



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 8. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 10. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner 2009 bis März 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich einer Außenprüfung am 7.7.2009 für den Zeitraum Jänner bis März 2009 geht – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant – Folgendes hervor:

"Umsatzsteuerfestsetzung Jänner bis März 2009"

Sachverhalt und rechtliche Würdigung

Frau F betreibt einen Barbetrieb mit angeschlossenen Separées in denen den Kunden dieses Barbetriebes die Möglichkeit geboten wird, sexuelle Dienstleistungen der dort tätigen Animiermädchen (Prostituierten) in Anspruch zu nehmen. Die Prostituierten animieren die Kunden zum vermehrten Konsum von Getränken, die in anderen Lokalen wesentlich günstiger angeboten werden. Daher sind sie am Getränkeumsatz (Sparte Sekt) von Frau F prozentuell in Form von Provisionen beteiligt.

Frau F selbst geht nicht der Prostitution nach. Ihrer Meinung bzw. ihres steuerlichen Vertreters nach, betreibt sie einen Beherbergungsbetrieb in dem sie stundenweise Zimmer an Prostituierte für Wohnzwecke vermietet. Ob die Prostituierten in diesen Zimmern gewerbliche Umsätze tätigen würden, sei für sie nicht von Interesse. Die Prostituierten würden von den Kunden das Geld für ihre Leistungen (Art und Dauer) kassieren und Frau F wiederum kassiere von den Prostituierten das Entgelt für die Beherbergung. Dieses Entgelt unterwirft sie dem ermäßigten Steuersatz von 10 %.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sind die Umsätze aus den sexuellen Leistungen der Prostituierten bei der Betreiberin der Bar zu erfassen. In ständiger Rechtsprechung und Entscheidungspraxis wird vertreten, dass die Konsumation von Getränken bei derartigen Betrieben – gleichgültig ob als Bordellbetrieb im engeren Sinne oder als Animierbetrieb anzusehen – regelmäßig Teil der Hauptleistung sei, um dem Betreiber entsprechend höhere Einnahmen zu sichern. Eine Aufteilung des vom Kunden erbrachten Entgeltes auf mehrere Leistungen sei ausgeschlossen, weil es sich dabei nicht um voneinander unabhängige selbständige Leistungen handle.

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

In Erkenntnissen vom 15.6.2005, 2002/13/0104, vom 22.9.2005, 2003/14/0002, und vom 23.9.2005, 2003/15/0147 hat der VwGH eine Eingliederung der Prostituierten in den Bordellbetrieb angenommen, wenn von diesen mit dem Bordellbetreiber vereinbart wurde, die Gäste zum Aufsuchen der Separees zu animieren und dafür ein Entgelt erhielten, wobei es für die Frage der Umsatzsteuerpflicht des Bordellbetreibers nicht maßgebend sei, ob die Prostituierten die Leistungen als Dienstnehmerinnen oder als selbständig Tätige erbracht haben. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass bei einem Barbetrieb mit angeschlossenen Separees "nach der Kundenerwartung die Leistung des Barbetreibers nicht nur im Getränkeausschank, sondern auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch besteht; vom Betreiber eines solchen Lokals werde nach der Verkehrsauffassung in der Regel angenommen, dass er zu diesem Zweck Mädchen 'offeriert', welche mit den Barbesuchern die Separees aufsuchten und die sexuellen Wünsche der Gäste erfüllten" (VwGH 23.9.2005, 2003/15/0147). "Nur durch das Angebot dieser persönlichen Dienstleistungen ist es dem Lokalbetreiber möglich, weit über dem Üblichen liegende Getränkepreise zu verlangen" (VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104).

Der Sachverhalt, dass die Umsätze der Prostituierten bei der Betreiberin der Bar, Frau F Eveline, zu erfassen sind, ist der Pflichtigen bzw. ihrem steuerlichen Vertreter, seit der bei ihr durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2005 und 2006, hinreichend bekannt.

In der Buchhaltung wurde der Anteil des Entgeltes (das der Kunde für die sexuellen Leistungen bezahlt) den Frau F erhält, als Beherbergung erfasst und dem 10 %igen Umsatzsteuersatz unterworfen (siehe Beilage 3). Der Anteil der Prostituierten wurde als Fremdinkasso erfasst, jedoch nicht in die Bemessungsgrundlagen für die USt einbezogen.

Aufgrund der Einheitlichkeit der Leistung, wird nun der Gesamtumsatz der Prostituierten in die Bemessungsgrundlage einbezogen und die Umsatzsteuer zur Gänze mit 20 % ermittelt (siehe Beilage 4).

Der Umsatz aus Prostitution des Monates Februar wurde durch die Betriebsprüfung anhand der Ergebnisse der Monate Jänner und März geschätzt, da es aus Zeitmangel des steuerlichen Vertreters dem Prüfer nicht ermöglicht wurde, die Bemessungsgrundlagen genau zu erheben (siehe Beilage 2)".

