

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Franz Glashüttner und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Barbara Wisiak als Vertreterin, Dr. Christian Haid und Mag. Bruno Sundl in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch MV, über die Beschwerde vom 15.05.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 19.4.2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 in der Sitzung am 13.8.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer 2015 wird mit 202.919,34 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Der einschreitende Rechtsanwalt ist Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der x GmbH (Bf.). Die Bf, eingetragen im Firmenbuch des LGZ x unter FN aaa, ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Geschäftszweig laut Gesellschaftsvertrag vom 23. April 2015 die Ausübung des Gastronomiegewerbes ist. Der Sitz der Bf. befindet sich in bbb. Als handelsrechtlicher Geschäftsführer vertritt Herr NN seit 6. Mai 2015 die Bf. selbständig. Herr NN ist zudem Geschäftsführer der yyy GmbH und der zzz GmbH, welche ebenfalls an der Adresse bbb, ihren Sitz haben.

Mit Bescheid vom 25.6.2015 des Stadtsenates der Stadt wurde die Genehmigung zum Betrieb eines Bordells erteilt.

Mit Beschluss vom 25.10.2018 wurde unter Aktenzeichen www das Konkursverfahren über das Vermögen der Bf. eröffnet.

Für das Jahr 2015 wurden die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen elektronisch am 29. September 2016 übermittelt und erfolgten mit Bescheiden vom 25. Oktober 2016 erklärungsgemäße Veranlagungen.

Anlässlich einer das Jahr 2015 betreffenden Außenprüfung bei der Bf (vvv) – Prüfungsbeginn bei der Bf. 2. November 2016, Prüfungsauftrag vom 25. Oktober 2016 – traf der Prüfer im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. April 2017 unter Tz 3 "Unecht befreite Geschäftsraumvermietung", Tz 4 "Erlöse aus Prostitutionsumsätze" und Tz. 5 "Vorsteuern aus Prostitutionsumsätze" die im Folgenden bestrittenen Feststellungen:

Tz 3:

Grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft an der Adresse bbb ist die uuu. Diese vermietet das genannte Objekt zu einem monatlichen Mietpreis iHv. € 15.000,00 zzgl 20% Ust an die ttt GmbH.

Weiters verpachtet die sss GmbH den im Gebäude befindlichen Barbetrieb zu einem monatlichen Pachtzins iHv. € 8.000,00 zzgl. 20% Ust an die ttt GmbH.

Geschäftsführer der ttt GmbH ist Herr CL, welcher als Betriebsleiter in der Bf angestellt ist. Die genannte ttt GmbH vermietet ihrerseits das genannte Objekt samt darin befindlichen Barbetrieb zu einem monatlichen Mietpreis iHv. von € 24.200,00 zzgl. 20% Ust. an die Bf.

Die von der Bf erklärten Erlöse aus unecht befreiten Geschäftsraumvermietungen mit der Bezeichnung "Erlöse gewerbliche Vermietung Damen 0%" resultieren aus der Zurverfügungstellung von Räumen zur Ausübung der Prostitution, an die im Lokal befindlichen Prostituierten.

Nachdem ein Kunde sich entschieden hat die angebotene Dienstleistung einer Prostituierten in Anspruch zu nehmen, wird von der "Hausdame" der Schlüssel für das jeweilige Separee an die Prostituierte übergeben. Die Hausdame notiert den Zeitpunkt der Schlüsselübergabe und den Zeitpunkt der Rückgabe. Aus den eingetragenen Zeiten errechnet sich das Entgelt für die Zimmermiete, welches die Prostituierte an der Kassa bei der Hausdame zu bezahlen hat.

Für die erste halbe Stunde sind € 10,00 und für jede weitere halbe Stunde € 70,00 zu bezahlen.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch besteht. Da die Geschäftsraumvermietungskomponente in der vordergründlichen Ermöglichung der Prostitution völlig untergeht und bloß eine unselbständige Nebenleistung darstellt, greift die Befreiung gem. § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 nicht und die Umsätze sind mit 20 % zu versteuern.

[Es folgt die Berechnung]

Tz 4:

Die Bf betreibt den Bordellbetrieb "rrr" in x.

Als Betriebsleiter fungiert Herr CL.

Vom Geschäftsführer, Herrn NN wird behauptet, dass die Damen selbständig sind. Dazu wurde folgender Sachverhalt von der Betriebsprüfung festgestellt.

Die Bf stellt das Zimmer zur Ausübung der Prostitutionsleistung zur Verfügung. Es gibt kein fix vergebenes Zimmer, sondern die Damen erfragen bei der Hausdame welches Zimmer gerade frei ist.

Ablauf siehe Tz. 03 - Die Zimmerkoordination erfolgt somit durch den Betreiber.

Es gibt im Erdgeschoß einen Barbetrieb welcher von den Damen zur Anbahnung der sexuellen Dienstleistung benutzt wird.

Das "rrr" tritt in der Werbung nach außen hin auf und wirbt mit der Möglichkeit zur Konsumation einer Sexdienstleistung. (Siehe dazu auch die Werbung im Internet.)

Die Kundenerwartung ist somit auf die angebotene Gesamtleistung des "rrr", also Barkonsumation und Sexuelleistung, gerichtet.

Das Bordell ist durchgehend an 365 Tagen von 0:00 Uhr bis 24:00 Uhr geöffnet. Im Foyer befindet sich eine "Hausdame", die für die Belange der anwesenden Damen zuständig ist. Es wird ein Wochenplan geführt in den sich die Damen eintragen um einen Überblick über die personelle Auslastung zu erhalten.

Die Damen sind in den Betrieb insofern eingegliedert, als sie dort Getränke erhalten und Rückzugsräume zur Verfügung gestellt werden.

Für die Zurverfügungstellung der Rückzugsräume haben die Damen eine Tagespauschale von € 50,00 zu bezahlen. Diese Bruttomiete wird mit 10% der Umsatzbesteuerung unterzogen. (13% ab 2016)

Die wöchentliche Meldung an den Magistrat, welche Damen beschäftigt sind, erfolgt ebenfalls durch den Betreiber des Bordells.

Die Prostituierten treten im Bordellbetrieb (Barbereich) in Kontakt mit potenziellen Kunden.

Das Erscheinungsbild des Betriebes nach außen (Internetauftritt, Werbeplakate etc.) ist auf die Erfüllung sexueller Dienstleistungen gerichtet. Diese Werbebotschaften lauten zB. "Unsere Damen" - Wir setzen auf junge Talente, oder "Unsere gemütlich eingerichtete Bar lädt sowohl Einzelpersonen als auch Gruppen zur Kontaktaufnahme mit den Damen ein".

Die Werbung wird ausschließlich von der Bf betrieben.

Es gibt kein Gesamtinkasso. Der Kunde bezahlt die erworbene Sexdienstleistung direkt bei der Dame die in weiterer Folge mit dem Betreiber abrechnen (Aufteilung des Entgeltes auf Zimmerbenützung und Liebeslohn). Für hochpreisige Getränke (Champagner) erhalten die Damen eine Umsatzprovision. Der Einkauf dieser Getränke erfolgt ausschließlich über die GmbH.

Aufgrund des festgestellten und hier dargestellten Sachverhaltes kann nach Ansicht der Betriebsprüfung keinesfalls von einer selbständigen Tätigkeit der Sexdienstleisterinnen ausgegangen werden. Vielmehr weisen die angeführten Sachverhaltsargumente darauf hin, dass es sich um eine nichtselbständige Tätigkeit handelt, wie auch u.a. aus dem VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2013, 2012/15/0070 hervorgeht.

Unbestritten ist, dass bei gegenständlichem Sachverhalt die Umsätze aus der Prostitutionsleistung zur Gänze dem Bordellbetreiber zuzurechnen sind, denn es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der

Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separee-besuch besteht.

Vom Betreiber eines solchen Lokals wird im Allgemeinen angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Nachtklubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die sexuellen Wünsche der Gäste zu erfüllen. Bei einer derartigen Fallkonstellation ist davon auszugehen, dass der Nachtklubbetreiber hinsichtlich sämtlicher im Nachtklub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist, sodass auch die Umsätze aus der Prostitution diesem zuzurechnen sind.

Dabei ist es unerheblich, ob die Prostituierte in einem Dienstverhältnis zum Betreiber steht oder selbständig tätig ist (VwGH v. 31.03.2011, ZI.2009/15/0199, VwGH v. 24.06.2010, ZI.2010/15/0059 mwN).

Es ist daher das von Kunden geleistete Gesamtentgelt für die Konsumation einer Sexdienstleistung als für eine einheitliche Leistung gezahlt anzusehen. Das Gesamtentgelt ist zur Gänze mit dem Normalsteuersatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Das Herausschälen eines Entgeltanteils nur für die Überlassung des Separees durch den Bordellbetreiber (Mietanteil) ist nicht zulässig.

Die von den Damen vereinnahmten Prostitutionserlöse sind als umsatzsteuerpflichtige Erlöse beim Betreiber des Unternehmens, der Bf zu erfassen. In selber Höhe dieser Erlöse wird ein Aufwand (Weiterverrechnung an die Damen) berücksichtigt, sodass sich diesbezüglich keine ertragsteuerlichen Auswirkungen ergeben.

