



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Mag. Johann Hakel und Mag. Heinz Zaveczi im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw, [Adresse], vertreten durch Steirische Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, 8010 Graz, Leonhardstr. 109, vom 14. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. März 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2006, Umsatzsteuer 2006 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für März 2007 und Dezember 2007 nach zuvor durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2006 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für März 2007 und Dezember 2007 wird als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Jahr 1979 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter der Bw waren in den Streitzeiträumen KM (gleichzeitig handelsrechtlicher Geschäftsführer) und LM. Die Bw betreibt auf der weitgehend ihr gehörenden Liegenschaft R-Straße seit Oktober 2004 ein sog. Laufhaus und verfügt über eine Gewerbeberechtigung zur „Beherbergung von Gästen“ mit der Betriebsart „Bar“. Die Bw hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr (für das Streitjahr: 1. April 2005 bis 31. März 2006). Für das Wirtschaftsjahr 2006 erklärte die Bw (umsatzsteuerfreie) Umsatzerlöse im Betrag von 306.160,46 Euro.

Strittig ist, ob die Umsätze der Bw als Umsätze aus „gewerblicher Vermietung“ umsatzsteuerfrei (so die Bw) oder als Umsätze aus Bordellbetrieb umsatzsteuerpflichtig (so das Finanzamt) sind und ob die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 rechtmäßig ist.

Einer „Sachverhaltsdarstellung“ der Bw zur Umsatzsteuererklärung 2006 (in der Folge: Sachverhaltsdarstellung) ist zu entnehmen:

Herr KM ist Inhaber einer persönlichen Genehmigung, ausgestellt von der Bundespolizeidirektion Graz und lautend auf Zimmerbordell R-Straße. Herr KM ist als Geschäftsführer bei der [Bw] angestellt.

Geschäftstätigkeit der GmbH ist die gewerbliche Vermietung:

1. Sendeplatzvermietung an Mobilfunkbetreiber-T.
2. Plakatplatzvermietung an PW Ges.m.b.H. Einnahmen 05/06 € 6.377,46
3. Zimmervermietung an selbständig erwerbstätige Prostituierte: Einnahmen 05/06 € 299.783
4. Vermietung von Caferäumlichkeiten an selbständig Erwerbstätige: Einnahmen 05/06 € 0,00
5. Vermietung von Büroräumlichkeiten an selbständig Erwerbstätige: Einnahmen 05/06 € 0,00

Vorgang der Zimmervermietung an Prostituierte:

Eine Prostituierte fragt im Büro der [Bw] an, ob sie nach den fremdenpolizeilichen Richtlinien vom 17.07.2000 „selbständig erwerbstätig“ und von der gewerblichen Wirtschaft als „neuer Selbständiger“ geführt, zum Zweck sich aus einer wiederkehrenden Absicht eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, ein Zimmer anmieten kann.

Da die Hauptleistung der GmbH in der gewerblichen Vermietung liegt, glauben wir, dass eine gewerbliche Vermietung des Objekts R-Straße vorliegt und da auf Umsatzsteuer nicht optiert wurde, keine Umsatzsteuerpflicht bei gewerblicher Vermietung vorliegt.

Nachdem die [Bw] nie auf USt-Veranlagung optiert hat und auch keine Mehrwertsteuer auf den Rechnungen ausgewiesen wird, ist der Abgabepflichtige der Meinung, dass eine umsatzsteuerfreie Vermietung vorliegt. Die Umsatzsteuererklärung 05/06 wurde daher mit Null erklärt (auch keine Vorsteuer geltend gemacht).

Die Bw wurde zunächst mit Bescheid vom 7. März 2007 erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer 2006 veranlagt. Bald darauf führte das Finanzamt eine Außenprüfung des Jahres 2006 und eine Umsatzsteuernachschaufür 2007 durch. Dabei traf es die Feststellung, dass es sich bei der Tätigkeit der Bw um einen Bordellbetrieb handle und die Einnahmen umsatzsteuerpflichtig seien. Auf Grundlage dieser Feststellung setzte das Finanzamt mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 18. März 2008 die Umsatzsteuer für 2006 im wiederaufgenommenen Verfahren mit 36.739,66 Euro, unter Zusammenrechnung der Entgelte von April 2006 bis März 2007 für den Voranmeldungszeitraum März 2007 mit 40.222,20 Euro und unter Zusammenrechnung der Entgelte von April bis Dezember 2007 für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2007 mit 33.547,66 Euro fest. Zur Begründung der Abgabenfestsetzungen wird in Tz 1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18. März 2008 ausgeführt:

Die GmbH betreibt ein sogenanntes "Laufhaus" bzw. Bordell (ohne Barbetrieb). Bis zur Veranlagung 2005 wurden die Entgelte daraus mit 20 % verustet, im Jahr 2006 wurden diese iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 als steuerfreier Umsatz erklärt, da lt. Ansicht des Geschäftsführers der GmbH die Hauptleistung in der Nutzungsüberlassung von Geschäftsräumen an Prostituierte besteht.