Jänner bis März 2009

	Kz.	Lt. Erklärung	Lt. BP
<u>Umsätze gesamt</u>	000 + 001	44.942,59 €	73.891,56 €
abzüglich steuerfreie	011 - 021	0,00 €	0,00 €
Gesamtbetrag d. steuerpflichtigen Umsätze		44.942,59 €	73.891,56 €
davon mit 20 % Umsatzsteuer	022	26.071,68 €	73.891,56 €
davon mit 10 % Umsatzsteuer	029	18.870,91 €	0,00 €
Umsatzsteuer		7.101,43 €	14.778,31 €
<u>Innergemeinschaftliche Erwerbe</u>			
Bemessungsgrundlage	070	2.195,00 €	2.195,00 €
davon mit 20 % Normalsteuersatz	072	2.195,00 €	2.195,00 €
davon mit 10 % Normalsteuersatz	073	0,00 €	0,00 €
Umsatzsteuer		439,00 €	439,00 €
<u>Summe USt</u>		7.540,43 €	15.217,31 €

<u>Berechnung der Vorsteuer</u>			
Vorsteuern + EUST	060 + 061	6.894,11 €	6.894,11 €
Vorsteuer innergemeinschaftlicher Erwerb	065	439,00 €	439,00 €
Berichtigung gem. § 16 UStG	067	0,00 €	0,00 €
Summe Vorsteuern		7.333,11 €	7.333,11 €
sonstige Berichtigungen	090	0,00 €	0,00 €
Zahllast/Gutschrift	095	207,32 €	7.884,20 €
<i>bisherige Zahllisten/Gutschriften</i>			207,32 €
Nachzahlung			7.676,88 €

M	Beherbergung	Fremdinkasso		Beh in %	Fremd in %	
Jänner	2.260,00	3.975,00		36 %	64 %	
Februar	1.500,00	2.666,67		36 %	64 %	Fremd- inkasso im Februar geschätzt
März	3.850,00	6.465,00		37 %	63 %	
	7.610,00	13.106,67				
E	Beherbergung	Fremdinkasso		Beh in %	Fremd in %	
Jänner	5.105,00	9.505,00		35 %	65 %	
Februar	3.220,99	5.726,20		36 %	64 %	
März	4.830,00	8.280,00		37 %	63 %	
	13.155,99	23.511,20				
Summe brutto	20.765,99	<i>Fremdinkasso</i>				
		brutto	netto			
Jänner		13.480,00	11.233,33			
Februar		8.392,87	6.994,06			
März		14.745,00	12.287,50			

		36.617,87	30.514,89			
Summe netto	17.304,99	30.514,89				
USt 20 %	3.461,00	6.102,98				

Die Abgabenbehörde schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ am 10.7.2009 den entsprechenden Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis März 2009.

Mit Schriftsatz vom 8.8.2009 wurde gegen den Bescheid vom 10.7.2009 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass die Abgabenpflichtige keine Separees betreibe, sohin kleine Nebenräume, in der Regel nicht abschließbar, sondern nur durch Sichthemmer (Vorhänge) vom Barbetrieb getrennt, sondern sie vermiete auf mehreren Stockwerken exklusiv eingerichtete, vollwertige Zimmer. Das Prüfungsorgan vermeide es vorsätzlich in seinem Vorbringen, von im Betrieb der Abgabepflichtigen "beschäftigte Animiermädchen (Prostituierten)" zu sprechen, sondern bezeichne diese als dort tätige Prostituierte, was der Anerkenntnis der Selbständigkeit dieser Prostituierten durch die Behörde bestätige. Fakt sei, dass grundsätzlich die Prostituierte, allein aus dem Strafrecht abzuleitend, nicht weisungsgebunden sein könne, da dies den Tatbestand der sexuellen Nötigung darstellen würde und darüber hinaus, dem Prüfungsorgan auch geschildert worden sei, dass die selbständigen Prostituierten eine Vielzahl an eigenen Freiern in den Räumlichkeiten der Abgabepflichtigen selbst empfangen würden, ohne dass diese überhaupt den Barraum der Abgabepflichtigen betreten würden. Im Absatz 2 der Sachverhaltsdarstellung bringe das Prüfungsorgan richtig vor, dass die Abgabepflichtige selbst nicht der Prostitution nachgehe. Es herrsche sohin Einvernehmen darüber, dass die Abgabepflichtige grundsätzlich keine Leistungen hinsichtlich der Prostitution erbringe. Bereits im nächsten Absatz widerspreche sich das Prüfungsorgan jedoch selbst, indem es vorbringe, dass die sexuellen Leistungen der Prostituierten bei der Betreiberin der Bar zu erfassen seien. Durch diese Aussage sehe die Abgabepflichtige den Tatbestand des § 296 StGB der Verleumdung erfüllt, da ihr die Ausübung der illegalen Prostitution unterstellt werde, da die Abgabepflichtige kein Gesundheitsbuch führe. Die Zurechnung der Leistungen und Umsätze sowie Erlöse der selbständigen Prostituierten auf die Barbetreiberin sei gemäß nachstehenden Gründen rechtswidrig:

Eine Leistung unterliege nur dann der Umsatzsteuer, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werde, das heißt es müsse ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch stattfinden.

