kunden bis zur Sexarbeit selbst alles frei aussuchen hätten können. Die Prostituierten konnten ihre Freier nicht selbständig auswählen, sondern waren diese mit dem eingeschränkten Kundenkreis der Bordellbesucher vorgegeben. Diese konnten sich die jeweilige Bordellprostituierte aussuchen, und nicht umgekehrt. Es wurden auch sämtliche Bordellumsätze mit der Erfüllung der von den Bordellbesuchern nachgefragten Sexdienstleistungen erzielt, was objektiv wohl nur auf Grund und mit den dort beschäftigten Prostituierten möglich war.

Für die Erlangung der Dienstnehmereigenschaft wird auch nicht eine uneingeschränkte Weisungsgebundenheit vorausgesetzt. Für die Bejahung eines steuerlichen Dienstverhältnisses ist nämlich weder ein absolutes Weisungsrecht noch die Überschreitung des legitimen Weisungslevels erforderlich, sondern die bloße Tatsache, dass Weisungen erteilt werden bzw. ein Weisungsverhältnis als solches besteht. ZB tritt bei leitenden Funktionären die Weisungsgebundenheit stark in den Hintergrund; Richter und Mitglieder und von Kollegialbehörden (zB UFS, UVS) entscheiden überhaupt weisungsfrei, ohne deswegen zu selbständigen Unternehmern zu werden. Genauso wenig sind für die Begründung eines steuerlichen Dienstverhältnisses nicht Weisungen des Bordellbetreibers an die dort beschäftigten Prostituierten in der Intensität gefordert, dass dadurch die in der Berufung angesprochenen Strafhandlungen (§ 105, § 202, § 216 StGB) gesetzt werden müssten. Liegt bereits eine gerichtliche Verurteilung wegen einer solchen dirigierenden Zuhälterei iSd § 216 StGB vor, so liefert dies naturgemäß den Beweis für eine bestehende Weisungsgebundenheit gem. § 47 Abs. 2 EStG (UFS Wien, RV/0089-W/05 vom 18.12.2007); die Existenz eines derartigen Strafurteils ist aber nicht Voraussetzung für ein steuerliches Dienstverhältnis. Auch das Weisungsrecht jedes öffentlich-rechtlichen Dienstvorgesetzten gegenüber einen Mitarbeiter bedarf für die Begründung eines Dienstver-

hältnisses nicht notwendigerweise die Begehung einer Straftat wie zB eines Amtsmissbrauch gem. § 302 StGB (siehe § 44 Abs. 2 BDG).

Zum Berufungspunkt B/2.18. - KIAB und Dienstverhältnis nach AuslBG

*Damit wird eine bestimmte während des Prüfungszeitraumes im Bordellbetrieb abgehaltene KIAB-Kontrolle angesprochen, im Zuge derer der GmbH-Geschäftsführer Weisungen an die anwesenden Prostituierten erteilt hat, was in diesem Berufungspunkt unter Hinweis auf das darauf abgeführte eigene Verwaltungsstrafverfahren vor dem UVS bestritten wird.*

*Das FA hat zwischenzeitig den UVS-Strafbescheid sowie einen weiteren Aktenvermerk der KIAB-Organe beigeschafft. Beide Schriftstücke werden nun auch hier aktenkundig gemacht und als Beilage angefügt. Die in der Berufung behauptete Nichtanwesenheit des Geschäftsführers ist diesen beiden Beweismitteln wohl nicht zu entnehmen. Im Gegenteil: Aus deren Inhalt sind allgemein viele Sachverhaltselemente wiedergegeben, die auch im gegenständlichen Abgabenverfahren von Bedeutung sind, und das steuerliche Dienstverhältnis unterstreichen. Auch in diesem dortigen UVS-Verfahren wegen Vergehen nach dem AuslBG hat der GmbH-GF vergeblich versucht, die Nichtselbstständigkeit der Prostituierten durchzusetzen.*

*Für den Bereich des AuslBG gibt es iZm in Bordellen Beschäftigten umfangreiche Judikatur (zB VwGH 06.11.2006, 2005/09/0128; VwGH 18.12.2006, 2005/09/0157; VwGH 29.11.2007, 2007/09/0231; VwGH 29.1.2009, 2007/09/0368; VwGH 26.2.2009, 2007/09/0360). Danach gelten diese Personen wegen ihrer wirtschaftlichen Abhängigkeit und organisatorischen Verknüpfung mit dem Betrieb nicht als selbständige Unternehmerinnen sondern ist in derartigen Fällen die Behörde grundsätzlich berechtigt, ... von einem Dienstverhältnis im üblichen Sinne auszugehen ... ".*