[Es folgt die Berechnung]

Tz 5:

Nach der Entscheidung der Betriebsprüfung, die errechneten Umsätze aus der Prostitutionsleistung dem Betreiber zuzurechnen und in Ermangelung von nachweisbaren Ausgaben, welche im unmittelbaren Zusammenhang mit den genannten Umsätzen stehen, kommt eine Vorsteuerschätzung iHv. 1,8 %, gerechnet von den Bruttoumsätzen zur Anwendung.

[Es folgt die Berechnung]

Das Finanzamt nahm unter Zugrundelegung dieser Feststellungen des Prüfers mit Bescheiden vom 19. April 2017 die Verfahren Umsatzsteuer 2015 und Körperschaftsteuer 2015 wieder auf und setzte mit den Sachbescheiden vom selben Tag die Umsatzsteuer 2015 und die Körperschaftsteuer 2015 wie folgt neu fest: Umsatzsteuer EUR 317.413,91 (bisher EUR 26.963,34), Körperschaftsteuer EUR 1.132,00 (bisher EUR 250,00).

Mit Schreiben vom 15. Mai 2017 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015, den Umsatzsteuerbescheid 2015 und den - hier nicht gegenständlichen - Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 08/2016 Beschwerde erhoben und begründend ausgeführt:

Die Erlöse aus den Umsätzen der Sexualdienstleistung durch die Prostituierten seien von der Bf nicht erklärt worden, weil es nicht deren Umsätze, sondern jene der Prostituierten als Folge ihrer selbstständigen Tätigkeit seien.

Das BMF bemühe sich mittels Erlasses aus dem Jahr 2014 Prostituierte, die im Rahmen von Bordellen tätig sind und nicht in Laufhäusern oder auf der Straße in die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu zwingen, auch wenn zivilrechtlich anerkannterweise kein Arbeitsverhältnis vorliegen könne.

Das Steuerrecht schaffe einen eigenen Dienstnehmerbegriff und stütze sich letztlich auf die Kriterien Weisungsgebundenheit und betriebliche Eingliederung. Da mit der Weisungsgebundenheit für das Steuerrecht nichts zu gewinnen sei, - man wäre recht bald im Bereich des Straftatbestandes der Zuhälterei gem. § 216 StGB - verbleibe als allerletztes Kriterium von all jenen, die in § 47 Abs. 2 EStG ein Dienstverhältnis definieren, die Eingliederung der betroffenen Personen in die betriebliche Organisation jenes Unternehmens, das als Arbeitgeber gelten solle. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus solle eine Abhängigkeit vom Auftraggeber zum Ausdruck bringen. Dies erfolge durch Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und unmittelbarer Einbindung der Tätigkeit der Prostituierten - das sind Sexualdienstleistungen - in betriebliche Abläufe des gastronomischen Betriebes. Dagegen sei vorzubringen, dass es zwischen dem Gastronomieunternehmen der Bf und Prostituierten keinerlei Arbeitszeitvorgaben hinsichtlich zwingender Anwesenheitsverpflichtung gebe. Selbstverständlich gebe es Pläne, wo die Prostituierten in einer einwöchigen Vorschau bekannt geben, wann sie arbeiten wollen. Dies sei notwendig, da eine Vielzahl von Prostituierten tätig sei und das koordiniert werden müsse. Das würden sich die Prostituierten untereinander ausmachen. Eine Arbeitszeitvorgabe für die Prostituierten durch die Öffnungszeiten des Unternehmens sei denkunmöglich, da das Unternehmen 24 Stunden am Tag und 7 Tage in der Woche geöffnet habe.

Von Unternehmerseite gebe es keine Arbeitszeitvorgabe.

Als Gewerbeausübungsorte würden weitgehend die speziellen Räumlichkeiten der Bf, gelten, obwohl dies auch nicht zwingend sei. Die jeweiligen Sexualdienstleistungsräumlichkeiten würden nicht von der Gesellschaft vorgegeben, sondern von den Prostituierten und/oder den Leistungsempfängern ausgewählt.

Es gebe keine Arbeitsortvorgabe von Seiten des Unternehmens.

Die Prostituierten hielten sich weitgehend nur zum Zweck der Akquisition im Barbereich der Gesellschaftsbetriebe auf. Bei Stammkunden, und diese seien von der Anzahl her beachtlich, sei dies nicht notwendig und die Sexualdienstleistungsräumlichkeiten hätten die Funktion von Hotelzimmern, die stundenweise in Bestand genommen werden.

Die Prostituierten würden laut Mietvertrag ein Zimmer für die Dauer ihrer Tätigkeit von der Gesellschaft mieten, würden nach eigenen Vorgaben vom Kunden für die Sexualdienstleistung kassieren und bezahlen den Mietzins unmittelbar an die Gesellschaft. Mit dem Rest des Barbetriebes hätten die Prostituierten nichts zu tun, denn dort sei ein eigenes Personal in Form von normalen Dienstverhältnissen beschäftigt.

Eine unmittelbare Einbindung der Tätigkeit der Prostituierten, also Sexualdienstleistungen, in betriebliche Abläufe der Unternehmen sei nicht einmal - zumindest nach den Erfahrungen des täglichen Lebens - möglich.

Als Details seien weiters ausdrücklich festzuhalten:

- Es gebe keine Anwesenheitspflicht für die Sexualdienstleisterinnen.
- Die Dauer der Tätigkeit sei nicht vorherbestimmt.
- Es gebe keine Aufzeichnungspflicht über Kunden.
- Die Kunden würden sich nicht nur aus dem Kundenkreis des Barbetriebes (Stammkunden) rekrutieren, da die Prostituierten nicht ausschließlich im Bordellbetrieb in Kontakt treten, worauf in der Schlussbesprechung am 02.03.2017 ausdrücklich hingewiesen worden sei.
- Das Entgelt für die Sexualdienstleistung werde von den Prostituierten selbst bestimmt, von ihnen selbst und für sie selbst vereinnahmt.
- Die Prostituierten würden ihre Tätigkeit zwar in Räumlichkeiten der Gesellschaft ausüben, nehmen diese aber für jeden Kunden separat in Bestand und leisten dafür den Bestandszins an die Gesellschaft.
- Ein gemeinsamer Werbeauftritt sei nicht geeignet als Argument gegen die Selbstständigkeit der Damen zu dienen. Ein Fachmarktzentrum, z.B. Shopping-Center Seiersberg, werbe auch mit der Vielzahl seiner Fachmarktmieten und niemand käme auf die Idee, diese als Dienstnehmer des Vermieters zu qualifizieren.
- Es treffe nicht zu, wie in der Niederschrift vom 02.03.2017 ausgeführt, dass „die Damen in dem Betrieb eingegliedert sind, als sie dort Getränke und Verpflegung erhalten und Rückzugsorte zur Verfügung gestellt werden“. Vielmehr würden die Damen gegen Entgelt Wohnräume mieten und Getränke, Verpflegung und Hygienemittel von der Gesellschaft kaufen.

Der Wunsch der Prostituierten, anwesend sein zu wollen, entspringe dem unternehmerischen Grundgedanken leisten und damit entsprechend verdienen zu wollen. Damit sei letztlich auch ein Unternehmerwagnis verbunden.

Der wirtschaftliche Nutzen aus der Tätigkeit der Prostituierten liege ausschließlich bei diesen. Der Nutzen für die Gesellschaft liege in der Konsumation durch die Gäste und in der Zimmervermietung, wobei anzumerken sei, dass Gäste nicht nur der Sexualdienstleistungen wegen kommen, sondern weil die Getränkeangebote sehr günstig seien.

Nach einer Vielzahl von BFG- und höchstgerichtlichen Entscheidungen seien Leistungen jenem Unternehmen zuzurechnen, das sie im eigenen Namen erbringe. Wenn das Auftreten nach außen dafür entscheidend sei, ob das Unternehmen im eigenen oder fremden Namen tätig werde, könne dies im vorliegenden Fall für die Sexualdienstleistungen nur die Prostituierten sein. Sie würden Kunden akquirieren, erbrächten die Leistung selbst, bestimmten den Preis für die Leistungen eigenständig, würden den Preis unmittelbar selbst kassieren und bezahlten für die Bestandnahme der Sexualdienstleistungsräumlichkeiten an die Vermietergesellschaft.

Da also auch keine Eingliederung der Prostituierten in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft gegeben sei, seien die Prostituierten selbstständig tätig und seien ihre Erlöse aus Sexualdienstleistungen nicht in die Umsatzerlöse der Gesellschaft einzubeziehen. Selbst wenn die Prostitutionserlöse der Gesellschaft zuzurechnen wären, was weiterhin bestritten werde, entspräche die der Vorschreibung zugrunde liegende Berechnung bei weitem nicht der Realität und werde die Feststellung nicht nur dem Grunde nach, sondern in eventu auch der Höhe nach bestritten.

Bezüglich der Umsätze aus Geschäftsraumvermietung wird ausgeführt:

Der vorgelegte Mietvertrag gelte sowohl für die Miete der Wohnräumlichkeiten der Prostituierten, welche separat mit 13% Umsatzsteuer verrechnet wird (§ 4 Abs. 1 des Mietvertrages), als auch für die Miete der Räumlichkeiten für die Sexualdienstleistungen, welche eine gewerbliche Vermietung darstelle und mit 0% Umsatzsteuer und so buchhalterisch erfasst werde (§ 4 Abs. 2 des Mietvertrages).