Voraussetzungen seien daher:

Leistungsempfänger und Erbringer: Ein Leistungsempfänger, das sei im Falle einer Lieferung der Abnehmer, im Falle einer sonstigen Leistung der Auftraggeber. Im Steuerfall der Bw.

erbringe sie in ihrem Barbetrieb Lieferung von Getränken an Kunden. Sie erbringe aber keine sonstige Leistung im Bezug auf sexuelle Dienste. Ein Leistungsaustausch hinsichtlich sexueller Dienste finde ausschließlich zwischen den selbständigen Prostituierten und ihren Freiern statt. Ein Freier könne sowohl ein Gast der Bar sein, ein Stammgast der Prostituierten oder überhaupt ein Passant, der die Prostituierte zB beim Einkaufen im Supermarkt kennen gelernt habe. Das Rechtsgeschäft werde ausschließlich zwischen einem Freier als Leistungsempfänger und der Prostituierten als Leistungserbringerin abgeschlossen. Ein Mitwirken an diesem, wenn auch mündlichen Rechtsvertrag, der abgabeverpflichteten Barbetreiberin finde grundsätzlich nicht statt. Eine Gegenleistung (Entgelt) erhalte die Bw. ausschließlich für die Lieferung von Getränken.

Es müsse weiters eine innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung gegeben sein, das heißt die Gegenleistung müsse um der Leistung willen gegeben werden. Im Falle der Bw. bestehe die Erbringung der Leistung in der Lieferung der Getränke gegenüber Kunden der Bar und die Gegenleistung durch Bezahlung des Entgeltes der Getränke. Entgegen den Ausführungen der Betriebsprüfung sei eine einheitliche Leistung nur innerhalb eines wirtschaftlichen Leistungsaustausches gegeben. Dies treffe hinsichtlich der Prostitutionsumsätze gegenüber der Bw. nicht zu.

Die Bezeichnung des Betriebes der Bw. als "Bordellbetrieb" sei rechtlich unzulässig. Ein Bordellbetrieb setze voraus, dass der Betreiber Einfluss auf das Angebot und die Ausführung sexueller Dienste haben müsse, um allfällige Angebote solcherart hinsichtlich Konsumentenschutzbestimmungen erfüllen zu können. Dies sei nach ständiger, österreichischer Rechtsprechung nicht möglich, da eine solche Einflussnahme nur über ein weisungsgebundenes Dienstverhältnis der Prostituierten an den Bordellbetreiber möglich wäre, die Anweisung von sexuellen Dienstleistungen oder der Art der Ausführung sexueller Dienstleistungen jedoch mit den Bestimmungen der sexuellen Nötigung im Strafgesetz kollidieren würde. Es sei richtig, dass es in einem zugelassenen Bordellbetrieb zu einem wirtschaftlichen Leistungsaustausch zwischen Betreiber und Kunden kommen würde. Im Abgabefall der Bw. würden diese Voraussetzungen nicht vorliegen. Aus den Gründen, dass es zwischen der Bw. und allfälligen Freiern der Prostituierten zu keinem Leistungsaustausch hinsichtlich sexueller Dienstleistungen komme, bestehe bei der Bw. keine Umsatzsteuerpflicht. Die Ausführungen des Prüfungsorgans hinsichtlich einheitlicher Leistungen und den Verweisen auf bereits ergangene Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates seien auf die Bw. nicht anzuwenden, da diese Entscheidungen wohl zutreffend in den einzelnen, behandelten Steuerrechtssachen sein mögen, jedoch die Konzeption und den rechtlichen Stand des geprüften Betriebes der Bw. nicht berühren würden. Fakt sei, dass bei einer einheitlichen Leistung ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch erforderlich sei, dieser jedoch,

unbestritten, nicht stattfinde, da Leistungen hinsichtlich sexueller Handlungen von Prostituierten selbständig ausgeführt würden. Das Vorbringen des Prüfungsorganes, *"es wäre der Abgabepflichtigen und deren steuerlichen Vertreter seit der durchgeführten Betriebsprüfung für 2005 und 2006 hinreichend bekannt, dass die Prostitutionserlöse bei der Betreiberin der Bar zu erfassen seien"* werde entschieden zurückgewiesen, da diese Sachverhalte alle dem Grunde nach in anderen anhängigen Verfahren bestritten würden und die Feststellungen hinsichtlich der hier aufgezeigten Gründe rechtswidrig seien. Die Ausführungen des Prüfungsorganes, die Umsätze aus Prostitution wären der Barbetreiberin aufgrund einheitlicher Leistung zuzuordnen, würden aus den oben angeführten Gründen dem Umsatzsteuerrecht widersprechen.