Zum Berufungspunkt B/2.19. - Ausgabenseitiges Unternehmerrisiko

*Der dortigen Behauptung, dass den Prostituierten keine Aufwendungen ersetzt worden seien ist zu entgegnen, dass' diese sehr wohl verschiedene Naturalleistungen empfangen haben wie Gratisunterkunft, Mitnutzung Gemeinschaftsküche, Gratisgetränke zum Selbstkonsum, Amtsarzttransporte etc. So sind dafür auch von der GmbH keine Kostenersätze als Betriebseinnahmen erklärt.*

*Die in der Berufung genannte Selbsttragung der Kosten für Kleidung ist allein nicht entscheidend, weil diese für Dienstnehmer - mit Ausnahme einer typischen Berufskleidung (zB betriebsbedingt Werbezwecken dienende Einheitskleidung samt Logo) - ohnehin üblich ist.*

*Überhaupt ist die Selbsttragung von gewissen Berufsausgaben durch Nichtselbstständige auch nichts Ungewöhnliches, anderenfalls man § 16 EStG bezogen auf § 25 EStG generell für totes Recht erklären müsste.*

*Die Berufung erwähnt auch nicht, dass hier die für die Berufsausübung wohl allerwesentlichsten Arbeitsmittel wie Theke, Tanzbühne und Separees vom Betrieb allen Prostituierten zur Verfügung gestellt worden sind. Überhaupt wurde gegenständlich von der Bewerbung samt Einrichten einer Homepage für den so genannten "jj ", über berufsspezifisch eingerichtete Räumlichkeiten bis hin zum Freierinkasso samt Bankomatabwicklung eine volle landesgesetzlich geregelte und betrieblich funktionierende Infrastruktur kostenlos zur Verfügung gestellt. Mangels Selbsttragung von Kosten für die wesentlichen beruflichen Aufwendungen hat bezüglich der berufsbezogenen Ausgaben somit kein derartiges Risiko bestanden, dass man dies als Unternehmerrisiko qualifizieren könnte.*

*Im Übrigen wird zur Wiederholungsvermeidung auf die obigen Ausführungen betreffend leistungsorientierter Lohnauszahlungen und "stille Autorität" verwiesen.*

Zum Berufungspunkt B/2.20. - Behauptete Verfassungswidrigkeit

*Die behauptete verfassungswidrige Normenauslegung durch das FA ist nicht ersichtlich, im Gegenteil: es entspricht der systematischen Logik der Gesamtrechtsordnung, wenn Dienstnehmer SV-rechtlich dem § 4 ASVG unterliegen und steuerrechtlich dem § 47 iVm § 25 EStG, hingegen Selbstständige dem GSVG, UStG und § 23 EStG. Die maßgeblichen Abgrenzungs-*

merkmale zwischen diesen beiden Gruppen in den Formen *Selbstständige* und *Nichtselbstständige* sind von der ständigen Rsp und herrschenden Lehre ohne Verfassungsbruch hinreichend und umfassend herausgearbeitet. Danach wird zwischen einerseits wie in dem gegenständlichen Bordellbetrieb beschäftigten Prostituierten als Dienstnehmer ("Prostituierte in einer Bar oder einem Bordell sind ... idR Arbeitnehmer", Doralt, EStG6, unveränderter Stand seit 2001, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band 111, WUV, Rz 79 zu § 47 EStG, ABC der Dienstverhältnisse, Seite 36; VwGH 98/13/0047, 20.12.2000: "... auch zweifellos gravierende Indizien für eine Eingliederung der Prostituierten in das Unternehmen der Bf iSd § 47 Abs 2 EStG sprechen. ..."; UFS Wien, RV/0089-W/05 vom 18.12.2007) und andererseits anderen Prostitutionsausübungsformen (insbesondere selbstständige Straßendirne ohne Verbindung zu einem Etablissements-Besitzer oder Zuhälter; vgl VwGH 16.2.1983, 82/13/208, 215 und VwGH 10.11.1987, 87/14/0165) unterschieden.