Die Vermengung beider Mietverhältnisse in einem Vertrag möge auf den ersten Blick widersprüchlich erscheinen, sei es nach den tatsächlich gelebten und in der Buchhaltung erfassten Geschäftsfällen aber nicht. Die gewerbliche Vermietung für die Sexualdienstleistungszwecke bestehe darin, dass nicht nur die Räumlichkeiten in Bestand gegeben werden, sondern von der Vermieterin Nebenleistungen wie Reinigung, Bewachung usw. erbracht würden. Wenn die Prostituierten ein Gewerbe ausüben, und dies ist der Fall, dann sei die Geschäftsraumvermietung logische Konsequenz. Die Miete werde von den Prostituierten unmittelbar nach jeder Benützung an die Vermieterin bezahlt. Es könne aber auch vereinbart werden, dass der Gast den Mietzins direkt an die Vermieterin bezahlt und dann einen Wertgutschein erhält, diesen an die Prostituierte aushändigt und diese den Wertgutschein, nach Beendigung ihrer Leistung, an die Vermieterin ausfolgt (siehe § 4.2 Mietvertrag).

Im Mietvertrag sei in § 9.2 ausdrücklich vereinbart, dass die Prostituierten verpflichtet seien - dem durch die intensive Werbetätigkeit der Bf möglicherweise entstehenden Eindruckes eines einheitlichen Anbietens einer gastronomischen Leistung der Bf und der Sexualdienstleistungen der Prostituierten – dadurch entgegenzutreten, dass sie ihre Kunden ausdrücklich auf ihre Leistungsbeziehungen hinweisen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 28. Juni 2017 ab und wiederholte in der Begründung die rechtliche Würdigung laut Niederschrift und Bericht zur Außenprüfung.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 17. Juli 2017 der Vorlageantrag gem. § 264 BAO eingebracht.

In einer von Seiten der steuerlichen Vertretung angeregten Besprechung am 31. Juli 2017 zwischen der beschwerdeführenden Partei und dem Finanzamt stellten die Parteien einvernehmlich fest, dass die Methode, die Höhe der Schätzung, sowie die Zahlungsmodalität gegenüber der ursprünglichen Feststellung geändert wurden und nunmehr unstrittig waren. Lediglich die Frage der Zurechnung der Umsätze blieb strittig.

Das Finanzamt erließ in Folge einen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO. In der damit verbundenen neuen Beschwerdeverentscheidung betreffend Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 10. November 2017 wurde die Umsatzsteuer von EUR 317.413,91 auf EUR 145.464,45 reduziert und festgestellt.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2015 erging ebenfalls eine neue Beschwerdeverentscheidung, wobei die festgesetzte Körperschaftsteuer iHv EUR 1.132,00 keine Änderung erfuhr.

Im gegen die beiden Beschwerdeverentscheidungen vom 10. November 2017 eingebrachten Vorlageantrag gem. § 264 BAO vom 4. Dezember 2017 schränkte der Bf. die bekämpften Umsätze aus Prostitutionserlösen und Geschäftsraumvermietungen auf das in der Beschwerdeverentscheidung vom 10. November 2017 reduzierte Ausmaß ein.

Am 26. September 2018 fand ein gemeinsames Erörterungsgespräch zu den Beschwerdesachen RV/111, RV/111 sowie RV/222 statt, an welchem neben den zuständigen Richtern und der Schriftführerin auf Seiten der Bf die steuerliche Vertretung, der Rechtsanwalt, der Geschäftsführer der 3 beschwerdeführenden GmbHs und der Teilhaber und Gesellschafter der 3 beschwerdeführenden GmbHs anwesend waren. Von Seiten der belangten Behörde nahmen das Außenprüfungsorgan und ein Vertreter des Fachbereichs teil.

Auf die Frage des Richters, ob das Geschäftsmodell der x, yyy und zzz gleich sei, gab der Geschäftsführer (Gf.) an, dass dieses im Großen und Ganzen mit den regionalen Besonderheiten gleich sei.

Auf die Frage was unter regionalen Besonderheiten zu verstehen sei, gab der Gf an, dass der a Kunde anders "ticke" als der b. Die Kundenbewegungen seien anders. Ebenso gebe es unterschiedliche Veranstaltungen. Die Geschäftsabläufe, Öffnungszeiten seien dieselben. Das K habe mit den 3 Betrieben in Österreich nichts zu tun. Das "rrr" sei eine geschützte Marke. Man kenne sich, habe aber im juristischen Sinne nichts miteinander zu tun. Es sei wie ein Franchise-Unternehmen zu verstehen.

Der RA der Beschwerdeführerinnen führte ergänzend zum Schriftsatz vom 21.09.2018 aus, dass es in Deutschland die gleiche Situation gegeben habe. Dort sei die USt und LSt als Gegenstand eines strafgerichtlichen Verfahrens geführt worden. Im Strafverfahren sei die LSt-Frage sofort zur Seite geschoben worden. Bezüglich der USt habe es 2 Schuldsprüche gegeben. Das Deutsche Höchstgericht habe allerdings die Verfahren aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung an die I. Instanz zurückverwiesen. In der eingebrachten Stellungnahme seien bezüglich des finanzrechtlichen Teils die Ausführungen der Beschwerde eins zu eins übernommen worden.

Hinsichtlich der "Kundenerwartung" führte der RA aus, dass der Besucher ins rrr gehe, den Eintritt bezahle, an die Bar gehe und vielleicht eine Sexualdienstleistung in Anspruch nehme. Es handle sich dabei um 2 getrennte Verträge - einen Gastronomievertrag mit dem rrr und möglicherweise ein Vertrag mit einer Prostituierten über eine Sexualdienstleistung.

Als Beispiel zweier Verträge nannte der RA die "Ladies-Night" in x: Niemand werde ernsthaft glauben, dass eine Frau dabei Sexualdienstleistungen in Anspruch nehme. Ein weiteres Beispiel sei der Polterabend im rrr. Der Besucher zahle 25 Euro Eintritt und könne dann 24 Std. trinken mit Ausnahme von Champagner. Nebenbei sehe er Frauen die eventuell an der Stange tanzen. Eventuell könne der Gast sich auch entschließen mit einer Dame auf das Zimmer zu gehen.

Zur Weisungsgebundenheit führte der RA aus, dass das rrr viele behördliche Auflagen zu erfüllen habe, z.B. Gesundheitsamt, um seine Konzession zu behalten. Im rrr brauche es Ansprechpersonen, deshalb gebe es die "Hausdame". Die Hausdame sei eine Angestellte vom rrr, die für kommunikative Tätigkeiten da ist, sie müsse auch für die Damen übersetzen.

Zur Security führte der RA aus, dass es bei Alkohol und Gruppen zu Stresssituationen kommen könne, da müsse die Security eingreifen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass eine Eingebundenheit und Eingliederung der Damen, wie das FA behaupte, nicht stimme. Es gebe im Verdienen schon einen Zusammenhang, da das rrr besser verdiene, wenn mehr Damen anwesend seien und mehr Zimmer vermietet werden können. Die Dame selbst könne auf dem Zimmer machen was sie wolle. 80 % der Männer, die auf ein Zimmer gehen, würden keine Sexualdienstleistungen in Anspruch nehmen. Die Dame müsse den Gast selbst akquirieren und bahne das Geschäft für sich an. Ein "High-Roller" habe beispielsweise an einem Tag 18 Vorreservierungen gehabt. Ein Bordellbesucher sei nicht ein Durchschnittsbürger. Er habe oft niemanden zu reden. Die Damen hörten zu. Der Kunde zahle dafür. Es werde nochmals festgehalten, dass es 2 konträre Geschäftsmodelle gebe.

Auf Nachfrage der Richterin bezüglich behördlicher Auflagen gab der Geschäftsführer an, dass jede Behörde ins rrr komme und etwas möchte, z.B. müsste in jedem Zimmer nach dem a Prostitutionsgesetz ein Alarmknopf sein. In c und b müsse man dies auf Aufforderung der Polizei machen. Weiters sei ein polizeilicher Verantwortlicher zu benennen. Er habe ua. die Verantwortung, dass die Frauen angemeldet seien und das Gesundheitsbuch da sei. Das seien zum Teil die Hausdamen. Andere gesetzliche Auflagen, wie Reinigung, Schankwartung würden während laufendem Betrieb erfüllt.

Zur Frage wie hoch die durchschnittliche Frequenz pro Dame für Sexualdienstleistungen ist, gab der Teilhaber und Gesellschafter an, dass das nicht gesagt werden könne, da es abhängig z.B. von der Jahreszeit sei.

Auf die Frage, ob der RA auch die österreichische höchstgerichtliche VwGH-Judikatur betreffend Bordellbetriebe und Prostitutionsumsätze kenne, bejaht er dies und ergänzte zu den Rückzugsräumen bzw. der Verpflegung, dass jede Dame 60 Euro pro Tag bei Anwesenheit zahle; wenn sie keinen Freier habe, habe sie 60 Euro Verlust. Zur Unabhängigkeit führte der RA aus, dass es während der b Gastromesse es eine erhöhte Frequenz gäbe. Da kämen Damen extra für diese 2 Wochen und würden danach wieder gehen. Im Übrigen werde das Urteil des Amtsgerichts München nachgereicht.