Das Vorbringen des Prüfungsorganes, *"in der Buchhaltung wurde der Anteil des Entgeltes (das der Kunde für sexuelle Leistungen bezahlt) den die Bw. erhält, als Beherbergung erfasst und dem 10 %-igen Umsatzsteuersatz unterworfen"* sei dahingehend vollkommen unrichtig, da der Kunde (gemeint sei der Freier der Prostituierten) hinsichtlich sexueller Dienstleistungen von der Bw. überhaupt keine Leistungen in Anspruch nehme. Der Leistungsaustausch erfolge wie oben geschildert zwischen Prostituierter und Freier. Der Leistungsaustausch über die Beherbergung, die mit 10 %-iger Umsatzsteuer in der Buchhaltung erfasst worden sei, findet zwischen der Prostituierten und der Bw. statt. Die Prostituierte würde von der Bw. jeweils Zimmer mieten und dafür eine ordentliche Rechnung erhalten. Der Ansatz des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 10 % für Beherbergung sei sohin rechtskonform. Darüber hinaus sei die Vermietung des Zimmers eine Haupt- und nicht eine Nebenleistung, da sie von Prostituierten und nicht von allfälligen Kunden der Prostituierten in Anspruch genommen werde. Auch im Hinblick auf Steuergerechtigkeit und dem Gleichheitsprinzip im Vergleich mit Hotels, Fremdenpensionen etc. sei der Ansatz des Normalsteuersatzes von 20 % auf Beherbergung unzulässig. Nur der Umstand, dass Prostituierte, die Zimmer in Anspruch nehmen würden, stelle die Vermieterin nicht außerhalb der Rechtsordnung. Im Vergleich dazu, selbst wenn die Prostituierten auf der Straße illegal der Tätigkeit nachgehen würden, würde der Behörde nicht einfallen, den Magistrat der Stadt für die Straßenprostitution die Umsatzsteuer der Prostitutionserlöse vorzuschreiben. Auch bei einem Hotelbetrieb, den man sehr leicht als einheitlichen Leistungserbringer anerkennen könnte, gehe die Finanzbehörde davon aus, dass die Zimmervermietung eine Hauptleistung mit 10 %-iger Umsatzsteuer sei und ebenso der gastronomische Betrieb als Hauptleistung mit 20 % Umsatzsteuer eingestuft werde. Auch hinsichtlich der Gleichbehandlung verhalte sich sohin die Behörde gegenüber der Bw. rechtswidrig.

Auch die Feststellung des Prüfungsorganes hinsichtlich aufgezeigten Fremdinkasso gehe an den Umsatzsteuerrichtlinien weit vorbei. Fremdinkasso seien durchlaufende Posten, die in

fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt und verausgabt würden.

Fremdinkasso habe keine umsatzsteuerliche Auswirkung, könne als Durchlaufposten verbucht werden, eine Verpflichtung zur Verbuchung bestehe jedoch nicht. Fakt sei jedoch, dass dem Prüfungsorgan mitgeteilt worden sei, dass nicht die Bw. Fremdinkasso bei Freiern der Prostituierten durchführe, sondern die Prostituierte gelegentlich Gelder, die sie von Freiern kassiert habe, zur treuhändigen Aufbewahrung übergebe. Der Prüfer führe selbst aus, dass Fremdinkasso vorliege, unterziehe dieses vorgebrachte Fremdinkasso wiederum rechtswidrig der Umsatzsteuer. Fremdinkasso seien wie oben angeführt nicht umsatzsteuerbare Beträge. Hinsichtlich des vorletzten Absatzes des Sachverhaltes werde nochmals wiederholt, dass die Einbeziehung der Umsätze der Prostituierten zur Ermittlung einer 20 %-igen Umsatzsteuer in verschiedener Hinsicht nämlich hinsichtlich der Bestimmungen des Leistungsaustausches und hinsichtlich Fremdinkasso rechtswidrig sei. Der Prüfer unterstelle der Abgabenverpflichteten die Ausübung der Prostitution und dürfe darauf in diesem Zusammenhang höflich verwiesen werden, dass der einschreitende Vertreter bereits jetzt Vollmacht besitze, strafrechtliche Konsequenzen gegen diese Verleumdung einzuleiten. Der Bw. seien nur jene Umsätze zuzuweisen, die einen wirtschaftlichen Leistungsaustausch darstellen würden. Das seien die Umsätze aus dem Barbetrieb und der Zimmervermietung. Beides seien für sich wie bereits beschrieben getrennte Hauptleistungen.

Am 15.12.2009 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 11.2.2010 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates der Bw. mit, dass die Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 sowie der Umsatzsteuerfestsetzungen 1 bis 12/2007 und 1 bis 4/2008 mit Berufungsentscheidung vom 11.2.2010 als unbegründet abgewiesen worden seien. Da es sich bei der gegenständlichen Berufung um die gleiche Rechtsproblematik handle, werde ersucht bekannt zu geben, ob die Berufung vom 8.8.2009 unter diesen Umständen aufrechterhalten bleibe.

Mit Schriftsatz vom 2.3.2010 wurde hiezu bekannt gegeben, dass die Berufung vom 8.8.2009 vollinhaltlich aufrechterhalten werde. Ergänzend werde vorgebracht, dass es sich um zwei verschiedene Rechtsakten handeln würde, umso mehr deshalb, da im gegenständlichen Fall aufgrund der Umstrukturierung des Betriebes der Bw. im Jänner 2009 umsatzsteuerrechtlich eine vollkommen neue Situation geschaffen werde. Es werde auch angekündigt, dass die Berufungsentscheidung vom 11.2.2010 mit Klage beim Verwaltungsgerichtshof angefochten werde, sowie aufgrund der gesamten Optik in der Verfahrensführung auch eine strafrechtliche und dienstrechtliche Relevanz der beteiligten Finanzbeamten geprüft werde. Alleine die

rechtliche Aufforderung der ersten Instanz an den UVS (offensichtlich gemeint: UFS), man möge der bisherigen Entscheidungsfindung folgen und die darauf unverzüglich erfolgte Berufungsabweisung ohne tatsächlich auf steuerrechtliche Tatsachen überhaupt einzugehen, lasse massive Bedenken in der Verfahrensführung aufkommen.