Auch nach der einheitlichen deutschen Rsp und Steuerlehre können seit dem Beschluss des BGH vom 6.10.1989, 3 StR 80/89, bei Prostituierten im Rahmen eines Bordellbetriebes steuerliche Arbeitsverhältnisse vorliegen. Die Einordnung von Bordellprostituierten als Arbeitnehmerinnen wurde seither in der steuerlichen Rechtsprechung zahlreich bestätigt (siehe insbesondere BFH 20.12.2004, VI B 137/03; BFH 18.2.2005, VI B 86/04; BFH 20.2.2008, VI B 111/06). In Bordellen arbeitende Prostituierte haben "normalerweise den Status von Arbeitnehmern" (so Finanzgericht des Saarlandes, Beschluss vom 1.2.2007, 1 V 1273/06, m.V.a. die deutsche Lehre in Schmidt/Drenseck, EStG, 24. Aufl. 2005, § 19 Rz. 15 "Prostituierte" m.w.N.).

Zum Berufungspunkt B/2.21. - Der wirtschaftliche Ist-Zustand

Zutreffend kommt es im Steuerrecht gerade auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der hier dem eines steuerlichen Dienstverhältnisses entspricht. Dabei kommt es letztlich nicht auf die von den Parteien verwendeten Bezeichnungen und Vereinbarungen an, sondern auf den tatsächlichen Ist-Zustand bzw. das echte Geschehen. Dieses ist laut Rsp und Lehre sachverhaltsmäßig zu erforschen und sodann im Rahmen einer gesamtbildlichen Betrachtung nach überwiegenden Merkmalen rechtlich zu beurteilen. Diese Beurteilung fällt gegenständlich eindeutig zu Gunsten eines steuerlichen Dienstverhältnisses aus.

Zum Berufungspunkt B/3. - Berufungsvorbringen zur Abgabenhöhe

Nachdem der Vorpunkt B/2. die steuerrechtliche Behandlung dem Grunde nach betroffen hat, betrifft dieser Punkt die behördliche Steuerfestsetzung der Höhe nach.

Zum Berufungspunkt B/3.1. - Lohnabgabeberechnung laut FA

Dort wird lediglich die grundsätzliche Vorgangsweise zur bisherigen Berechnung durch das FA zutreffend wiedergegeben.

Zum Berufungspunkt B/3.2. - Meldepflichten

Dort wird zunächst zutreffend ausgeführt, dass die Meldepflicht iSd § 7 Abs. 1 Meldegesetz den Unterkunftnehmer, also die jeweilige Prostituierte, trifft.

Gegenständlich wurde jedoch der GmbH-GF zu Beginn des Beschäftigungsantrittes von der jeweiligen Prostituierten mit einer Vollmacht ausgestattet, wonach diese melderechtlichen Verpflichtungen gegenüber dem örtlichen Gemeindeamt in T von diesem als rechtsgeschäftlich bestellten Stellvertreter wahrgenommen wurden.

Weiters trifft auch den Unterkunftgeber eine besondere Mitwirkungspflicht gem. § 8 Meldegesetz.

Weiters ist gem. § 10 Abs. 2 Z 3 iVm § 15 Ab.s 1 Z 3 lit. a Stmk Prostitutionsgesetz der Bordellbetreiber zur laufenden Bekanntgabe an die Gemeinde der in seinem Betrieb tätigen Prostituierten verpflichtet; dies unabhängig davon, wo und ob sie nach dem Meldegesetz gemeldet sind bzw. einen Wohnsitz innehaben. Dieser Bestimmung wurde laut schriftlicher Auskunft des örtlichen Gemeindeamtes nicht entsprochen.

Diese landesgesetzliche Bestimmung spricht von "... hinsichtlich der die Prostitution ausüben-

den Personen sowie hinsichtlich der im Bordell beschäftigten sonstigen Dienstnehmer schriftlich bekannt zu geben ... ", ein Wortlaut, nach dem die Prostituierten zum Oberbegriff "Dienstnehmer" zählen.

Zum Berufungspunkt B/3.3.