Nach Rücksprache mit der Bundespolizeidirektion, Hrn. St, sowie mit dem Geschäftsführer der GmbH, Hrn. KM, und auf Basis des Steiermärkischen Prostitutionsgesetzes ergeben sich nachfolgend angeführte Sachverhalte bzw. Feststellungen.

- *Die Ausübung der Prostitution ist legal nur in einem Bordell möglich.*
- *Für den Betrieb eines Bordelles ist eine behördliche Bewilligung erforderlich, die nur an natürliche Personen erteilt wird. Hr. KM, der Geschäftsführer der GmbH, besitzt von der Bundespolizeidirektion die Genehmigung zur Führung eines Bordelles und stellt diese der GmbH unentgeltlich zur Verfügung. Die Prostituierten brauchen, da sie in diesem genehmigten Bordell arbeiten, selbst keine Bewilligung mehr.*

Dazu wurde seitens des Geschäftsführers vorgebracht, dass auch Einkaufszentren, deren Leistungen in der Nutzungsüberlassung von Geschäftsräumen bestehen, eine Bewilligung brauchen, u.z. eine Betriebsstättengenehmigung. Damit sei auch die Tätigkeit der GmbH als Grundstücksvermietung zu werten (mit der Konsequenz der steuerbefreiten Umsätze).

Hinsichtlich der Gleichartigkeit der Leistungserbringung ist anzuführen, dass ein EKZ seine Geschäftsräume grundsätzlich an alle Branchen vermieten kann, ein Bordell nur an Prostituierte. Außerdem müssen in EKZs die Mieter selbst Inhaber einer Gewerbeberechtigung/Konzession sein, während dies bei Bordellen immer der Bordellbetreiber ist und die Prostituierten zur Geschäftsausübung keine Berechtigung mehr brauchen.

- Lt. dem Geschäftsführer der GmbH sind auch die Anmeldeformalitäten im Bordell im Prinzip gleich wie bei jeder Wohnungsvermietung und insbesondere Hotelnächtigung. Die Weitergabe der Meldedaten ist ebenfalls eine alle Vermieter, Beherbergungsbetreiber etc. treffende Verpflichtung und keine Leistung an die Mieter."

In diesem Zusammenhang ist der Inhaber der Bordellbewilligung gem. § 10 Abs. 2 des Stmk. Prostitutionsgesetzes verpflichtet, sich von der Identität der im Bordell die Prostitution ausübenden Personen zu überzeugen und längstens binnen drei Tagen nach Aufnahme der Prostitution der Behörde Vor- und Familienname, Geburtsdatum und Wohnanschrift

bekanntzugeben. So übermittelt die GmbH der Behörde eine Kopie des Reisepasses, Meldezettels und dermatologischen Ausweises. Auch muss die GmbH unverzüglich Änderungen des Namens und der Wohnanschrift bekanntgeben.

Im Vergleich dazu hat ein Wohnungsvermieter keine Meldeverpflichtung. Dieser unterschreibt bloß den Meldezettel und der Mieter hat sich bei der zuständigen Behörde zu melden.

Bei einer Hotelzimmervermietung hat der Unterkunftnehmer ein Gästeblatt für steuerliche Zwecke (Ortstaxe) auszufüllen, welches vom Hotelbesitzer nicht mittels vorzulegender Dokumente (z.B. Meldezettel) zu kontrollieren ist.

- Zu einem weiteren Aufgabegebiet eines Bordelles zählt die Kontrolle des dermatologischen Ausweises der Prostituierten. Lt. dem Geschäftsführer der GmbH ist es unrichtig, dass er kontrollieren muss, ob die wöchentliche Kontrolluntersuchung beim Arzt vorgenommen wurde. Dies sei Aufgabe der Behörde und nicht des Vermieters.

Dazu gibt es im § 10 Abs. 2 Z 2 des Stmk. Prostitutionsgesetzes die Verpflichtung des Bordellinhabers, sich von der Gültigkeit des dermatologischen Ausweises zu überzeugen, d.h. dass die Prostituierte auf Grund des wöchentlichen Untersuchungsvermerkes frei von Geschlechtskrankheiten ist und keine HIV-Infektion vorliegt. Ansonsten darf an sie vom Bordellinhaber kein Raum zur Ausübung der Prostitution überlassen werden (§ 10 Abs. 1 Stmk. Prostitutionsgesetz).