Mit Schriftsatz vom 9.3.2010 wurde die Bw. eingeladen detailliert darzulegen, inwiefern durch eine Umstrukturierung des Betriebes umsatzsteuerlich eine vollkommen neue Situation geschaffen worden sei. Die Behauptungen mögen durch geeignete Beweismittel nachgewiesen werden.

Mit Schriftsatz vom 11.4.2010 wurde hiezu bekannt gegeben, dass die Abgabepflichtige ein EDV-Kassensystem im Betrieb installiert habe und sämtliche Umsätze gemäß der Aufzeichnungspflicht der BAO erfasst würden und mit lückenlosen Protokollen jeder Geschäftsfall dokumentiert werden könne. Aus dem bisherigen Beweisergebnis sei unbestritten, dass Prostituierte selbständig erwerbstätig seien und steuerlich erfasst würden. Durch die Ausübung der Prostitution selbständiger Unternehmerinnen in Räumen der Abgabepflichtigen entstehe dem Grunde nach eine "ARGE", eine sogenannte Arbeitsgemeinschaft, wobei jede der Unternehmerinnen selbst steuerlich zu erfassen sei. Im Barraum sowie an der Eingangstüre werde eindeutig mit Hinweisschildern und für jedermann erkennbar hingewiesen, dass allfällige Prostitutionsleistungen ausschließlich auf Wag und Gefahr, Kosten, Nutzen und Rechnung der Prostituierten erfolge und keinerlei wie immer geartete Haftung oder Ansprüche auf den Lokalbetreiber abzuleiten seien. Die Abgabepflichtige trete sohin eindeutig als Agent auf, was auch durch die Gewerbeberechtigungen rechtlich dokumentiert sei. Im Verfahren RV/1418-L/10 verwechsle die mittlerweile beim VwGH belangte Behörde einerseits das von der Abgabepflichtigen ausgeübte Gewerbe der "Beherbergung" mit "Vermietung und Verpachtung" und fordere zum Nachweis vollkommen rechtswidrig das Vorliegen von Mietverträgen zum Nachweis einer Vermietung. Es werde keine Fremdenpension, Privatzimmervermieter oder Hotels in Österreich geben, die mit Gästen einen Mietvertrag über Beherbergung abschließen würden. Fakt sei, dass die Abgabepflichtige die zur Verfügung stehenden Zimmer an die Prostituierten stundenweise vermiete und auch so wie üblich mit Zimmerrechnung fakturiere. Das Rechtsgeschäft komme sohin zwischen Abgabepflichtiger und selbständiger Prostituierte zustande und nicht mit dem Freier der Prostituierten und der Abgabepflichtigen. Dies werde dem Freier von Prostituierten auch eindeutig durch Hinweisschilder über die rechtliche Situation zur Kenntnis gebracht. Das Inkasso von Prostitutionserlösen werde ausschließlich von der Prostituierten selbst beim Freier vorgenommen. Die Bezahlung der benutzten Zimmer erfolge gegen Legung einer Zimmerrechnung durch die Prostituierte. Es erfolge sohin weder ein Leistungsaustausch zwischen der Abgabepflichtigen und dem Freier, noch ein

Rechtsgeschäft oder eine Rechtshandlung. Es würden von der Abgabepflichtigen eindeutig keine Prostitutionserlöse vereinnahmt. Die Annahme der Abgabenbehörde, dass es sich bei Erlösen aus Getränkekonsumentation und Prostitutionserlösen um eine Einheitlichkeit der Leistung handle, sei rechtswidrig, da die Leistungen auf mehrere eigenberechtigte und selbständige Rechtsträger verteilt sei und hinsichtlich Prostitutionserlösen kein innerer Leistungsaustausch zwischen der Abgabepflichtigen und dem Freier stattfinde. Eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde, es handle sich um eine wirtschaftliche Einheitsleistung, verstöße gemäß § 20 BAO gegen bürgerliches Recht der freien Gestaltung von Tätigkeiten eigenberechtigter Rechtspersönlichkeiten. Anzumerken sei weiters, dass das Prüfungsorgan in seiner Niederschrift vom 7.7.2009 selbst die von der Abgabenbehörde der Abgabepflichtigen rechtswidrig zugeordneten und als Prostitutionserlöse bezeichneten Erlöse als Beherbergung bezeichne, aber fälschlicherweise mit 20 % besteuere. Alleine aus diesem Umstand seien die Umsatzsteuernachverrechnung und die Zurechnung von Umsatzsteuer für die Abgabepflichtige rechtswidrig, da sie nicht mit der Niederschrift als Beweisdokument konform gehe und darüber hinaus gemäß Umsatzsteuergesetz rechtswidrig sei. Dem Schriftsatz beigelegt wurde die Kopie einer Hinweistafel mit folgender Aufschrift: *"Liebe Gäste! Das D informiert, dass alle Damen selbständige Unternehmerinnen sind und auf eigene Rechnung, Wag und Nutzen arbeiten. Sämtliche Vereinbarungen hinsichtlich Dienstleistungen sind ausschließlich mit den Damen selbst zu treffen und nicht mit dem Nachtclub D . D - Nachtclub-Bar E. F."*. Ebenfalls beigelegt wurden zwei Ausdrucke von Fotos, auf denen ersichtlich ist, wo diese Hinweistafeln angebracht sind. Schließlich wurden die Kopien von zwei Barrechnungen vorgelegt, in welchen für eine 30-minütige Zimmerbenutzung 22,00 €, für eine einstündige Zimmerbenutzung 38,00 € und für eine 45-minütige Zimmerbenutzung 28,00 € in Rechnung gestellt und die Umsatzsteuer mit 10 % berechnet wurde.