Auf die Fragen der Richterin betreffend G+V zzz 2015 gaben die steuerliche Vertretung und der Geschäftsführer an, dass unter "Erlöse Eintritt Getränke 20 %" der tageszeitlich gestaffelte Eintritt gemeint von durchschnittlich 25 Euro sei, wobei Champagner nicht dabei sei. Unter "Erlöse Miete Damen 0 %" seien die Zimmermieten gemeint. Als "Erlöse Speisen" sei nicht die Verpflegung der Damen gemeint, da für die Damen immer Verpflegung da sei. Wenn der Gast Hunger habe bekomme er ausnahmsweise auch Speisen. Die "Erlöse Jahres und Tageskarten" habe es eine Zeitlang gegeben, zB habe es bei einer Silber-Karte einen freien Eintritt gegeben. Bei "Erlöse Getränke 20 %" sei der Champagner gemeint. Unter "Erlöse Verpflegung Damen 10 %" seien im Streitzeitraum die Brutto 50 Euro pro Tag und anwesende Dame zu verstehen. "Erlöse Kreditkartengebühr 20 %" werde in Höhe von 10 % vom Gast, der eine Sexualdienstleistung mit Kreditkarte bezahle, eingehoben (Rabatte seien vorgesehen gewesen).

Weiters gaben steuerliche Vertretung und der Geschäftsführer an, dass unter Sekt immer Champagner zu verstehen sei und mehr Champagner als Wein konsumiert werde. Unter "Provisionen an Dritte" seien die Provisionen für die Damen zu verstehen, wenn sie Kunden zum Champagner trinken animieren würden. Unter "Einsatz Taxikosten" seien die Provisionen für die Taxifahrer zu verstehen, der Fahrer bekomme pro mitgebrachtem Gast 10 Euro. Zu "zzz und PKW-Kosten" wurde ausgeführt, dass alle 3 GmbHs in x gemeldet seien, deshalb führen alle mit a Kennzeichen. 2015 sei eine Übergangsphase gewesen, mittlerweile seien alle in x gemeldet. Die 12 Autos seien mit rrr-Aufschriften versehen und dienten der Werbung. Sie würden vorübergehend an Gäste verlost. Die Gäste müssten nur den Treibstoff zahlen.

Auf die Frage bezüglich der Wertgutscheine lt. Mietvertrag gab der Geschäftsführer an, dass die Gäste z.B. für Geburtstage Geschenke haben wollten. Es habe die Gutscheine in Höhe von 70-90 Euro gegeben. Die Gutscheine hätten sie aber nicht mehr. Mit den Gutscheinen wäre hauptsächlich der Eintritt und Champagner bezahlt worden, in den seltensten Fällen seien sie auch für Damen verwendet worden.

Auf die Frage warum im Schriftsatz nicht auf die höchstgerichtliche Judikatur in Österreich eingegangen wurde, gab der RA an, dass er keine starke Abweichung des VwGH sehe. Der VwGH spreche zudem immer von einer Einzelfallprüfung. Die gesetzliche Regelung sei zurzeit katastrophal, da man sich in einem rechtsfreien Bereich bewege. Auch die Judikatur sei zu wenig. Letztlich werde man an eine Vorlage an den EuGH nicht herkommen.

Die steuerliche Vertretung ergänzte, dass bei Übernahme des Falles eine Anfrage an das Finanzamt gestellt, aber keine Antwort übermittelt worden sei. Weiters halte er fest, dass die Damen autonom kassieren und das Geld nie in die Verfügungsgewalt der rrr kommen würde

Das Außenprüfungsorgan führte aus, dass die Frage gewesen sei, ob der Bordellbetrieb wie im Sexualdienstlerlass aus 2014 geführt werde. Im Zuge der Prüfung habe er

festgestellt, dass es sich um einen klassischen Bordellbetrieb handle. Dies sei jetzt auch vom RA mehrmals so dargestellt worden. Die nächste Frage sei gewesen, wo die Prostitutionsumsätze erklärt worden seien. Im rrr seien diese aufgrund der gegenteiligen Rechtsansicht nicht erklärt worden. Da es keine Aufzeichnungen über die Umsätze gegeben habe, wurde als Grundlage für die Kalkulation die Zimmervermietung herangezogen, da diese evident gewesen seien. Weiters die Niederschriften mit den Prostituierten. Daraus habe sich eine Durchschnittsbetrachtung ergeben. Nach Abschluss der Außenprüfung sei ein zusätzlicher Termin mit der Vorständin vereinbart und sei dabei die Höhe der Schätzung zugunsten der rrr geändert worden. Diese Reduktion sei in der BVE erfasst worden, wobei die rechtliche Würdigung nicht geändert worden sei.

Auf Nachfragen, wie die Anzahl der Zimmervermietungen festgestellt wurde, gab die steuerliche Vertretung an, dass es darüber genaue Aufzeichnungen gebe. In der ersten halben Stunde seien im Jahr 2015 Euro 10, ab jeder weiteren halben Stunde Euro 70 als Zimmermiete bezahlt worden.

Gefragt warum für die erste halbe Stunde Euro 10 und für jede weitere Euro 70 bezahlt wurde, gab der Gf an, damit die Frauen nicht "abhauen" würden. In der Regel blieben die Kunden länger als eine halbe Stunde.

Auf Nachfrage wie hoch die Beträge im Jahr 2015 waren, die der Kunde bezahlte und das rrr bzw. die Dame erhielt, gab der Gf an, für die erste halbe Stunde habe der Kunde Euro 50 gezahlt, wobei Euro 10 beim rrr geblieben sein und Euro 40 bei der Dame. Für jede weitere halbe Stunde sei Euro 110 bezahlt worden, davon seien Euro 70 beim rrr, Euro 40 bei der Dame geblieben.

Auf den Einwurf der Richterin, dass der erste Kunde, der nur Euro 50 bezahlt besser gestellt ist als der zweite Kunde, der Euro 110 zahlt, gab der GF an:

Jeder Gast bekomme beim Eintritt ein Band. Dieses Band gebe er bei der Dame ab, dann wisse die Geschäftsleitung, dass er im Zimmer gewesen sei und würden nur Euro 10 für das Zimmer verrechnen. Wenn der Gast schon auf dem Zimmer gewesen sei und nochmals auf das Zimmer gehe, zahle er Euro 110, wobei Euro 70 bei rrr geblieben sei. Rabatte oder andere Vergünstigungen gebe es keine. Jeder Kunde bekomme innerhalb von 24 Stunden nur ein Band.

Auf die Frage, ob die Nichtgewährung der Rabatte nur die Zimmermiete oder auch den Getränkekonsum betreffen, gab der Gf an:

Bei den Getränken gehe es nur um den Champagner. Auch für den Champagner gewähre er keinen Rabatt. Rabatt gebe es nur für Kreditkartenzahlung und Gruppeneintritte.

Zur Feststellung des Richters, dass für die erste halbe Stunde und auch für die Folgestunden bei der Berechnung immer 40 Euro bei der Dame verbleiben, gab der Gf an, dass dies richtig sei. Es treffe immer den Gast, der tagsüber komme. Die Tagesgäste seien komplizierter, weil sie nüchtern kämen und deshalb schwerer auf ein Zimmer zu bekommen seien.

Der Teilhaber und Gesellschafter ergänzte, dass es tagsüber bei Besuchern, die keinen Alkohol trinken, kein Eintritt zu bezahlen sei. Der Gf ergänzte, dass sie Probleme hätten tagsüber Mädchen zu bekommen. Das Tagesgeschäft sei als Werbung zu sehen.

Zu den Hausdamen führte der Gf aus, dass es 2 in der Nacht und 2 am Tag gebe. Sie seien normale Dienstnehmerinnen. In b bediene die Hausdame auch die Bar. Sie sei gleichzeitig Kellnerin.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass in den 3 Fällen eine Gesamtbeurteilung vorzunehmen sein werde. In der umsatzsteuerlichen Betrachtung sei von der Gesamterwartung auszugehen und diese sei beim Besuch inklusive der Damen. Der Vertreter des Finanzamtes verwies bezüglich der deutschen Judikatur auf das Erkenntnis des FG München, Urteil vom 11.05.2016 - 3 K 3267/13.

Die steuerliche Vertretung gab abschließend bekannt, dass die Kalkulationsgrundlagen, welche in der Besprechung mit der Vorständin der belangten Behörde herangezogen wurden, an das BFG übermittelt würden, ebenso die Aufklärung zu den noch offenen Punkten.

In einer Eingabe vom 5. Oktober 2018 betr. der drei beschwerdeführenden GmbHs teilte der Rechtsanwalt mit, dass sich das Finanzgericht München im vorgebrachten Verfahren AZ 3V 249/18 nicht mit der Frage, ob der Betreiber auch für die Umsatzsteuer aus „Sexualdienstleistung“ in Anspruch genommen werden könne, auseinandergesetzt habe und der Sachverhalt somit nicht ident mit dem gegenständlichen Verfahren sei, weshalb dieses Prozessvorbringen zurückgezogen werden.

Die steuerliche Vertretung legte mit Schreiben vom 10. Oktober 2018 die Kalkulationsgrundlagen für den Zeitraum 1.1.2016 bis 1.9.2016 für die drei beschwerdeführenden GmbHs vor. Das BFG erlies darauf einen Vorhalt, in welchen ausgeführt wurde, dass die Bescheide des Jahres 2015 angefochten wurden, die eingereichten Kalkulationsgrundlagen jedoch einen anderen Zeitraum betreffen, weshalb sie für das gegenständliche Beschwerdeverfahren irrelevant seien. Ersucht werde daher um Vorlage der Registrierkassenbelege des Jahres 2015. Informativ wurde noch auf § 279 BAO verwiesen werden.