- Ein weitere gesetzliche Verpflichtung besteht in der persönlichen Anwesenheit des Inhabers der Bordellbewilligung während der Betriebszeiten. Im Falle seiner Abwesenheit muss er dafür sorgen, dass der verantwortliche Vertreter, der einer behördlichen Bewilligung bedarf, persönlich anwesend ist (§§ 10 Abs. 2 Z 1 sowie § 9 des Stmk. Prostitutionsgesetzes).

Lt. dem Geschäftsführer der GmbH ist es nicht richtig, dass er während der Betriebszeiten persönlich anwesend sein muss. Die Bordellüberwachung erfolgt über EDV/Systeme und ist somit jederzeit von jedem Ort aus möglich. Diese Überwachung dient hauptsächlich der Erfüllung der behördlichen Verpflichtungen bzw. der Personen-Sicherheit durch Speicherung der Daten und Bereitstellung an die Sicherheitsorgane, falls dies erforderlich ist."

Die Aussage vom Geschäftsführer ist also, dass er sich, außer wenn er wöchentlich den vereinbarten Pauschalbetrag von den Prostituierten kassieren kommt oder etwas reparieren muss, nie im Bordell aufhält und somit kein solches betreibt. Er überlasse nur Geschäftsräumlichkeiten.

Bei der Betriebsbesichtigung wurde Folgendes festgestellt:

Die Überwachung erfolgt durch eine Kamera im Eingangsbereich sowie durch eine pro Stockwerk. Die Bilder werden auf einen Bildschirm ins Büro des Geschäftsführers (im Bordell) übertragen und auf Festplatte gespeichert. Wie damit die Bordellüberwachung jederzeit von jedem Ort aus möglich ist, lässt sich nicht nachvollziehen.

Unglaublich erscheint die behauptete Nichtanwesenheit im Bordell auch im Hinblick auf die gesetzliche Verpflichtung des Bordellinhabers, unter 19-jährigen den Zutritt zu untersagen (§ 10 Abs. 6 Stmk. Prostitutionsgesetz).

Weiters ist auch nicht verständlich, wie ohne persönliche Anwesenheit die Einhaltung der Betriebszeiten (9 - 1 Uhr) bzw. das Verlassen der Räume durch die Prostituierten (dürfen im Bordell nicht nächtigen) überwacht werden soll. Lt. dem Geschäftsführer bleibt das Bordell/Haus immer offen, nur das Einfahrtstor öffnet und schließt automatisch um 9 bzw. 1 Uhr. Somit kann jeder außerhalb der Öffnungszeiten im Bordell bleiben bzw. durch Überklettern des Tores rein oder rauskommen.

Für die Außenprüfung ist die angegebene ständige Abwesenheit des Geschäftsführers vom Bordell nichtglaublich.

- Zu dem von den Prostituierten zu bezahlenden wöchentlichen Pauschalpreis von Euro 350,00 führt der Geschäftsführer Folgendes an: "...die GmbH erzielt ein Entgelt, das auch einem Fremdvergleich standhält; besonders ausgestattete Objekte (EDV Infrastruktur etc) und für spezielle Branchen besonders gut gelegene Objekte erzielen auch in Graz Mieten mit Euro 40,00/m2 ohne zusätzliche Nebenleistungen durch den Vermieter."

Dazu ist festzustellen, dass unabhängig von der Raumgröße mtl. Euro 1.400,00 von den Prostituierten zu bezahlen sind, wobei das Ausmaß der Räumlichkeiten zw. 20 m2 und 35 m2 liegt. Es ergibt sich also ein m2-Preis von Euro 40,00 bis Euro 70,00.

Bei der Betriebsbesichtigung ergab sich kein Hinweis auf eine besondere Ausstattung, das vorgezeigte Zimmer war sehr abgewohnt und als EDV- Infrastruktur gibt es nur die Kameras, die die Personen beim Betreten und Verlassen des Objektes sowie im Stiegenhaus aufnehmen.

Hinsichtlich der besonders guten Lage ist anzuführen, dass sich das Objekt gleich bei einer Kreuzung befindet. Damit haben die bei roter Ampel wartenden Lenker die Möglichkeit, alle das Bordell betretende oder verlassende Personen zu sehen, was für die Kunden der Prostituierten eher ein Nachteil als ein Vorteil ist. Es gibt außerdem auch keine Parkplätze auf dem "Betriebsgelände" und die in der Nachbarschaft sind rar.