Mit Schriftsatz vom 15.8.2010 ersuchte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates die Abgabenbehörde erster Instanz die Richtigkeit des Berufungsvorbringens hinsichtlich Umstrukturierung des Betriebes zu überprüfen und dem Beweisantrag auf Anberaumung eines Lokalaugenscheines Rechnung zu tragen.

Bei dem am 15.5.2010 durchgeführten Lokalaugenschein wurde folgende Feststellung getroffen:

Lokalaugenschein im Betrieb E

Die Belegsammlung von Jänner bis März 2009 wurde beim Lokalaugenschein nicht vorgelegt, obwohl diese von mir telefonisch angefordert wurde. Diese Einsicht wäre wichtig gewesen, um zu klären ob die Zimmerabrechnung mit den Mädchen bereits in diesem Zeitraum erfolgte. Meiner Erinnerung nach, waren solche Rechnungen während der Umsatzsteuerprüfung im Juni 2009 in der Belegsammlung nicht vorhanden – dies konnte jetzt nicht überprüft werden. Lt. Herrn R steht mir eine nochmalige Einsichtnahme in die Belege nicht zu, weil ich sie bereits gesehen habe und Belegkopien angefertigt habe. Eine Belegkopie über eine Zimmerabrechnung befindet sich nicht im Arbeitsbogen.

Die Abrechnung der Getränke mit den Kunden und die Abrechnung der Zimmerbenützung mit den jeweiligen Prostituierten erfolgt mit einem EDV-Kassenprogramm mit Fakturierung, das auf einem Notebook läuft. Dieses System wird vermutlich erst ab April 2009 durchgeführt. Die vorherige Erfassung der Geschäftsfälle erfolgte auf einem Excelprogramm. Diese Excelausdrucke befinden sich im Arbeitsbogen zur Umsatzsteuerprüfung. Auszüge aus dem Programm – Bons und Rechnungen wurden eingesehen. Pro Tag wird eine Abrechnung mit den Mädchen für die Zimmernützung gestellt und die Mädchen zahlen bei Übergabe der Rechnung den Betrag bar an Frau F. Die Mädchen rechnen ihre Dienstleistungen mit dem Gast ab und müssen keine weiteren Zahlungen an Frau F leisten. Wenn ein Mädchen mit dem Gast Sekt oder Champagner trinkt, ist sie am Umsatz von Frau F in Form einer Provision beteiligt. Wenn ein Mädchen nach Betriebsschluss im D übernachtet muss sie dafür keine Miete bezahlen.

Alle Abläufe sind in M und in E gleich.

An der Eingangstür zum Betrieb in E wird der Kunde darauf aufmerksam gemacht, dass die Mädchen selbständig auf eigene Rechnung und Gefahr arbeiten.

Am 31.5.2010 richtete die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates folgendes Schreiben an die Bw.:

„Dem Antrag vom 11. April 2010 auf Durchführung eines Lokalaugenscheines wurde am 19. Mai 2010 entsprochen. Eine Niederschrift wurde Ihnen ausgehändigt. Es konnte nicht festgestellt werden, seit wann die Abrechnung mit einem EDV-Kassen-Programm mit Fakturierung erfolgt. Sie werden daher ersucht einen Nachweis zu erbringen, wann dieses System installiert wurde. Weiters möge die Belegsammlung für den berufungsgegenständlichen Zeitraum Jänner bis März 2009 zur Einsichtnahme vorgelegt werden.“

Schließlich mögen Name und Anschrift von zumindest drei Personen (Prostituierte, Kellner, Kunden,...) bekannt gegeben werden, die über die Geschäftsvorgänge in der Zeit von Jänner bis März 2009 als Zeugen befragt werden können.

Als Termin zur Beantwortung des gegenständlichen Schreibens wird der **15. Juni 2010** vorgemerkt.“

Das Schreiben wurde am 7.6.2010 durch Hinterlegung zugestellt.

Am 20.7.2010 wurde folgendes Schreiben an die Bw. gerichtet:

„Sie haben leider übersehen, das ho. Schreiben vom 31. Mai 2010 einer Beantwortung zuzuführen und werden nunmehr ersucht, dies bis **10. August 2010** nachzuholen. Sollten bis dahin die angesprochenen Unterlagen nicht vorgelegt bzw. keine Zeugen namhaft gemacht werden, wird davon ausgegangen, dass im berufungsgegenständlichen Zeitraum die Geschäftsabwicklung der Sachverhaltsdarstellung der ho.