*Sollte es im gegenständlichen Bordellbetrieb tatsächlich tätige Prostituierte gegeben haben, die nicht auch dort gemeldet waren, so sind solche Fälle insoweit sie während der GPLA-Prüfung bekannt geworden sind, sehr wohl mitberücksichtigt worden wie zB die It. GPLA-Bericht, Punkt B. Seite 21 unten, am 11.6.2003 während einer Polizeikontrolle "namentlich festgehaltenen" im Betrieb anwesenden Prostituierten sowie die dort weiters genannte Frau X.. Eventuelle noch weitere Personen sind dem FA bis dato hingegen unbekannt, weil eben der GmbH-GF die diesbezüglichen landesgesetzlichen Bestimmungen missachtet hat, und dazu auch sonstige Prostituiertenbezogene Aufzeichnungen und Angaben unterlassen hat. Auch mit den jetzigen Berufungsausführungen werden keine solchen Ergänzungen nachgeholt, sondern wird lediglich offen gelassen, "ob die Prostituierten nicht auch wo anders gemeldet waren", wobei mit der Formulierung "auch" keine Rechtswidrigkeit der Behörde angesprochen wird, weil jede von der örtlichen Gemeinde an das FA weitergeleitete Wohnsitzmeldung ohnehin berücksichtigt wurde.*

Zu Berufungspunkte B/3.4. bis 3.11. - Schätzungsmaßnahmen

*Grundtenor all dieser Berufungsausführungen ist, dass die Behörde Nichtleistungstage der Prostituierten wie Betriebsruhetage, Krankenstandstage und Urlaubstage nicht bei ihrer Berechnung miteinbezogen hat. Letztlich wird die Schätzungsberichtigung und Schätzungsweise überhaupt bekämpft. Dem ist folgendes zu entgegnen:*

*a) Schätzungsberichtigung dem Grunde nach:*

*Tatsache ist, dass im Betrieb lediglich für das nicht prostituierende Personal (zB Kellner) Lohnkonten geführt wurden, hingegen für sämtliche im Bordellbetrieb beschäftigten Prostituierten nicht. Für die letztgenannte Personengruppe gibt es nicht nur keine Lohnkonten sondern es wurden im Zuge der gesamten GPLA-Prüfung bis hin zur aktuellen Berufungseingabe auch sonst keinerlei Ersatzaufzeichnungen vorgelegt, die eine genaue personenbezogene Zuordnung der an diese ausbezahlten Beträge ermöglichen würde. Da somit objektiv im Betrieb keine empfängerbezogenen tauglichen Aufzeichnungen vorliegen, trifft das Finanzamt die Schätzungsverpflichtung gem. § 184 BAO.*

*b) Schätzungsweise:*

*Das FA hat die jeweils jährliche Gesamtsumme der an die Prostituierten ausbezahlten Beträge aus der Buchhaltung abgeleitet. Nicht ermitteln sondern schätzen musste das FA allerdings die sodann gebotene Aufteilung dieser bekannten Jahressummen auf die einzelnen im Betrieb tätigen Prostituierten. Zum Zwecke dieser individuellen Zuordnung der Gesamtsumme hat sich das FA als Schätzungsweise an die gemeindebehördlich wohnsitzgemeldeten Tage am Bordellsitz angelehnt. Eine derartige Schätzungsweise ist zulässig und auch tauglich. Bei der Schätzung ist das FA von dem vom örtlichen Gemeindeamt mitgeteilten Meldedaten ausgegangen. Da diese - aus welchen Gründen immer - in einem Teilzeitraum 2006 offensichtlich nicht vollständig waren, mussten diese vom FA insoweit teilweise adaptiert werden, ohne dass deswegen die angewendete Schätzungsweise eine generell untaugliche wurde. Abgesehen davon, dass die Abgabenbehörde bei der Wahl der Schätzungsweise ohnehin frei ist, wurde von Seiten des Berufungswerbers auch keine andere tauglichere Schätzungsweise vorgeführt. Insbesondere wurde keine andere bzw. bessere Berechnung vorgelegt, nach denen die bisherige GPLA-Abgabennachforderung personenbezogen oder insgesamt niedriger ausfallen würde.*

*c) Schätzungsgröße:*

*Wenn der Berufungswerber an mehreren Stellen rügt, dass die Behörde eine zu hohe Beschäftigungstagesanzahl angenommen hätte, so wird damit keine Rechtswidrigkeit zu ungunsten des AbgPfl. aufgezeigt. Dies deshalb, weil die jährliche an die Prostituierten laut Rechenwerk geflossene "Liebeslohnsumme" eine Konstante ist, bei der eine - wie vom Berufungswerber begehrte - Andersaufteilung dieser Summe auf weniger Arbeitstage noch höhere Lohnabgaben bewirken würde als im Zuge der GPLA bisher festgesetzt wurde. Gibt man dem Berufungsbegehren insoweit statt, führte dies jedenfalls zu einer Verböserung.*