Für die Argumente des Geschäftsführers konnten also keine tauglichen Anhaltspunkte gefunden werden.

- Auch wenn der Geschäftsführer angibt, kein wie sonst übliches Bordell mit allen damit verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen zu führen bzw. den ihm gesetzlich aufgetragenen Verpflichtungen nicht nachkommen zu müssen, ist er für den reibungslosen Ablauf des Bordellbetriebes und die Umsetzung aller behördlichen Auflagen verantwortlich. Somit erbringt er seine Leistungen für die Prostituierten, denen er die Möglichkeit einräumt, in dem Betrieb der Prostitution nachzukommen. Die GmbH bietet ihren Kunden mehr als einen Geschäftsraum, u.z. die Bordellbewilligung, durch die sie erst tätig werden können.

Die Außenprüfung geht auf Grund der o.a. Inhalte der gewerblichen bzw. unternehmerischen Tätigkeit der GmbH davon aus, dass es sich um die Einräumung der Möglichkeit der legalen Prostitution handelt.

Die Grundstücks- bzw. Geschäftsraumvermietungskomponente geht in der vordergründigen Ermöglichung der Prostitution völlig unter und ist bloß eine unselbständige Nebenleistung. Folglich greift die Befreiung der Z 16 nicht, die Umsätze sind mit 20 % zu versteuern.

Zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 wird auf Seite 7 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung auf dessen Tz 1 verwiesen.

Dagegen wendet sich die Bw mit Berufungsschreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 14. April 2008 und beantragt die ersatzlose Aufhebung aller Bescheide. Zur Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, die Bw erbringe lediglich Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietung von Grundstücken für eine gewerbliche Nutzung bzw. von Geschäftsflächen. Diese Tatsache sei eindeutig aus der Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich. Darin schienen nur Aufwendungen für Instandhaltung und Betriebskosten auf. Die Bw erbringe somit keinerlei sonstige Leistung wie zB Werbung, Reinigung, Besorgung der Wäsche etc. Richtig sei, dass

für das Objekt eine Standortkonzession bestehen müsse, damit die Mieterinnen dort ihrem Gewerbe nachgehen könnten. Das Leistungsverhältnis zwischen dem Objektinhaber und den Nutzern scheine einem Vergnügungspark oder einem Messegelände vergleichbar. An die Mieterinnen würden entsprechende Grundstücksflächen zur Ausübung ihrer gewerblichen Tätigkeit überlassen. Darüber hinaus gebe es keinerlei Leistungsbeziehung zwischen Vermieter und Mieter. Dass die Standortkonzession über den Geschäftsführer KM die Prostituierten berechtige, in den angemieteten Objektteilen ihre Tätigkeit auszuüben, könne nicht dazu führen, dass der Bw als Eigentümer des Grundstücks der Betrieb eines Bordells unterstellt werde, sodass die reinen Mieterlöse (inklusive Betriebskosten) der Umsatzsteuer zu 20% unterworfen würden. Bei der Befreiungsbestimmung werde in keiner Weise auf die berufliche Tätigkeit des Mieters abgestellt. Auch die Tatsache, dass für die berufliche Tätigkeit des Mieters ein Gewerbeschein oder eine sonstige Berufsberechtigung erforderlich sei, bleibe ohne Belang für die Umsatzsteuerfreiheit. Im gegenständlichen Fall gebe es eine Reihe von Vorschriften, die im Zuge der Vermietung an Personen, die der Prostitution nachgingen, einzuhalten seien. Diese Vorschriften seien jedoch behördliche Auflagen, welche der Geschäftsführer der Bw der Behörde gegenüber zu erfüllen habe. Eine Leistung des Geschäftsführers oder der Vermieterin gegenüber den Mietern sei auch darin nicht zu erblicken. Für die Erfüllung dieser Auflagen und die allgemeine Geschäftsführertätigkeit erhalte KM den Geschäftsführerbezug. Zu den Aufgaben als Geschäftsführer zähle neben der Überlassung der Konzession die Erfüllung der behördlichen Verpflichtungen. Auch die Erfüllung der Meldeverpflichtungen erfolge durch den Geschäftsführer in einer einem Pensionsbetrieb ähnlichen Art. Die Weitergabe der Meldedaten erfolge in Erfüllung der behördlichen Auflagen und könne vom Leistungsumfang – abgesehen von der Zuordnung zum Leistungsempfänger – nicht gesondert beurteilt werden. Auch die – nur bei Ankunft – notwendige Kontrolle des dermatologischen Ausweises sei keiner anderen Beurteilung zugänglich. Nach entsprechender Information durch die Behörde oder den Arzt wäre es unzulässig, eine weitere Vermietung an die betroffene Person vorzunehmen; ansonsten träfen den Vermieter keine Verpflichtungen. Die Auflage, dass das Objekt während der Öffnungszeiten überwacht werde, resultiere aus den behördlichen Sicherheitsvorschriften. Die Informationen, die über ein elektronisches Überwachungssystem eingeholt würden, könnten nur den Sicherheitsorganen übergeben werden. Eine sonstige Verwertung der Daten sei nicht möglich. Die von den Betriebsprüfungsorganen teilweise in Widerspruch zu den Aussagen des Geschäftsführers stehenden Argumentationen seien nicht geeignet, eine Umsatzsteuerpflicht zu begründen. Tatsache sei, dass die Bw Räumlichkeiten zur Ausübung der gewerblichen Prostitution zur Nutzung gegen Entgelt überlasse. Das Entgelt dafür sei zwar im Vergleich mit Objekten, die durch andere Branchen genutzt würden, hoch, beinhalte jedoch keinerlei