Berufungsentscheidung vom 11. Februar 2010, RV/1418-L/09, entspricht.“ Dem Schreiben beigelegt wurde eine Kopie des Schriftsatzes vom 31. Mai 2010.

Das Schreiben wurde am 23.7.2010 durch Hinterlegung zugestellt.

Am 10.8.2010 langte beim Unabhängigen Finanzsenat ein Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw. ein. Es werde Bezug auf das Schreiben vom 20.10.2010 (richtig: 20.7.2010) genommen und vorab mitgeteilt, dass das angesprochene Aufforderungsschreiben vom 31.5.2010 in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters nicht eingetroffen sei. In der Angelegenheit selbst stelle er zur Aufforderung vom 20.7.2010, eingegangen am 21.7.2010, den Antrag auf Erstreckung der Frist bis zum 24.8.2010, da er erst seit 9.8.2010 wegen Urlaub wieder in der Kanzlei sei und sohin die gesetzte Frist ungebührlich kurz sei, insbesondere um allfällige Zeugen im Bereich der Gäste namhaft machen zu können.

Die Fristverlängerung wurde stillschweigend gewährt, eine Beantwortung des Schreibens vom 31.5.2010 erfolgte bis dato nicht, die angeforderte Belegsammlung wurde nicht vorgelegt, es wurden keine Zeugen namhaft gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Verfahren zur Geschäftszahl RV/1418-L/09 wurde folgender – für das gegenständliche Verfahren relevanter - Sachverhalt festgestellt:

„Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz festgestellt, dass die Bw. oder eine Vertrauensperson Prostitutionserlöse zur Gänze vorab kassieren würde und eine Auszahlung an die jeweiligen Mädchen erst am Ende der Schicht bzw. bei Sperrstunde durch die Betreiberin oder einer ihr vertrauten Person erfolgen würde. Die Mädchen erhalten 62 % der Zimmererlöse, die Bw. behält 38 %. Weiters erhalten die Mädchen Trinkprozente von den mit den Gästen gemeinsam konsumierten Getränken. Zusätzlich haben die Mädchen, wenn sie mit einem Gast auf das Zimmer gegangen sind, ein Taggeld von 10,-- € pro Nacht an die Betreiberin zu entrichten. Sämtliche andere organisatorischen Tätigkeiten, wie Festlegung der Öffnungszeiten, Beschaffung der Getränke, Schaltung von Werbung und Kreditkartenabrechnungen werden nur persönlich von der Bw. erledigt. Aufgrund dieser Vorgangsweise stellen die gesamten Zimmererlöse Umsätze der Bw. dar, eine Aufteilung des Entgeltes auf mehrere Leistungen ist ausgeschlossen.“

Das nunmehr durchgeführte Ermittlungsverfahren brachte keine Anhaltspunkte dafür, dass der für den Zeitraum Jänner bis März 2009 festgestellte Sachverhalt umsatzsteuerlich anders zu beurteilen wäre als der im Verfahren zu RV/1418-L/09 festgestellte Sachverhalt. Der Bw

wurde wiederholt die Möglichkeit geboten, ihrerseits Nachweise und Beweise dafür zu bringen, dass im gegenständlichen Verfahren eine andere umsatzsteuerliche Beurteilung zulässig und notwendig wäre. Diese Möglichkeit wurde von der Bw bzw. ihrem steuerlichen Vertreter nicht genutzt. Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates sieht sich daher gezwungen, hinsichtlich der Einheitlichkeit der Leistung (Bar- und Bordellbetrieb) an der rechtlichen Beurteilung der Berufungsentscheidung zu RV/1418-L/09 festzuhalten, auf welche ausdrücklich verwiesen wird, umso mehr, als die dagegen eingebrachte Beschwerde vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Juni 2010, GZ 2010/15/0059, als unbegründet abgewiesen wurde.

Sowohl die Judikatur als auch die Literatur hat sich schon mehrfach mit dem Problem der Einstufung der Prostituierten und der Erfassung der von ihnen tatsächlich erwirtschafteten Umsätze, sowie mit der Frage der Zurechnung der Zimmerumsätze auseinandergesetzt; vgl. dzgl. Laudacher UFSaktuell 2004/9, UFS in RV/0677-W/02 vom 19. November 2003, RV/0442-W/04 vom 22. März 2005, RV/0089-W/05 vom 18. Dezember 2007, VwGH vom 23.09.2005, GZ 2003/15/0147 und vom 24.01.2007, 2003/13/0138.

Wenn sich im vorliegenden Fall der Vertreter der Bw. an der Bezeichnung "Bordellbetrieb" stößt, so sei darauf hingewiesen, dass dies die allgemein übliche Bezeichnung für einen Betrieb ist, in welchem den vorwiegend männlichen Gästen Getränke und Prostitutionsleistungen angeboten werden. Weiters ist es für die steuerrechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles irrelevant, ob die Bw. Separees oder ordentliche, abschließbare Zimmer zur Verfügung stellt.