Mit Schreiben vom 29.11.2018 wurde von der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass sie Gesellschaften ihre Tätigkeiten erst mit 01.06.2015 aufgenommen hätten. Vergleichbare Registrierkassenbelege für den Zeitraum Juni bis Dezember 2015, wie sie für 2016 vorgelegt worden seien, gebe es aber nicht, da diese erst mit Inbetriebnahme der Registrierkassen, Anfang 2016, ausgefertigt worden seien. Die Aussage im Erörterungstermin beruhe auf einer Falschinformation des Mandanten, beziehungsweise deren Buchhalter. Für den Zeitraum Jänner bis August 2016 sei das aus den Registrierkassenbelegen richtig abgeleitete Umsatzsteuerergebnis mit jenem, welches die Betriebsprüfung ursprünglich ermittelt hätte, verglichen worden. Da die Betriebsprüfung das Registrierkassenbelegsergebnis akzeptiert habe, sei das Verhältnis zwischen den beiden Ergebnissen auf den Zeitraum 2015 angewandt worden.

Daran anschließend wurde die rechnerische Darstellung angeführt.

Aktenkundig ist weiters, dass das Finanzamt versucht hat, die Höhe des Schandlohns zu ermitteln. Die Aussagen dazu sind widersprüchlich:

Die Sexualdienstleisterin I gab hinsichtlich der vom Kunden zu zahlenden Entgelte für Sexualdienstleistungen an, der Kunde zahle für die erste ½ Stunde zwischen 60 Euro und 100 Euro, für eine Stunde 250 Euro.

Die Sexualdienstleisterin J gab an, dass der Kunde für die erste ½ Stunde 60 Euro, für die zweite ½ Stunde 90 Euro und für die dritte ½ Stunde 100 Euro zu zahlen hat.

Der GF machte während der Außenprüfung zur Höhe der Kundenzahlung hinsichtlich Sexualdienstleistungen die Angabe, dass die Zimmermiete abhängig von der Dauer des Aufenthaltes sei und die Zimmermiete 70 Euro pro ½ Stunde betrage (Niederschrift vom 14.11.2016). Im Erörterungstermin gab der GF bekannt, dass der Kunde für die erste ½ Stunde 50 Euro, für die zweite ½ Stunde 110 Euro zu zahlen hat, wobei 10 Euro in der ersten ½ Stunde auf die von der Sexualdienstleisterin für die Zimmernutzung an den Bf. zu bezahlende Zimmermiete entfielen.

Nach den Aussagen des GF im Erörterungstermin vom 26. September 2018 waren im Prüfungszeitraum für alle geprüften Betriebsstandorte wie folgt ausgestaltet: Der Kunde zahlte 50 Euro für die erste ½ Stunde; davon entfielen 10 Euro auf die von der Sexualdienstleisterin für die Zimmernutzung an den Bf. zu bezahlende Zimmermiete - 40 Euro blieben bei der Sexualdienstleisterin. Für jede weitere ½ Stunde bezahlte der Kunde 110 Euro; davon entfielen 70 Euro auf die von der Sexualdienstleisterin für die Zimmernutzung an den Bf. zu bezahlende Zimmermiete - 40 Euro blieben bei der Sexualdienstleisterin.

Diese unterschiedlichen Angaben waren zum Teil dem Umstand geschuldet, dass die Angaben unterschiedliche Abrechnungszeiträume (1/2 Stunde, eine Stunde) betrafen, teilweise das Gesamtentgelt des vom Kunden zu zahlenden Betrags, teilweise nur den „Reinertrag“ (dh also nur Zimmermiete oder nur das Entgelt für die Sexualdienstleistungen) meinten.

Bei der Berechnung der Sexualdienstleistungserlöse durch das Außenprüfungsorgan, welche als Grundlage für den nach der Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 19. April 2017 herangezogen wurden, setzte das Außenprüfungsorgan aufgrund der niederschriftlichen Angaben der Auskunftspersonen je einen Mittelwert für die Geschäftsraummiets (40 Euro; errechnet aus 10 Euro für die erste ½ Stunde und 70 Euro für die zweite ½ Stunde) und für die Sexualdienstleistungen (155 Euro; errechnet aus 60 Euro für die erste ½ Stunde und 250 Euro für die zweite ½ Stunde) bezogen auf 1 Stunde an.

Für die nach der Besprechung vom 31. Juli 2017 vorgenommene Korrektur (Aufhebung der BVE und gleichzeitige Erlassung einer neuerlichen BVE) wurde der Mittelwert der

Erlöse aus Sexualdienstleistungen mit 65 Euro errechnet (60 Euro für die erste ½ Stunde, 70 Euro für die zweite ½ Stunde).

Am 13.8.2019 wurde eine mündliche Senatsverhandlung abgehalten.

Zur USt 2015 wendete der MV nach dem Vortrag des Sachverhaltes und des bisherigen Verfahrensablaufes durch den Vorsitzenden ein, dass nach seiner Information sich der tatsächliche Ablauf in den 3 Standorten nicht gleich darstellt.

Auf Nachfrage des Vorsitzenden gibt der MV an, dass der Eintritt gleich sei und dass die Zimmer vermietet werden gleich sei. Unterschiede gebe es schon bei den Räumlichkeiten und durch die landesgesetzlichen Vorschriften. Es habe auch keine Recherchen vor Ort gegeben. Im Prinzip sei es gleich, aber es müsse immer eine Einzelfallbetrachtung geben.

Der MV verweist auf den Vergleich mit dem Einkaufszentrum.

Über Nachfrage des Richters, was beim rrr x konkret anders als im Bericht bzw. im vorgetragenen SV sei, führte der MV an, dass das Modell gleich sei, aber jeder Einzelfall anders sei. In x sei zB erhoben worden, dass das Zimmer von der Hausdame zugewiesen werde. Das sei in x und anders wo falsch. Die Zimmer hätten unterschiedliche Ausstattungen. Der Kunde suche das Zimmer aus, zB mit Whirlpool, nur wenn das Zimmer besetzt sei, biete die Hausdame ein anderes Zimmer an, das der Kunde annimmt oder nicht.

Auf die Frage der Richterin, wer nun zur Hausdame gehe, wurde ausgeführt, dass die Prostituierte zur Hausdame gehe oder der Kunde sage, er möchte zB das Zimmer Nr. 7.

Der Prüfer gab dazu an, dass der Kunde in der Begleitung der Dame oder die Dame alleine zur Hausdame gehe, dort werde die Zeit evident gehalten für die Berechnung der Miete. Der Vergleich mit einem Hotel hinke, da der Vertrag nicht mit der Hausdame sondern mit der Dame, mit der der Kunde auf das Zimmer gehe, abgeschlossen werde. Das Zimmer sei notwendig um die Hauptleistung zu erbringen.

Die Richterin stellte dazu fest, dass der Unterscheid zum AP-Bericht also sei, dass nicht die Hausdame, sondern die Prostituierte bzw ihr Kunde das Zimmer aussuche. Die Hausdame habe nur die Möglichkeit zu sagen, dass das Zimmer besetzt sei.

Der MV stimmte dem zu.

Im Bericht werde dargestellt, dass die Abrechnung der Prostituiertenleistung und des Zimmers über die Bf. erfolge. Das werde in Abrede gestellt.

Dagegen wendet der Vertreter des Fachbereiches ein, dass das im Lohnsteuerbericht so stehe. Dabei handle es sich um ein anderes Verfahren. Gegenständlich werde die Umsatz- und die Körperschaftsteuer verhandelt.

Der Prüfer gab weiters an, dass er in allen drei Orten vor Ort gewesen sei und diese besichtigt habe.

Der Beisitzer Mag. Sundl führte aus, dass der Unterschied zwischen nichtselbständiger Tätigkeit und selbständiger Tätigkeit der Prostituierten für die Umsatzsteuer irrelevant sei.

Der MV erwiderte, dass das Problem sei, dass niemand sage, wie man es machen könne und keiner sage, wie man es machen solle.

Zum Vergleich mit dem Shoppingcenter führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass das auf das Laufhaus zutreffe. Hier gehe es aber um einen typischen Bordellbetrieb.

Auf Frage des Vorsitzenden, warum die rechtliche Beurteilung des FA falsch sei, antwortete der MV, dass die Damen selbständige Prostituierte seien und einen Gewerbeschein hätten und mit dem Kunden einen Dienstleistungsvertrag machten. Zur Ausübung ihres Gewerbes würden sie die Infrastruktur in Form von Zimmermieten in Anspruch nehmen. Allein aufgrund der Höhe der Miete sei evident, dass damit auch Nebenleistungen wie Reinigung, Gesamtwerbung im Mietpreis inkludiert seien und damit entgeltlich in Anspruch genommen werden. Die sogenannten Anwesenheitslisten und Wochenpläne stellten keine Dienstpläne dar, sondern erfüllten lediglich gewerberechtliche Auflagen, wonach der Bordellbetreiber jederzeit die Ausübung der Prostitution durch die jeweilige Prostituierte nachweisen müsse. Auch aus dem Umstand, dass die Bf. über einen relativ großen Dienstnehmerstand verfüge (20 Angestellte) sei klar ersichtlich, dass die Dienstleistungen, die von Seiten der Bf. angeboten werden, also Gastronomie, Security, Reinigung und Zimmervermietung durch Dienstnehmer ausgeführt werden. Lediglich der Sexualdienst an sich werde von den Prostituierten in Eigenverantwortung und selbständig aufgrund ihres Gewerbescheins ausgeübt.