Leistung außerhalb der Überlassung von Räumlichkeiten. Auch an anderen Standorten seien spezielle Branchen bereit, für einen Standortvorteil mehr Entgelt für die Überlassung von Geschäftsräumlichkeiten zu bezahlen. Die Miete inklusive der angebotenen Überwachung und sonstiger Nebenleistungen für ein Geschäftslokal in einem Einkaufszentrum werde auch nicht aus dem Grund, dass sie im Vergleich zu anderen Standorten höher sei, der Umsatzsteuer unterworfen. Durch die Bw würden für den „gewünschten Beruf“ besonders geeignete – weil behördlich konzessionierte – Räumlichkeiten überlassen. Es sei nicht richtig, diese Hauptleistung – Überlassung von Räumlichkeiten – als Nebenleistung und gleichzeitig die Einräumung einer Möglichkeit zur Berufsausübung (wie in der Niederschrift ausgeführt) als Hauptleistung zu qualifizieren; die „Einräumung der Möglichkeit“ stelle keinen umsatzsteuerlichen Tatbestand dar. Dass die Räumlichkeiten geeignet seien, speziell diesem Gewerbe nachzugehen, ändere nichts an der reinen Nutzungsüberlassung. Wie groß der „berufliche Erfolg“ ausfalle, sei allein in der Verantwortung der Mieter. Von Seiten des Vermieters werde zu diesem Erfolg kein Beitrag (Werbung, sonstige „Verkaufsförderung“) geleistet. Die Erfüllung der behördlichen Auflagen für den Standort selbst stellten keine Leistung dar, die geeignet sei, eine Umsatzsteuerpflicht für das Mietentgelt zu begründen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Mai 2008 zur Entscheidung vor.

Die Bw hat durch ihren steuerlichen Vertreter die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

In der am 29. April 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertreterin ergänzend ausgeführt, dass die Umsätze der B. nicht vergleichbar seien mit den Umsätzen eines klassischen Bordellbetriebes. Wenn im BP-Bericht von einer Vielzahl von Tätigkeiten die Rede sei, so sei darauf zu verweisen, dass es sich nur um eine passive Überlassung handle. Eine Auflagenerfüllung erfolge lediglich gegenüber der Behörde. Im Unterschied zur Tätigkeit der Bw bestehe der klassische Bordellbetrieb aus einem Barbetrieb und Separées mit Prostituierten. Dies werde von der Judikatur als einheitliche Leistung gesehen. Im Gegensatz dazu vermiete die Bw für einen geschlossenen Zeitraum von zumindest einer Woche einzelne Zimmer an eine Prostituierte. Es erfolgten keine Getränkeleistungen, es gebe keinen Barbetrieb, keine Werbung, keine Automaten und keinerlei Leistung gegenüber dem Freier. Daher handle es sich im Berufungsfall um eine reine Überlassungsleistung, die umsatzsteuerfrei sei. Neben der Auflagenerfüllung gemäß dem Stmk. Prostitutionsgesetz erbringe die Bw keine sonstigen Leistungen. Was die Überwachung betreffe, so gebe es eine Videoüberwachung. Dabei handle es sich um eine nicht behördlich vorgegebene, aber von ihr angeregte Sicherheitsmaßnahme. Es gebe keine sonstige Leistung