*Ein analoger Verböserungseffekt tritt auch ein, wenn man It. Berufungspunkt B/3.8. die dort genannte nicht als Prostituierte arbeitende Kellnerin aus der bisherigen finanzamtlichen Rechnung ausscheidet, weil damit ebenfalls rechnerisch der tägliche durchschnittliche Zuflussanteil an die anderen Empfänger, also die echten Prostituierten, ansteigt, was wiederum zu höheren Lohnabgaben führen würde. Die unter B/3.11 behauptete "Strafbesteuerung" liegt somit keinesfalls vor, weil gegenständlich das FA eindeutig keinerlei Überschätzung vorgenommen hat.*

*Gegenständlich besteht auch keine am Ende dieses Berufungspunktes angesprochene Abzugssteuerpflicht gem. § 99 EStG (siehe dazu die eigenen außerhalb dieser Berufung an den Bundesminister für Finanzen mit gesondertem Beschwerdescheiben vom 14.1.2009 des Vertreters des Berufungswerbers vorgetragenen Argumente gegen eine solche Besteuerung), womit sich ein näheres Eingehen auf diese hier ungegegenständliche Steuererhebungsform erübrigt. Wenn das FA in Übereinstimmung mit dem Bw. das Vorliegen einer solchen Abzugssteuerpflicht verneint hat, und somit anstelle einer derartigen rechtlich falschen Besteuerung eine rechtlich richtige vorgenommen hat, so hat eine solche rechtlich gebotene richtige Maßnahme wohl nichts mit einer vom Bw. behaupteten "Rechtsbeugung" zu tun.*

#### *Zusammenfassung von Seiten des FA*

*Nach übereinstimmender Steuerrechtslehre und st Rsp ist ganz allgemein für die Beurteilung einer Tätigkeit als Unternehmer oder Dienstnehmer das Gesamtbild der einzelfallbezogenen tatsächlichen Merkmale entscheidend ist. Dabei müssen nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, sondern es reicht deren Überwiegen (siehe zB VwGH 5.10.1994, 92/15/0230; VwGH 25.1.1995, 93/15/0038; VwGH 18.10.1995, 94/13/0121; VwGH 2.7.2002, 99/14/0056; VwGH 24.2.2004, 98/14/0048 und 0049; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078; VwGH 29.9.2004, 99/13/0183; VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127; VwGH 20.2.2008, 2008/15/0072).*

*Im Sinne dieser Einordnungsregeln ist auf Grund der Feststellungen im bisherigen GPLA-Bericht iVm den obigen Ausführungen bezogen auf die Tätigkeit der hier gegenständlichen Bordellprostituierten jedenfalls eindeutig von steuerlichen Dienstverhältnissen auszugehen, weil diese Merkmale zweifelsfrei bei weitem überwiegen. Die bisherigen Besteuerungsgrundlagen sind nicht zu ändern; die Berufung ist als unbegründet abzuweisen.*

Diese Stellungnahme wurde der Berufungswerberin mit der Verständigung über die erfolgte Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat und einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zur Kenntnisnahme übermittelt.

In der daraufhin von der Berufungswerberin erstellten Replik vom 1. Dezember 2009 begeht diese zum einen „die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS“ und führt zum anderen, die Berufung ergänzend, aus:

*„Es hat sich bei Überprüfung der von der Behörde I. Instanz erhobenen Tatsachengrundlagen herausgestellt, dass es unrichtige und unvollständige Erfassungen von Dienstnehmerinnen gegeben hat, dies einerseits hinsichtlich der Annahme des Bestehens von Beschäftigungsverhältnissen im Prostitutionsbereich, dies andererseits hinsichtlich der Annahme der Dauer solcher Beschäftigungsverhältnisse. – Im Einzelnen ist dazu Folgendes zu sagen:*

## 1.

*Die Behörde I. Instanz unterstellt, dass eine Frau DE de bei der Berufungsverberberin beschäftigt war. - Jene hat allerdings tatsächlich mit der Berufungsverberberin nichts zu tun, sie stand nie in einem Beschäftigungsverhältnis mit der Berufungsverberberin.*

*Frau DE war nie bei der Gemeinde T gemeldet, was auch aus beiliegender Bestätigung ersichtlich ist. Nach Auskunft von Frau uu vom Sanitätsreferat der Bezirkshauptmannschaft A. vom 2.4.2009 war Frau DE de auch nie bei einer der zwingend vorgeschriebenen amtsärztlichen Untersuchungen.*