Die Amtspartei verwies auf das bisherige Vorbringen und zitierte zusätzlich VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059: "Insbesondere erlaubt auch der 'leicht wahrnehmbare Aushang', wonach allfällige Leistungen der Prostituierten auf deren 'Wagnis und Gefahr, Kosten und Nutzen sowie Rechnung' stattfänden, keine andere Zuordnung der von der Beschwerdeführerin kassierten Beträge. Derartigen Aushängen pflegt im Ambiente von Animier- oder Bordellbetrieben üblicherweise von den Kunden keine besondere Aufmerksamkeit geschenkt und Bedeutung beigemessen zu werden." Der VwGH misst solchen Aushängen aber keine Relevanz betr. USt zu.

Diese VwGH-Entscheidung, so der MV, sei deshalb nicht heranzuziehen, da sie im SV davon ausgehe, dass das Inkasso durch das Bordell erfolge. Im gegenständlichen Fall bekämen die Prostituierten vom Kunden die Gesamtdienstleistung direkt bezahlt und in weiterer Folge bezahle sie die Miete der Bf.

Der Finanzamtsvertreter betonte, dass es laut Aussage des Gf. ein Inkasso durch das rrr gebe.

Abschließend verwies der Laienrichter Mag. Sundl auf die VwGH Judikatur vom 18.12.2017, Ra 2017/15/0026.

Zur KÖSt 2015 wies der Vorsitzende darauf hin, dass es aus der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung zu keiner ertragsteuerlichen Auswirkung komme.

Der MV erstattete kein weiteres Vorbringen zur KÖSt.

Die Amtspartei verwies auf das bisherige Vorbringen und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Der MV beantragte in seinem Schlusswort die Stattgabe der Beschwerden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die vorliegende Beschwerde betr. Umsatzsteuer richtet sich (ausschließlich) gegen die vom Finanzamt vorgenommene Zurechnung der Umsätze der Sexualdienstleisterinnen an die Bf. und die Nichtanerkennung der Steuerbefreiung für Geschäftsraumvermietung gem. § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG.

I. Auf Basis des Verfahrensergebnisses hält das BFG folgenden **Sachverhalt** für erwiesen und legt ihn seiner Entscheidung zugrunde:

Der von der Bf. als "rrr x" geführte Nachtclub wurde mit Bescheid des Stadtsenates der Stadt vom 25. Juni 2015 als Bordellbetrieb behördlich bewilligt.

Der Sitz der Gesellschaft ist in bbb.

Im Unternehmen der Bf. wurden im zu beurteilenden Zeitraum unstrittig Prostitutionsdienstleistungen angeboten und erbracht.

Das Geschäftsmodell der Bf. "rrr x" funktionierte nach demselben Geschäftsmuster wie in b und c (Aussage des im Beschwerdezeitraum tätigen Geschäftsführers vgl. Niederschrift vom 22. November 2016, Aussage im Erörterungstermin vom 26. September 2018).

Diesem gemeinsamen Geschäftsmodell entspricht auch der einheitliche Internetauftritt auf home1 und home2 [abgerufen am 26. April 2018] in welchen zu den einzelnen "rrr Häusern" verlinkt wird.

Entsprechend werden die im Zuge der gemeinsamen Außenprüfung bei der zzz GmbH (rrr b), yyy GmbH (rrr c) und x GmbH (rrr x) ermittelten Ergebnisse und vorgelegten Unterlagen bei allen drei Betrieben für die Sachverhaltswürdigung herangezogen.

Demnach war jeder Betrieb ganzjährig von 0:00 Uhr bis 24:00 Uhr geöffnet.

Jeder Besucher des "rrr" hatte bei Betreten des Lokals ein Eintrittsgeld zu bezahlen. Die Höhe bewegte sich abhängig von der Tages-/Nachtzeit zwischen 10 Euro und 50 Euro und beinhaltete den Eintritt und alle Getränke mit Ausnahme von Champagner.

In den Barbereichen waren grundsätzlich angestellte Kellnerinnen und Kellner für Getränkeausschank, -service und -inkasso zuständig. Die Sexualdienstleisterinnen erhielten bei Champagnerkonsumation einen Provisionsanteil.

Die Prostitutionsausübung war nach den Verfahrensunterlagen (div. Aussagen des Geschäftsführers) so organisiert, dass zunächst die Kundenanbahnung durch die Sexualdienstleisterinnen im Barbereich erfolgte; eine Kontaktaufnahmen mit Kunden

außerhalb des Barbereiches wurde nicht behauptet (siehe dazu Ergänzung zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. März 2017).

Die gegenteilige Äußerung in der Beschwerde vom 15. Mai 2017 „Die Kunden rekrutieren sich nicht nur aus dem Kundenkreis des Barbetriebes (Stammkunden), da die Sexualdienstleisterinnen nicht ausschließlich im Bordellbetrieb in Kontakt treten“ widerspricht damit den expliziten Ausführungen in der Niederschrift vom 2. März 2017 („Die Prostituierten treten im Bordellbetrieb [Barbereich] in Kontakt mit potenziellen Kunden“), den Aussagen des GF in der Niederschrift vom 14. November 2016 („Der Kunde bezahlt Eintritt ... Die Mädchen gehen auf den Kunden zu und versuchen eine Sexdienstleistung zu erwirtschaften“) und den Aussagen des Rechtsanwaltes im Erörterungstermin vom 26. September 2018 („Der Besucher geht ins rrr, bezahlt den Eintritt, geht an die Bar und nimmt vielleicht eine Sexualdienstleistung in Anspruch“ ... „Eventuell kann der Gast sich auch entschließen, mit einer Dame auf das Zimmer zu gehen“).

Es entspricht den Denkgesetzen und der allgemeinen Lebenserfahrung, dass früheren Aussagen – im Fall jene vom 14. November 2016 und 2. März 2017 – ein größerer Wahrheitsgehalt beizumessen ist, als Behauptungen, die nach Darlegung der Gründe für eine Abweisung durch die Abgabenbehörde erstmals gemacht werden, um ein abgabenrechtlich günstigeres Ergebnis herbeizuführen. Überdies wurden die Erstaussagen durch die Aussage des Rechtsanwaltes im Erörterungstermin vom 26. September 2018 bestätigt.

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert regelmäßig, dass der Erstaussage höhere Beweiskraft zukommt als späteren Aussagen (vgl. bereits VwGH vom 21.12.1992, 89/16/0147) und „es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung steht, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten“ (VwGH vom 17.4.2008, 2008/15/0052).

In weiterer Folge wurde den Sexualdienstleisterinnen von einer "Hausdame" ein freies Zimmer zugeteilt und der entsprechende Schlüssel ausgefolgt, welcher nach der Sexdienstleistung wieder an die "Hausdame" zu retournieren war. Die jeweils vereinbarte Arbeitszeit (½ Stunde, Stunde, usw.) wurde von der "Hausdame" kontrolliert. Der Kunde bezahlte die Dienstleistung bei der Sexualdienstleisterin in bar (Aussagen des GF in der Niederschrift vom 14. November 2016) bzw. mittels Kreditkarte (der GF erklärte die in der G&V Rechnung ausgewiesenen „Erlösen Kreditkarten“ im Erörterungstermin vom 26. September 2018 dahingehend, dass auch eine Kreditkartenzahlung möglich war).

Über die Arbeitseinteilung der Sexualdienstleisterinnen wurden Wochenlisten geführt.

Der Betrag für die Zimmermiete wurde unmittelbar nach Beendigung der Leistung an einen Angestellten (idR die „Hausdame“), übergeben.

Laut Mietvertrag § 4.2. konnten die Zimmermieten auch mittels vom Betreiber an die Gäste ausgegebenen Wertgutscheinen bezahlt werden.

Zur Organisation der geprüften Nachtlokale ist den Verfahrensunterlagen weiters zu entnehmen, dass neben dem Getränkeeinkauf und der Bewerbung als Bordellbetriebe insbesondere auch die Reinigung der im Zimmerbetrieb verwendeten Handtücher und Bettwäsche zentral durch die x GmbH als Betreiber organisiert war (siehe die diesbezüglichen Nebenbestimmungen im Bewilligungsbescheid).

Dazu führte der Gf. in seiner Aussage im Erörterungstermin vom 26. September 2018 auch aus, dass die gesetzlichen Auflagen wie Reinigung und Schankwartung während des laufenden Betriebes erfüllt würden.

Weiters wurden sämtliche Hygieneartikel und Medikamente durch den Betreiber zur Verfügung gestellt.

Zu den Aufgaben des Betreibers gehörten auch die behördlichen An- und Abmeldungen der Sexualdienstleisterinnen (vgl. zB Bescheid der Stadt b vom 30. Juni 2015, Pkte B1 und B4) und der Sicherheitsdienst (§ 7 Mietvertrag, Aussage des Gf. und des RA im Erörterungstermin vom 26. September 2018).

Nach der Aussage des Gf. ist dazu gem. den Behördenauflagen ein polizeilicher Verantwortlicher zu benennen, der u.a. die Verantwortung hat, dass die Frauen angemeldet sind und das Gesundheitsbuch da ist.

Diese Aufgaben übernehmen zum Teil die „Hausdamen“ (Aussage des Gf. im Erörterungstermin vom 26. September 2018).

Auch laut einer früheren Aussage des Gf. (Niederschrift vom 14. November 2016) wurden die Gesundheitspässe von der "Hausdame" kontrolliert und zum Teil im Lokal verwahrt (teilweise durch die Sexualdienstleisterinnen selbst).