außer der Zimmervermietung. An der Höhe des Entgeltes könne die Umsatzsteuerpflicht nicht festgemacht werden. Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Bordellbewilligung mit den dazugehörigen Pflichten. So seien der Reisepass, der Meldezettel und der dermatologische Ausweis der Prostituierten an die Behörde zu übermitteln. Ebenso seien der Name und die Wohnanschrift der Prostituierten gegenüber der Behörde bekannt zu geben. Was die Videoüberwachung betreffe, so sei darauf zu verweisen, dass nach dem Gesetz eine persönliche Anwesenheitspflicht des Bewilligungsinhabers vorgeschrieben sei. In dessen Abwesenheit habe ein verantwortlicher Vertreter anwesend zu sein. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass keine passive Nutzungsüberlassung vorliege, sondern die Leistung der Bw in der Herstellung eines Rechtszustandes, unter dem die Prostitution legal ausgeübt werden könne, liege. KM brachte vor, dass er sich durch die Pflichten, zu verweisen sei auf die Auskunftspflicht, zeitmäßig wenig gebunden fühle. Die steuerliche Vertreterin brachte weiters vor, dass das Umsatzsteuergesetz die Grundstücksvermietung von der Umsatzsteuer befreie. Ausnahmen seien dezidiert geregelt. Wenn das Finanzamt von einem gemischten Vertrag spreche, so sei dem entgegen zu halten, dass für eine Umsatzsteuerpflicht die Grundstücksvermietung gegenüber der Hauptleistung voll in den Hintergrund treten müsse. Eine andere Hauptleistung sei jedoch nicht zu erkennen. Vergleiche man die gegenständliche Vermietung mit der Vermietung von Räumlichkeiten in einem Einkaufszentrum, so würde dort im Hinblick auf die Konzentration ein höherer Umsatz vermittelt. Es gebe eine Überwachung und Parkplatzmöglichkeiten. Dennoch sei auch dort die Vermietung umsatzsteuerbefreit. Der Vertreter des Finanzamtes brachte schließlich vor, dass nach Auskunft der Bundespolizeidirektion, Abteilung Sitte, in der Praxis die Anwesenheitspflicht des Bewilligungsinhabers kontrolliert würde. Bei Nichteinhaltung der gesetzlichen Verpflichtungen hätte dies für den Bewilligungsinhaber Folgen. Bei mehrmaliger Verfehlung wäre der Entzug der Bordellbewilligung möglich. Zum Vergleich mit einem Einkaufszentrum sei darauf zu verweisen, dass dort die Vermietung an alle Branchen möglich sei, bei einem Bordell nur die Vermietung an Prostituierte. Beim Einkaufszentrum hätten die Mieter selbst die Konzession. Im Berufungsfall habe der Vermieter die Konzession. Die steuerliche Vertreterin brachte dazu vor, dass auch das Einkaufszentrum eine Betriebsbewilligung benötige. Selbstverständlich müssten auch die Prostituierten selbst persönliche Voraussetzungen für ihre Berufsausübung erfüllen. Auch ein Einkaufszentrum könne seine Konzession verlieren, wenn es die Auflagen nicht erfülle. Auf die Frage eines entsendeten Mitglieds des Senates, wie die Reinigung der Zimmer erfolge und wer die Wäsche wasche, gab KM an, dass durch die Bw keine Reinigung und auch kein Wäschewaschen erfolge. Dies müssten die Mieterinnen selbst machen. Wie die Mieterinnen ihre Wäsche wuschen, sei ihm nicht bekannt. Schließlich führte die steuerliche Vertreterin zu den Mietentgelten von Mobilfunkbetreiber-T aus, dass die

Umsatzsteuererklärungen entsprechend korrigiert worden und beim Finanzamt eingereicht worden seien. Diese Umsätze von rund 6.000 Euro im Jahr seien durch Optionsausübung umsatzsteuerpflichtig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Abgabenfestsetzung:

Vorweg ist festzuhalten, dass das Finanzamt nicht festgestellt hat, dass die Bw so in den Leistungsaustausch zwischen den Prostituierten und den deren Dienste in Anspruch nehmende Personen eingeschaltet war, dass die Leistungsentgelte für diese Dienste umsatzsteuerlich der Bw zuzurechnen wären. Strittig ist die Rechtsfrage, ob die von der Bw an die Prostituierten erbrachte Leistung in der „Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen oder anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen“ besteht und die von den Prostituierten vereinnahmte „Zimmermiete“ deshalb zur Gänze umsatzsteuerfrei ist (so die Bw). Das Finanzamt vertritt hingegen offenkundig die Rechtsansicht, dass die Leistung in der Ermöglichung der Ausübung der Prostitution in einem behördlich bewilligten Bordell liegt und deshalb zur Gänze umsatzsteuerpflichtig (Normalsteuersatz) ist.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, (...), steuerfrei; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind ua. die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke sowie die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen.