## 2.

*In der Berechnung der Abgabenbehörde wird für Frau E. C ein Zeitraum von 416 Tagen angegeben. Dies ist insofern unmöglich, da Frau E. C nur vom 28.12.2005 bis 01.03.2006 in T war. Aufgrund des neuen Fremdenrechtes, welches am 1.1.2006 in Kraft trat, musste Frau E. am 01.03.2006 das Land verlassen, weil das Visum ausgelaufen ist und nicht mehr verlängert wurde. Der Ausweis der ärztlichen Kontrollen untermauert diese Angaben, den die Erstuntersuchung erfolgte am 28.12.2005 und die letzte Untersuchung am 27.02.2006. In diesem Visum ist auch ersichtlich, dass Frau E. C selbständig tätig ist.*

## 3.

*Weiters sind bei der Gebietskrankenkasse immer noch einige Damen als laufend ASVG versichert und bei der JJ. als beschäftigt geführt, welche nachweislich zwischen 6 und 16 Monaten nicht mehr am Sitz der Berufungsverberberin gemeldet sind. Eine Abmeldung bei der Gebietskrankenkasse ist - nach Auskunft der Gebietskrankenkasse - nicht möglich, da die bezughabenden Daten seitens des Finanzamtes eingegeben wurden und der Gebietskrankenkasse eine Änderung solcher Art eingegebenen Daten, nicht möglich ist.*

*Solange diese völlig zu Unrecht bei der Gebietskrankenkasse als Dienstnehmerinnen angemeldeten Person nicht von Herrn gG, dem die Anmeldung vornehmenden Prüfer, abgemeldet werden, bleiben diese weiterhin laufend als versichert gemeldet. Aus diesem Umstand kann aber wohl nicht ernstlich zu Lasten der Berufungsverberberin abgeleitet werden, sie hätte derartige Dienstnehmerinnen gemeldet.*

## 4.

*Seitens der Gebietskrankenkasse wurde, als sich einige Damen auf Grund der GPLA Feststellungen bei der Gebietskrankenkasse versichern lassen wollten, die Aufnahme einer derartigen Versicherung und die Entgegennahme entsprechender Sozialversicherungsbeiträge, verweigert. Die Gebietskrankenkasse steht (offiziell) auf dem Standpunkt, dass für sie die GPLA Feststellungen nicht bindend sind und sie überhaupt keine Veranlassung dafür sieht, jene Damen als Dienstnehmerinnen im Sinne des ASVG anzusehen.*

*Bemerkt sei, dass seitens der GKK bereits in der Vergangenheit eine Prüfung, die sich auf die Zeit bis einschließlich Ende 2007 bezogen hat, durchgeführt worden ist. Auch im Zuge dieser Prüfung wurde seitens der GKK festgestellt, dass die als Prostituierte tätigen Damen nicht einem dem ASVG unterliegenden Dienstverhältnis zu unterstellen sind. - Es hätte die Behörde I. Instanz dieses Prüfungsergebnis der GKK beachten und bei Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes im Sinne der notwendigen Erforschung der materiellen Wahrheit ebenso berücksichtigen müssen, wie bei der rechtlichen Beurteilung. Die Behörde I. Instanz hat beides nicht getan, weshalb der berufungsgegenständliche Bescheid mangelhaft ist. Durch diese Mangelhaftigkeit ist die Berufungsverberberin beschwert, weil bei gehöriger Beachtung dieser Umstände die Behörde I. Instanz zu dem Ergebnis gekommen wäre, dass ein unselbstständiges Beschäftigungsverhältnis mit jenen Damen nicht besteht.*

## 5.

*Nicht nur, dass die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass die Abgabenbemessung unrichtig vorgenommen wurde, zeigt sich auch daraus, dass*

*a) zum einen durch eine von der GKK gar nicht akzeptierte und von der Behörde I. Instanz gegen die Rechtsmeinung der GKK vorgenommene Anmeldung von (angeblichen) Dienstnehmerinnen, Dienstverhältnisse, die gar nicht bestehen, gleichsam konstruiert werden und*

*b) die im Vorlagebericht angesprochene Eindeutigkeit des Bestehens von Dienstverhältnissen überhaupt nicht gegeben ist.*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Zu dem erst in dem, die Berufung vom 9. März 2009 ergänzenden, Schriftsatz vom 1. Dezember 2009 gestellten Antrag auf „die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS“, muss auf § 284 Abs. 1 BAO hingewiesen werden, wonach über die Berufung eine mündliche Verhandlung statzufinden hat, wenn es in der Berufung ( § 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs.2) oder in der Beitrittserklärung beantragt wird, oder wenn es der Referent für erforderlich hält.