Nach den übereinstimmenden Aussagen des Geschäftsführers und der befragten Sexualdienstleisterinnen vereinbarte und erklärte die Bf. 10 Euro für die erste ½ Stunde und 70 Euro für die zweite ½ Stunde als „Geschäftsraummiete“. Diese Beträge entsprechen auch den im „Mietvertrag“ angegebenen Entgelten (§ 4.2.: 10 - 70 Euro).

Das vom Kunden aufgewendete Gesamtentgelt ist - schon aufgrund der höheren „Miete“ für die zweite ½ Stunde - gestaffelt.

Für die erste ½ Stunde ist aufgrund der nahezu identischen Aussagen der befragten Sexualdienstleisterinnen und des Geschäftsführers von einem Betrag von 70 Euro auszugehen. Da von diesem Betrag 10 Euro auf die „Miete“ entfielen, ergibt sich ein Schandlohn von 60 Euro.

Für die zweite ½ Stunde ist jedenfalls davon auszugehen, dass dieser zumindest 130 Euro betragen muss, da sich die „Miete“ von 10 auf 70 Euro erhöht und nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Sexualdienstleisterinnen in der zweiten ½ Stunde für ein geringeres Entgelt tätig werden.

Den Aussagen der Sexualdienstleisterinnen zufolge erhöht sich auch ihr Entgelt in der zweiten ½ Stunde.

Wie groß die Erhöhung ist, lässt sich jedoch nicht eindeutig feststellen, da die Angaben dazu sehr stark variieren.

II. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung:

A. Zurechnung der Erlöse aus Sexualdienstleistungen

Im Beschwerdefall ist strittig, wem die Umsätze aus Sexualdienstleistungen zuzurechnen sind.

Leistender ist, wer sich im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet hat, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen (vgl. Ruppe/Achatz, § 1 Tz 258 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - zuletzt VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0026 - besteht bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenem „Zimmerbetrieb“ (Separees) die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch.

Vom Betreiber eines solchen Lokals wird demnach allgemein angenommen, dass er zu diesem Zweck "Mädchen offeriert", welche mit den Nachtclubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die sexuellen Wünsche der Gäste zu erfüllen.

Bei einer solchen Fallkonstellation ist lt. VwGH davon auszugehen, dass wirtschaftlich der Erbringer sämtlicher im Nachtclub erbrachten Leistungen der Nachtclubbetreiber ist, dem deshalb auch die (gesamten) Umsätze aus der Prostitution zuzurechnen sind (vgl. z.B. VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; 22.9.2005, 2003/14/0002; 23.9.2005, 2003/15/0147; 24.1.2007, 2003/13/0138, und 19.4.2007, 2004/15/0037) .

Ob die Sexualdienstleisterinnen ihre Leistungen als Dienstnehmerinnen des Lokalbetreibers oder als selbständig Tätige erbringen, macht bei der steuerlichen Beurteilung keinen entscheidenden Unterschied (vgl. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0138).

Auch der BFH hat in seinem Urteil vom 27.9.2018, V R 9/17 (Vorinstanz FG München, Urt. v. 7.7.2015 — 3 K 3267/73. EFG 2017, 7724 die Zurechnung der Prostitutionsumsätze zum Betreiber als rechtmäßig erachtet, da der Betreiber nach der Außenwahrnehmung als Dienstleistungserbringer aufgetreten ist. Hierfür sprach nach Ansicht des BFH, dass die Sexualdienstleisterinnen aus Sicht der Freier austauschbar erschienen, der Betreiber allein unter seinem Namen Werbung schaltete, keine Kontaktmöglichkeiten zu den einzelnen Sexualdienstleisterinnen bestanden, sämtliche zur Ausübung der Sexualdienstleistung erforderliche Ausstattung vom Betreiber gestellt wurde und die Freier bei Verlassen des Clubs von einer Angestellten des Betreibers nach ihrer Zufriedenheit befragt wurden.

Für diese Beurteilung der Zurechnung zum Betreiber kommt es auch nicht darauf an, ob die Bezahlung der im Rahmen des Nachtclubbesuches konsumierten Einzelleistungen

einheitlich oder getrennt, an das im Barbereich tätige Servicepersonal oder an die in diesem Betrieb eingesetzten Sexualdienstleisterinnen erfolgt bzw. ob Letztere als Dienstnehmerinnen des Nachtclubbetreibers oder als selbständige Unternehmerinnen tätig werden (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0026, 31.5.2011, 2009/15/0135; 24.6.2010, 2010/15/0059, 20.5.2010, 2006/15/0290; 19.4.2007, 2004/15/0037; 24.1.2007, 2003/13/0138; 23.9.2005, 2003/15/0147; 22.9.2005, 2003/14/0002; 15.6.2005, 2002/13/0104, mwN).

Auch ein Inkasso durch die Sexualdienstleisterinnen vermag bei Vorliegen eines Bordellbetriebs an der Zurechnung des Gesamtentgelts an den Bordellbetreiber nichts zu ändern (z.B. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0290).

Schließlich stellt die Werbung für das Etablissement der Bf. auch einen eindeutigen Hinweis dafür dar, dass die Sexualdienstleistungen umsatzsteuerlich durch das Unternehmen der x GmbH erbracht wurden, da die x GmbH ansonsten Werbung für die "Firmen" der Sexualdienstleisterinnen und nicht für ihr eigenes Unternehmen "rrr" gemacht hätte.

Dies Bewerbung des Unternehmens "rrr" wird ua auf der Homepage <https://www.home3> [abgerufen am 26. April 2018] deutlich ersichtlich, wenn dort etwa unter "Unser Angebot" ausgeführt wird: "Soll es schnell gehen kannst du auch ohne Eintritt mit deiner auserwählten Dame aufs Zimmer gehen. Oder du bezahlst den kleinen Obolus an der Rezeption und genießt deine Zeit bei freien Getränken und den schönsten Frauen im angesagtesten Nachtclub in c", oder unter "Diskretion und Privatsphäre": "In unserem Bordell in c werden Sie bestimmt fündig und Ihrer Fantasie sind keine Grenzen gesetzt"

Die Eingliederung wird auch auf den verschiedenen Werbeplakaten deutlich nach außen getragen, bspw., wenn auf einem Plakat der Bf. geworben wird: "Um Sie weiterhin bestmöglich zu schützen, lassen wir wöchentlich einen Frauenarzt ins Haus kommen der unsere Damen gründlich untersucht" [<https://www.google.at/search?q=home4> abgerufen am 09. August 2018].

Hinzuweisen ist zudem, dass laut Impressum der Internetauftritt durch das „rrr b“, zzz GmbH Standort b, das „rrr c“ von der yyy GmbH Standort c und das „rrr x“ von der x GmbH Standort x betrieben wird [<http://www.rrr.at/rrr/impressum/> abgerufen am, 26. April 2018].

Auch die Anwerbung neuer Sexualdienstleisterinnen erfolgt über die Homepage unter ***** [abgerufen am 26. April 2018]: "DE: Bewerben Sie sich als Modell für unser Laufhaus oder unseren Nachtclub und werden Sie Teil des rrr Teams. Füllen Sie unser Kontaktformular mit allen notwendigen Details aus und ein Mitarbeiter wird sich so schnell wie möglich mit Ihnen in Verbindung setzen."

Die auf der Homepage ersichtlichen Hinweise "Leistungen und Preise der Damen im rrr x sind mit diesen selbst zu vereinbaren, da sie selbstständig tätig sind, mit ihren eigenen Geschäftsbereichen" und "Unseren Mieterinnen gilt der größte Respekt", womit eine Selbständigkeit der Sexualdienstleisterinnen suggeriert werden soll, sind mit anderen Angaben der Homepage in sich widersprüchlich: So wird auf derselben Homepage

gleichzeitig mit folgenden Sujets geworben: "Unsere gemütlich eingerichtete Bar lädt sowohl Einzelpersonen als auch Gruppen zur Kontaktaufnahme mit unseren Damen ein", "Unsere ständig wechselnden Damen und Girls aus der ganzen Welt verstehen sich als Dienstleisterinnen, die Ihnen den Aufenthalt im rrr individuell nach Ihrem Geschmack versüßen". Es sind "unsere Damen" in "unserer[r] gemütlich eingerichtete[n] Bar" anwesend, was den Angaben des Bf. zur reinen Vermietungstätigkeit widerspricht. Ein Vermieter führt kein Etablissement in dem die Mieterinnen anwesend sind.

Sämtliche im rrr erbrachten Leistungen und damit auch die (gesamten) Umsätze aus Sexualdienstleistungen sind daher dem Betreiber zuzurechnen.

B Einheitlichkeit der Leistung

Die Bf. ist bisher davon ausgegangen, dass sie ausschließlich Geschäftsräumlichkeiten vermietet, wobei die Mieterträge gem. § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei belassen wurden.

Das BFG hat nunmehr festgestellt, dass die im Unternehmen der Bf. erbrachten Prostitutionsumsätze der Bf. zuzurechnen sind.

Strittig ist damit auch, wie die bisher als Geschäftsraummiete erfassten Erlöse umsatzsteuerlich zu behandeln sind.

Der EuGH führt in seiner Rechtsprechung zur Frage der Einheitlichkeit einer Leistung aus, dass ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf.

Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EUGH vom 18. Jänner 2018, C - 463/16, Stadion Amsterdam CV, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Umgelegt auf den Beschwerdefall bedeutet das, dass eine Trennung der Leistung der Sexualdienstleisterinnen von der Zimmervermietung nicht möglich ist, da eine solche Aufspaltung ebenso wirklichkeitsfremd ist wie etwa die Aufspaltung der Leistung eines Kinos in Saalmiete und Verführung.

Gegen die Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 spricht im gegenständlichen Beschwerdefall auch das Vorliegen einer Bordellbewilligung (hier: Bescheid des Stadtsenates x vom 25. Juni 2015). Der Inhalt der Leistung eines Bordellbetreibers besteht im Schaffen und Unterhalten einer Organisation zur Förderung der gewerbsmäßigen Unzucht durch die dort tätigen Sexualdienstleisterinnen (die deshalb keine entsprechende persönliche Bewilligung mehr benötigen).

Dies begründet notwendig eine funktionelle Verknüpfung zwischen dem Bordellbetrieb und den Sexualdienstleistungen und geht zugleich hinsichtlich jener (dem Bordell

zugeordneten) Räumlichkeiten, in welchen die Sexualdienstleistungen erbracht werden, weit über den Rahmen einer Vermietungstätigkeit hinaus.

Das Zur-Verfügung-Stellen der Räumlichkeiten für die Erbringung von Sexualdienstleistungen stellt im Rahmen der Gesamtleistung des Bordellbetriebes eine unselbständige Nebenleistung dar (vgl. VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; 31.3.2011, 2009/15/0199).

Bei der vorliegenden Fallkonstellation durfte das Finanzamt im Sinne der angeführten Judikatur daher - unbesehen der Mietvertragsklauseln und der Frage, wer das Leistungsentgelt für die Bf kassiert - unbedenklich davon ausgehen, dass die Bf hinsichtlich sämtlicher in ihrem Nachtclub erbrachten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist und dass sie das Entgelt für sämtliche im Nachtclub angebotenen Leistungen vereinnahmt hat.

Die Bf verfügte über die Bordellbewilligung und hat sich nicht nur darauf beschränkt, die dafür erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen, sondern sie hat den gesamten Bordellbetrieb auch organisiert, indem sie die Öffnungszeiten ihres Bordellbetriebes (= die Anwesenheitszeiten der Sexualdienstleisterinnen) festgelegt, Werbung für den Bordellbetrieb betrieben, (selbst) neue Sexualdienstleisterinnen angeworben, über die Tätigkeit der Sexualdienstleisterinnen Aufzeichnungen (Anwesenheitslisten) geführt hat, und entsprechend aus Sicht eines durchschnittlichen Kunden Sexualdienstleistungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Teil der Gesamtleistung des Betreibers darstellten.

Betreffend der sogenannten "Zimmermieten" ist daher festzustellen, dass es sich daher nicht um ein Mietentgelt für Geschäftsräume, sondern um den Anteil an den Sexualdienstleistungsentgelten, den die Bf für sich einbehalten hat, handelte.

Es liegt daher weder Geschäftsraum- noch Wohnraumvermietung vor.

Die Leistung ist mangels Befreiung bzw. Steuersatzermäßigung mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

C Höhe der Umsätze aus Sexualdienstleistungen

Aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ergibt sich, dass die von der Bf. bisher als Geschäftsraummieter verbuchten Erlöse jedenfalls Entgelt für die Sexualdienstleistung sind.

Zum Entgelt gehört weiters der Betrag, der von den Sexualdienstleisterinnen zusätzlich zur „Miete“ vereinnahmt wurde und der in weiterer Folge bei ihnen verblieben ist.

Im Beschwerdefall liegen keine Unterlagen betreffend Sexualdienstleistungserlöse vor.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zuzufolge § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen des Bf. und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, muss eben die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen (bspw. VwGH vom 25.2.2004, 2003/13/0147). Eine Fehlertoleranz (im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang) muss der Schätzung immanent angenommen werden (VwGH vom 21. 5. 1980, 0779/79). Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (VwGH vom 18. 12. 1973, Zl. 887/72; VwGH vom 25.2.2004, 2003/13/0147).

Nach den hier getroffenen Feststellungen wurden 10 Euro für die erste ½ Stunde und 70 Euro für die weitere ½ Stunde als „Geschäftsraummiete“ verbucht (gesamt somit 80 Euro für eine Stunde ergibt durchschnittlich 40 Euro für ½ Stunde).

Hinsichtlich der bisher nicht erfassten Umsätze aus Sexualdienstleistungen (Schandlohn) wurden für die erste ½ Stunde 60 Euro Umsatz festgestellt.

Bezüglich der zweiten ½ Stunde gibt es unterschiedliche Aussagen:

Laut Frau J beträgt der reine Schandlohn für die zweite ½ Stunde 90 Euro, laut Frau I beträgt der (offenbar) Gesamtpreis 250 Euro, laut Geschäftsführer (Erörterungstermin) der reine Schandlohn 40 Euro.

Für die Schätzung der Umsätze ist daher in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass sich der Schandlohn für die zweite ½ Stunde im Vergleich zur ersten ½ Stunde (60 Euro) nur in geringem Ausmaß erhöht, da der Kunde hinsichtlich des Gesamtpreises zusätzlich von der wesentlich höheren „Zimmermiete“ betroffen ist.

Es bestehen keine Bedenken, den vom Finanzamt im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 10.11.2017 herangezogenen Wert von 70 Euro Schandlohn für die zweite ½ Stunde (= Gesamtpreis von 70 Euro für die erste ½ Stunde und 140 Euro für die zweite ½ Stunde, das sind 210 Euro für eine ganze Stunde) anzusetzen.

Damit sind der Schätzung 60 Euro für die erste ½ Stunde und 70 Euro für die weitere ½ Stunde (gesamt daher 130 Euro ergibt durchschnittlich 65 Euro für ½ Stunde) zugrunde zu legen.

Ausgehend von diesen Mittelwerten (40 Euro bisher als Zimmermiete erfasste Umsätze und 65 Euro bisher nicht erfasster Schandlohn) berechnet das Bundesfinanzgericht die Erlöse aus Sexualdienstleistungen aus den bisher verbuchten „Geschäftsraummieterlösen“ wie folgt:

400.680 Euro : 40 Euro = 10.017 halbe Stunden

10.017 x 65 Euro = 651.105 Euro zusätzliche Erlöse aus Sexualdienstleistungen.

Gesamtbetrag der Sexualdienstleistungen:

400.680 Euro = erklärte Erlöse aus Sexualdienstleistungen
+ 651.105 Euro zusätzliche Erlöse aus Sexualdienstleistungen
= 1.051.785 Euro Gesamterlöse aus Sexualdienstleistungen

Der Betrag von 876.487,50 Euro (Nettobetrag von 1.051.785 Euro) stellt die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 dar. Ein Abzug von 400.680 Euro – wie es von Seiten der belangten Behörde vorgenommen wurde – hat nicht zu erfolgen, da es sich bei diesem Betrag nicht um Erlöse aus einer „Geschäftsraummietermiete“, sondern ebenso um Erlöse aus Sexualdienstleistungen handelt, welche in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Zu den Gesamtumsätzen iHv 1.356.635,69 Euro zählen neben den geschätzten Umsätzen aus Sexualdienstleistungen iHv 876.487,50 Euro auch die erklärten Umsätzen aus Eintrittserlösen u.a. laut Erstbescheid (insgesamt 480.148,19 Euro).

Ein geschätzter, pauschaler Vorsteuerabzug iHv 1,8% (wie von der Betriebsprüfung angenommen) ist nicht zu gewähren:

Die Vorsteuerpauschalierung gem. § 14 UStG kommt nur für Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gem. § 17 Abs 2 Z 1 und 2 EStG vorliegen (Umsätze iHv max. 220.000 Euro), in Betracht. Das ist im Beschwerdefall nicht gegeben.

Auch bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass bei der Bf. Vorsteuern angefallen sind, die nicht abgezogen wurden, zumal ja sämtliche Aufwendungen in Zusammenhang mit den Sexualdienstleistungen wie Hygieneartikel, Bettwäsche, etc. als Aufwand unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges verbucht wurden.

Somit bleibt für eine Schätzung der Vorsteuern kein Raum.

Der angefochtene Bescheid war daher abzuändern: Die Erlöse aus Sexualdienstleistungen bilden gemeinsam mit den bisher als „Geschäftsraummieterlösen“ verbuchten Erlösen die Umsätze aus Sexualdienstleistungen, die mit 20% USt zu versteuern sind.

Ein geschätzter Vorsteuerabzug ist nicht zulässig.

Die Umsatzsteuer 2015 ist daher mit 202.919,34 Euro festzusetzen und berechnet sich wie folgt:

Gesamtbetrag der Umsätze 1.356.635,69

		Steuer
davon mit 20% zu versteuern	1.270.948,41	254.189,68
davon mit 10% zu versteuern	85.687,28	8.568,73
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt EB		-60.497,57
VSt-Korrektur Reprä (nicht angefochten)		658,50
Zahllast		202.919,34

Zulässigkeit einer Revision

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

Da sich die Entscheidung betreffend der Zurechnung von Erlösen aus Sexualdienstleistungen und der Nichtanerkennung der Steuerbefreiung für Geschäftsraumvermietung auf die im Entscheidungstext angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs stützt, die Versagung der pauschalen Vorsteuerschätzung sich aus dem Gesetz ergibt und im Übrigen Sachverhaltselemente bzw. die Beweiswürdigung strittig waren, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor, weshalb auszusprechen war, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 13. August 2019