Dass die Zimmer nicht zu „Wohnzwecken“ der Prostituierten genutzt wurden ist ebenso unstrittig wie der Umstand, dass die Zimmer nicht der „Beherbergung“ gedient haben. Der Begriff der Beherbergung ist kein Rechtsbegriff, er muss daher nach der Verkehrsauflassung ausgelegt werden. Beherbergung ist mehr als bloße Gebrauchsüberlassung. Sie beinhaltet zusätzliche Leistungen, wie Überlassung eingerichteter Räume, Reinigung, Bereitstellung von Wäsche und anderen Utensilien, Erbringung von Dienstleistungen, die es dem Gast ermöglichen, ohne umfangreiche eigene Vorkehrungen an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen. Die bloße Vermietung von möblierten Räumlichkeiten begründet jedoch keine Beherbergung (Ruppe, UStG³, § 10 Tz 72, mwA). Nach dem vom Finanzamt unbestritten gebliebenen Vorbringen der Bw hat diese weder die Zimmer- noch die Wäschereinigung besorgt. Es war daher davon auszugehen, dass die beiden Ausnahmen von

der Befreiungsbestimmung (Nutzungsüberlassung für Wohnzwecke und Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen) im Berufungsfall nicht zur Anwendung kommen.

Die maßgeblichen Bestimmungen des Steiermärkisches Prostitutionsgesetzes lauten:

§ 3

Verbote und Beschränkungen der Ausübung der Prostitution und der Anbahnung hiezu

(1)...

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

1. *in behördlich bewilligten Bordellen,*

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

§ 4

Bewilligung von Bordellen und bordellähnlichen Einrichtungen

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

§ 6

Persönliche Voraussetzungen

Die Bordellbewilligung darf nur natürlichen Personen erteilt werden, die

1. *eigenberechtigt sind,*

2. *die österreichische Staatsbürgerschaft oder die Staatsangehörigkeit einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum besitzen und in Österreich ihren Hauptwohnsitz haben sowie*

3. *verlässlich sind; ...*

§ 10

Betrieb eines Bordells und Pflichten des Bewilligungsinhabers

(1) ...

(2) ...

Der Inhaber einer Bordellbewilligung ist verpflichtet,

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

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

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

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

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

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

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.6.1988, 86/15/0084, ist für den Berufungsfall ohne Belang, weil in dem diesem zugrunde liegenden Abgabenverfahren zwar die Frage strittig war, ob es sich bei den die entgeltliche Überlassung von Zimmern an Prostituierte im Rahmen eines Bordellbetriebes betreffenden Verträgen dem Grunde nach um reine Mietverträge oder um sogenannte gemischte Verträge handelt, im Beschwerdeverfahren selbst jedoch der Gerichtshof aus der Betrachtung des gesamten Beschwerdevorbringens den Schluss zog, dass von der Beschwerdeführerin nicht mehr die Aufteilung des Entgeltes dem Grunde nach, sondern nur mehr der von der Abgabenbehörde im Schätzungswege ermittelte Aufteilungsschlüssel bekämpft wurde. Der Gerichtshof sah sich daher durch die Beschwerde nicht (mehr) veranlasst, die Frage zu erörtern, ob es sich bei den die entgeltliche Überlassung von Zimmern an Prostituierte im Rahmen eines Bordellbetriebes betreffenden Verträgen dem Grunde nach um reine Mietverträge oder um sogenannte gemischte Verträge handelt. Ebenso wenig wurde in diesem Beschwerdeverfahren die Frage gelöst, ob es sich bei einem solchen Fall – wie hier vom Finanzamt vertreten – um reine Verträge zur Ermöglichung der Ausübung der Prostitution in einem behördlich bewilligten Bordell (mit Zimmervermietung als bloßem Leistungsteil) handelt.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag die Leistung der Bw nicht als bloße Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten zu beurteilen. Nach Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenats besteht die Leistung der Bw vor allem darin, den Prostituierten die Gelegenheit zur Unzucht gegen Entgelt mit Dritten zu verschaffen (Ermöglichung der Ausübung der Prostitution in einem behördlich bewilligten Bordell), wobei den Leistungsteilen zur Erfüllung der Pflichten gemäß § 10 Steiermärkisches Prostitutionsgesetz im Rahmen der Gesamtleistung maßgeblich Gewicht zukommt. Die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten ist lediglich ein unselbständiger Teil dieser Gesamtleistung, dem insgesamt kein größeres Gewicht beizumessen ist als den anderen Leistungsteilen. Mit der Erfüllung der Pflichten gemäß § 10 Steiermärkisches Prostitutionsgesetz erbringt die Bw – entgegen der von der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung geäußerten Rechtsansicht – keine Leistungen gegenüber der Polizeibehörde, wohl aber gegenüber den Prostituierten, denen erst dadurch die Ausübung der Prostitution in einem behördlich bewilligten Bordell ermöglicht wird.