Die Berufungswerberin hat ihren Antrag auf „die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS“, erst mit Schriftsatz vom 1. Dezember 2009 und damit ohne jeden Zweifel erst nach ihrer Berufung vom 9. März 2009, und damit verspätet, gestellt (vgl. zB VwGH19.5.2009, 2006/16/0107).

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wird auch nicht für erforderlich erachtet, zumal in diesem Schriftsatz auch mit keinem Wort erwähnt würde, welche (weiteren) Vorbringen in einer mündlichen Verhandlung getätigten werden sollten.

Zur Frage, ob im vorliegenden Fall Dienstverhältnisse vorlagen oder die Prostituierten selbstständig tätig waren, muss vorweg fest gehalten werden, dass der von den handelnden Parteien gewählten Bezeichnung des Vertragsverhältnisses keine entscheidende Bedeutung zu kommen kann, ebenso einer allfällig anderen Beurteilung in anderen Verfahren.

Die Bezug habenden Ausführungen der Berufungswerberin können der Berufung daher nicht zum Erfolg verhelfen und es erübrigt sich, darauf näher einzugehen.

Das Einkommensteuerrecht hat in der nachstehen Norm eigenständig geregelt, bei Vorliegen welcher Voraussetzungen ein Dienstverhältnis (im einkommensteuerrechtlichen Sinn) vorliegt:

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu befolgen verpflichtet ist.

Dieser Legaldefinition sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (vgl. etwa das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, und das Erkenntnis vom 22.3.2010, 2009/15/0200).

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich im Allgemeinen bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert (vgl. etwa das Erkenntnis vom 28.3.2000, 96/14/0070).

Dabei wird eine Pflicht des Arbeitnehmers, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen, nur in jenem Ausmaß vorausgesetzt, als dies rechtlich zulässig ist. Je stärker Weisungsmöglichkeiten rechtlich eingeschränkt sind (vgl. etwa Art 87 Abs 1 und 2 B-VG), desto weniger tritt die Weisungsgebundenheit als Abgrenzungskriterium in den Hintergrund und umso mehr verbleibt insbesondere die Eingliederung des Arbeitnehmers in die Organisation des Arbeitgebers als entscheidendes Kriterium.

Im vorliegenden Fall wären Weisungen im Kernbereich der Tätigkeit der Prostituierten sittenwidrig im rechtlichen Sinne bzw. verboten und rechtlich unzulässig gewesen (vgl. etwa die §§ 105, 202 und 216 StGB). Der Frage einer allfälligen **diesbezüglichen** Weisungsgebundenheit der Prostituierten kommt daher keine entscheidende Bedeutung zu. Gleichwohl muss den Bezug habenden Ausführungen der Berufungswerberin grundsätzlich entgegengehalten werden, dass ihre Auffassung, dass „nicht ist, was nicht sein darf“ verfehlt ist.

Auf Grundlage des aktenkundigen Sachverhalts besteht für den unabhängigen Finanzsenat nicht der geringste Zweifel, dass die betroffenen Damen jedenfalls bei ihrer Tätigkeit im Lokal, auch als Animierdamen, den Weisungen der Geschäftsleitung zu folgen hatten.

Auch die ohne jeden Zweifel anlässlich der Amtshandlung am 5. Juli 2007 erfolgte Anordnung des (entgegen den Behauptungen der Berufungswerberin dort anwesenden) Geschäftsführers

---

an die Damen, mit Behördenorganen nicht zu kooperieren, kann nur als Ausübung eines persönlichen Weisungsrechts verstanden werden.

Entscheidende Bedeutung kommt aber insbesondere auch der Frage zu, ob die Damen in das Unternehmen, in dessen geschäftlichen Organismus eingegliedert waren.

Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. UFS 18.1.2010, RV/0459-G/09, mit weiteren Nachweisen, insbesondere VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104) besteht bei einer Bar oder Nachtklub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtklubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch. Vom Betreiber eines solchen Lokals wird allgemein erwartet, dass er zu diesem Zweck Mädchen offeriert, welche mit den Nachtklubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 15.9.1999, 97/13/0164).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich die organisatorische Eingliederung allein schon aus der Tatsache, dass der Betrieb (Bar, Bordell) ohne die Damen in dieser Form überhaupt nicht hätte betrieben werden können.