Unbestritten steht fest, dass das Inkasso der Prostitutionsleistungen von der Bw. erfolgt ist. Von diesem inkassierten Entgelt haben die Prostituierten bei Sperrstunde ihren Anteil ausbezahlt erhalten. In diesem Zusammenhang ist die Aussage der Bw. vom 23. April 2008 von Bedeutung, wonach die monatliche Abzugsteuer für die Prostituierten von ihr von den vereinnahmten Zimmerumsätzen einbehalten und an das Finanzamt überwiesen worden ist. Minusbeträge hat es dann gegeben, wenn sie den Mädchen für gewisse Anschaffungen oder Ausgaben Geld vorgestreckt habe.

Unbestrittenmaßen stellte die Bw. auch die Räumlichkeiten samt entsprechender Ausstattung zur Ausübung der Prostitution zur Verfügung, sorgte für die Organisation des Betriebes (Zimmereinteilung), betrieb Werbung, ermöglichte Kunden in ihrem Betrieb den Erhalt von Prostitutionsleistungen, sorgte regelmäßig für die Anwesenheit von Prostituierten während der Öffnungszeiten und kassierte von den Kunden das Entgelt für die Konsumation von Getränken sowie für sexuelle Leistungen der Prostituierten. Aus all diesen Fakten ergibt sich die begründete Schlussfolgerung der wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit der

Prostituierten von der Bw. einerseits und zum anderen die Eingliederung der Prostituierten in den betrieblichen Organismus des Betriebes. Wenn der Vertreter der Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, dass die Bw. es den Prostituierten überlassen hätte, weisungsfrei für ihre Kleidung zu sorgen, so ist dem entgegen zu halten, dass beispielsweise Verkäuferinnen oder Kellnerinnen vielfach ihre Kleidung selbstständig wählen können, ohne dass jemand daran zweifeln würde, dass der von ihnen erzielte Umsatz dem Unternehmer und nicht der Verkäuferin oder Kellnerin zuzurechnen sei.

In ständiger Rechtsprechung und Entscheidungspraxis wird die Rechtsmeinung vertreten, dass die Konsumation von Getränken bei derartigen Betrieben – gleichgültig ob als Bordellbetrieb im engeren Sinn oder als Animierbetrieb anzusehen – regelmäßig Teil der Hauptleistung sei, um den Betreiber entsprechend höhere Einnahmen zu sichern. Eine Aufteilung des vom Kunden erbrachten Entgeltes auf mehrere Leistungen ist ausgeschlossen, weil es sich dabei nicht um voneinander unabhängige selbstständige Leistungen handelt. Die Kundenerwartung liegt nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Erfüllung sexueller Wünsche.

Auch die Berufungsausführungen, wonach es widerrechtlich sei, zwischen der Bw. und den Prostituierten ein Angestelltenverhältnis anzunehmen, weil dieses die Bestimmungen des Strafgesetzbuches verletzen würde, vermag der gegenständlichen Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil es gegenständlich nicht von Bedeutung ist, ob die Prostituierten ihrerseits ihre Leistung der Bw. gegenüber als Dienstnehmerinnen oder als selbstständig Tätige (Subunternehmer) erbracht haben.

Der steuerliche Vertreter der Bw behauptet zwar, dass der Betrieb der Bw so umstrukturiert worden sei, dass umsatzsteuerlich eine völlig neue Situation geschaffen worden sei. Ein diesbezüglicher Beweis wurde jedoch nicht erbracht. Es wurden Fotoausdrucke vom Eingangsbereich und von einem Hinweisschild vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass alle Damen selbstständige Unternehmerinnen seien und auf eigene Rechnung, Wag und Nutzen arbeiten würden. Diese Beweismittel können der gegenständlichen Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil einerseits nicht nachgewiesen werden konnte, ob diese Hinweisschilder im berufungsgegenständlichen Zeitraum überhaupt schon angebracht waren und andererseits der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24. Juni 2010, ZI 2010/15/0059, ausgesprochen hat, dass auch der leicht wahrnehmbare Aushang, wonach allfällige Leistungen der Prostituierten auf deren Wag und Gefahr, Kosten und Nutzen sowie Rechnung stattfänden, keine andere Zuordnung der von der Bw kassierten Beträge erlaubt.

Schließlich ist auf den Umstand zu verweisen, dass im Entgelt, welches die Bw für die Lieferung von Getränken von den Kunden erhält, der Umstand berücksichtigt ist, dass sie

ihren Kunden in ihren Räumlichkeiten die Möglichkeit bietet, auch sexuelle Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen. Dies ist ja auch der Grund, warum Getränke in Animierlokalen regelmäßig deutlich teurer sind als in anderen Lokalen. Das bedeutet, dass die Bw den Kunden nicht nur Getränke liefert, wie dies der steuerliche Vertreter der Bw darzustellen versucht, und auch nicht nur für die Getränkeliieferung Entgelt erhält.

In der Berufung vom 10. Juli 2009 wird darauf hingewiesen, dass die Bw. keine Separees vermierte, sondern exklusiv eingerichtete, vollwertige Zimmer. In diesem Zusammenhang darf auf das Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Mai 2010, GZ 2006/15/0290, verwiesen werden, wonach es bei der steuerlichen Beurteilung keinen entscheidenden Unterschied macht, ob die Prostitutionsleistungen in einem Separee oder in (verschließbaren) Zimmern angeboten werden.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. September 2010