Von einem gemischten Vertrag mit der Rechtsfolge der Entgeltsaufteilung war deshalb nicht auszugehen, weil die Bordellbewilligung für einen bestimmten Standort zu erteilen ist (§ 7 Steiermärkisches Prostitutionsgesetz) und die Ermöglichung der Ausübung der Prostitution in einem behördlich bewilligten Bordell daher untrennbar mit der Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten zu diesem Zweck verbunden ist.

Die Berufung ist daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen. Die angefochtenen Bescheide sind jedoch insoweit abzuändern, als in die Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum März 2007 die Entgelte von April 2006 bis Februar 2007 und in die Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2007 die Entgelte von April bis November 2007 zu Unrecht einbezogen wurden. Weiters waren in allen Streitzeiträumen die umsatzsteuerpflichtigen Entgelte der Mobilfunkbetreiber-T zu erfassen (Beträge in Euro):

	2006	3/2007	12/2007
Bordellumsätze	256.196,63	25.083,33	19.541,67
Sendenplatzvermietung	5.314,53	463,39	463,39
Gesamt	261.511,16	25.546,72	20.005,06

Zu Wiederaufnahme des Verfahrens:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO).

Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat. Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung des schon bekannt gewesenen Sachverhalts allein rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Maßgeblich für die Wiederaufnahme ist allein der Umstand, ob nach Abschluss des Verfahrens neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind; ob die Abgabenbehörde mehr oder minder weit reichende Erhebungen im abgeschlossenen Verfahren durchgeführt hat bzw. ob sie sich mit einer unzureichenden Vorhaltsbeantwortung zufrieden gegeben hat, ist für die Beurteilung, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, deswegen nicht wesentlich, weil selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und

Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt (VwGH 26.7.2000, 95/14/0094).

Die Bw behauptet einerseits die mangelhafte Begründung der Verfahrenswiederaufnahme und andererseits, dass das Finanzamt lediglich eine andere rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes vorgenommen habe (siehe Mängelbehebungsschreiben vom 9. April 2009).

Die Mangelhaftigkeit der Begründung der Verfahrenswiederaufnahme vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen. Bei der Begründung der Verfahrenswiederaufnahme ist nicht von einer überspitzten Förmlichkeit auszugehen, sondern es reicht aus, wenn die Umstände bei verständiger Würdigung aus dem Gesamtzusammenhang der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung erkennbar sind (VwGH 5.5.1992, 92/14/0006). Der Tz 1 des BP-Berichts (auf die im BP-Bericht zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens hingewiesen wird) ist ohne weiteres zu entnehmen, dass erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt wurde (somit neu hervorgekommen ist), dass sich die Leistung der Bw nicht nur – wie von ihr in der Sachverhaltsdarstellung dem Finanzamt zu vermitteln versucht wurde – in der Zimmervermietung an Prostituierte erschöpft. Von einem vollständig bekannten Sachverhalt zum Zeitpunkt der erstmaligen Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2006 kann daher nicht die Rede sein. Auch wenn in der Sachverhaltsdarstellung kurz auf die Bordellbewilligung des KM hingewiesen wird, so war das Finanzamt nicht dazu verhalten, die damit zusammenhängenden (von der Bw selbst nicht offen gelegten) anderen Tätigkeiten zu kennen oder diese vor erstmaliger Veranlagung zu ermitteln. Insoweit erweist sich auch der Vorwurf, das Finanzamt habe lediglich eine andere rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes vorgenommen, als unzutreffend.

Wie das Finanzamt zu Recht ausgeführt hat, ist zum Zwecke der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, sofern nicht Billigkeitsgründe dagegen sprechen. Solche Billigkeitsgründe kann der Unabhängige Finanzsenat im Berufungsfall nicht erkennen und wurden auch von der Bw nicht vorgebracht. Auf Grund der Höhe der Abgabennachforderungen war eine Wiederaufnahme der Verfahren zur Abgabenneufestsetzung zweckmäßig.

Die Berufung war daher auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 29. April 2009