Es steht für den unabhängigen Finanzsenat somit fest, dass die für die Berufungswerberin tätigen Prostituierten in einem (einkommensteuerrechtlichen) Dienstverhältnis zur Berufungswerberin standen, weshalb diese als (steuerrechtlicher) Arbeitgeber zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sowie zur Entrichtung des DB und des DZ verpflichtet war.

Es wird in diesem Zusammenhang auch auf die ausführliche Darstellung im angefochtenen Bescheid des Finanzamtes und in der Beilage zum Vorlagebericht hingewiesen.

Es bleibt nun auf die in der Berufungsschrift erhobenen Einwendungen zur „Ermittlung der Bemessungsgrundlage“ (Pkt. 3. Der Berufungsschrift) einzugehen.

Zu den Punkten 3.1. bis 3.8.:

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass gegen die vom Finanzamt ermittelte „Gesamtbemessungsgrundlage (ausbezahlte Liebeslöhne, Provision Animation)“ keine Einwendungen erhoben wurden (siehe dazu Pkt. 3.1.). Der unabhängige Finanzsenat kann diese Rechengröße daher unbedenklich der Entscheidung zu Grunde legen.

Das Finanzamt hat diese Gesamtbemessungsgrundlage“ durch die Anzahl der „Meldetage lt. Meldeamt“ geteilt und so einen durchschnittlichen Taglohn ermittelt.

Demgegenüber begeht die Berufungswerberin die Teilung durch die tatsächlichen „Arbeitstage“ unter Berücksichtigung, allfälliger Arbeitstage von nicht als Prostituierten tätigen Arbeitnehmerinnen, einer „Fünf-Tage-Woche“, von „fünf Wochen Urlaub“, von Krankenständen und insbesondere auch der Tage der Menstruation.

Auch die Ausführungen im Schriftsatz vom 1. Dezember 2009, betreffend die möglichen Arbeitstage der Damen DE und E. , verfolgen letztlich das Ziel, die Anzahl der angesetzten Arbeitstage zu vermindern.

Diesem Begehr kommt grundsätzlich (zumindest teilweise) Berechtigung zu, allerdings errechnete sich dabei ein wesentlich höherer Taglohn, der in der Folge zu einer höheren Belastung an Lohnsteuer und damit zu einer Abänderung zum Nachteil der Berufungswerberin führen würde.

Würde man tatsächlich allen diesbezüglichen Einwendungen der Berufungswerberin Rechnung tragen, würde sich die Zahl der vom Finanzamt angesetzten „Taglohnschichten“ um rund ein Drittel vermindern, was nichts anderes bedeutete, dass sich die Höhe des sodann errechneten Taglohns um ebenfalls rund ein Drittel höher wäre als bisher vom Finanzamt angesetzt.

Auf Grund des progressiv gestalteten Einkommensteuertarifs würde sich sodann ein durchschnittlicher Lohnsteuersatz von mehr als 30 v.H. ergeben und nicht, wie den angefochtenen Haftungsbescheiden zu Grunde liegend, bloß ein solcher von 21,5 v.H.

Auf die diesbezüglichen zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in der Beilage zum Vorlagebericht wird ergänzend hingewiesen.

Auf die Vorschreibung von DB und DZ hätten die begehrten Änderungen überhaupt keine Auswirkung, da diese Abgaben, unabhängig von der Taglohnhöhe, von der Bruttolohnsumme ermittelt werden.

Der unabhängige Finanzsenat verzichtet aus Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen auf weitere Ermittlungen und eine daraus zwangsläufig resultierende Abänderung der Bescheide zum Nachteil der Berufungswerberin.

Es wird dabei die Überzeugung vertreten, dass jede Schätzung einen gewissen Grad der Unsicherheit in sich birgt und dass im vorliegenden Fall das Finanzamt die Schätzung sehr vorsichtig vorgenommen hat. Von einer „Strafschätzung“ kann daher keine Rede sein.

Die übrigen Ausführungen der Berufungswerberin zum Melderecht allgemein oder die Aussage, das Finanzamt habe es unterlassen, Ermittlungen anzustellen, „ob die Prostituierten nicht

---

“auch wo anders gemeldet waren”, lassen einen relevanten Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren nicht erkennen, sodass darauf nicht näher eingegangen zu werden braucht.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen sohin der bestehenden Rechtslage, weshalb die dagegen erhobene Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abzuweisen war.

Graz, am 1. Dezember 2011