

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. jur Heinrich Balas, Operngasse 18/12a-16, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 5. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 7. Juni 2018 betreffend Umsatz-, Körperschafts- für das Jahr 2016, Haftung Kapitalertragsteuer 1-12/2016 sowie 1-10/2017 und der Beschwerde vom 23.01.2019 betreffend die Bescheide vom 14.01.2019 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2017 und Haftung Kapitalertragsteuer betreffend 11-12/2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Einleitung:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob bei der Bf., eine GmbH, die zwei Geschäftslokale (Studios) betreibt, in welchen Sexdienstleistungen von Prostituierten angeboten werden, gewerbliche Einkünfte vorliegen unter Einschluss der Einkünfte aus der Tätigkeit der Prostitution oder ob es sich bei der Tätigkeit der Bf. um reine Zimmervermietung und Vermittlungsleistungen handelt und daher nur die Einkünfte aus dem Vermittlungsvertrag in Höhe von 50% eines Teils der Einnahmen bei der Bf. zu versteuern sind.

I. Verfahrensgang

Mit Niederschrift vom 25.02.2018 stellte die Außenprüfung des Finanzamtes fest, dass aufgrund der schweren formellen Aufzeichnungsmängel 20% des Umsatzes hinzu geschätzt wird. Damit werde den Einwendungen des Bf. und seiner steuerlichen Vertretung Rechnung getragen. Die Außenprüfung rechnete sämtliche Umsätze der Prostituierten der Bf. zu, da ihre Leistungen der Bf. zuzuordnen seien.

Mit Bericht vom 25.05.2018 begründete die Außenprüfung ihre Feststellungen wie folgt:

*„ Tz. 1 Allgemeines: DVR-Nr.: ***1***; Steuernummer: ***BF1StNr1***, BV-***2***, ABINr.: 125005/18. Die ***Bf1*** betreibt ab 04/2016 zwei Studios mit Sexdienstleistungen an den folgenden Standorten:-***3*** (***5***) und ***4*** (***6***). Auf der jeweiligen, vom Studio betriebenen Homepage werden diverse Sexdienstleistungen über verschiedene Prostituierte angeboten. Tz. 2 Leistungen der Prostituierten: Die steuerliche Vertretung nimmt am 16.03.2018 wie folgt Stellung zur Tätigkeit der Prostituierten in den Studios: Die Dienstleistung der Prostituierten für die ***Bf1*** werde auf Basis eines Vermittlungsvertrages vereinbart. Dieser Vereinbarung ist ein Leistungs- und Preisverzeichnis angeschlossen. Mit diesen Leistungen und Preisen beauftrage die Prostituierte die ***Bf1*** sie zu bewerben und die dargestellten Tätigkeiten ergäben sich aus dem Vermittlungsvertrag. Als Vergleich dazu wird die Tätigkeit einer Immobilienvermittlung angeführt. Der Geschäftsführer (***7***) bestreitet, dass er die Arbeitszeiten der einzelnen Prostituierten einteile. Die auf der Homepage angegebenen Zeiten entsprächen den von den Prostituierten gewünschten Zeiten und der Geschäftsführer koordine diese bloß. Sämtliche Prostituierte geben in den Personenblättern an, dass sie selbstständig seien. Das sei zu würdigen. Aus der Suggestivfrage des Fragebogens der Betriebsprüfung "Ich arbeite derzeit für..." sei keine organisatorische Einbindung abzuleiten. Dazu führt die Betriebsprüfung an: Sachverhalt: Im laufenden Prüfungsverfahren wurde von der Betriebsprüfung eine nichtselbstständige Dienstnehmereigenschaft der Prostituierten für ***21*** GmbH im Zuge des Parteiengehörs erwogen. Nach Würdigung aller Sachverhaltselemente, des Vermittlungsvertrages, der tatsächlichen Gegebenheiten und der Stellungnahmen der steuerlichen Vertretung kommt die Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass die Prostituierten durch ihr unregelmäßiges Tätigwerden und durch ihre unterschiedliche Häufigkeit im Auftreten etwas freier sind als nichtselbstständige Beschäftigte und daher als freie Dienstnehmerinnen im Sinne einer Selbstständigkeit zu werten sind. Die Prostituierten sind in die Struktur des Betriebes "***Bf1***", der in Form einer von der GmbH betriebenen Homepage nach außen hin als solcher auftritt, eingebunden und integriert. Die Kontinuität eines eigenständig nach außen auftretenden, großen und übergeordneten Betriebes der ***21*** GmbH kann nur durch die Prostituierten und deren Nutzen der Ressourcen des Betriebes, nämlich der Räumlichkeiten und sämtlicher Infrastruktur, funktionieren. Die ***21*** GmbH betreibt und wartet die Homepage des Sexstudios. Das geprüfte Unternehmen bietet dort für jede einzelne Prostituierte alle Leistungen (diverse Sexdienstleistungen und*

Fotographien der Prostituierten) samt einer Preisliste an. Des Weiteren werden auf der Homepage Haus- und Hotelbesuche für die Kunden angeboten, wobei laut Auskunft der Telefonistinnen, Herr ***8***, Vater des Geschäftsführers ***7*** und Angestellter des geprüften Unternehmens als Chauffeur der Prostituierten fungiert. Bettwäsche, Handtücher und Getränke (es gibt in den Studios einen Getränkekühlschrank mit nichtalkoholischen Getränken sowie Sekt und Bier) werden vom Studio für die Prostituierten und deren Kunden bereitgestellt. Die Reinigung des Studios wird ebenfalls von der geprüften Gesellschaft übernommen. Auf der Homepage sind die Öffnungszeiten der beiden Studios festgelegt. Welche Prostituierten in den jeweiligen Studios zu den auf der Homepage angegebenen Zeiten tätig werde, wird vom Geschäftsführer (Herrn ***7***) der ***21*** GmbH koordiniert. Dies hat dieser mündlich gegenüber dem Betrugsbekämpfungskoordinator und der Kriminalpolizei bei der Kassennachschau am 13.09.2017 im Studio in ***15*** Wien angegeben. Darüber wurde von der Betriebsprüfung ein Aktenvermerk aufgenommen, der der steuerlichen Vertretung im Laufe des Prüfungsverfahrens zur Kenntnis gebracht wurde. Es erscheint dies auch logisch und nachvollziehbar, da durch ein willkürliches Kommen und Gehen der einzelnen Prostituierten im Studio der Betrieb nicht sinnvoll aufrechterhalten werden könnte. So wären an einem Abend etwa 20 Prostituierte zugegen, während an einem anderen Abend nur ein bis zwei Damen anwesend wären. Die Betriebsprüfung konnte im Zuge der Kassennachschau in beiden Studios feststellen, dass abends jeweils 8 Prostituierte zugegen waren. Die Prostituierten arbeiten stets einige Monate/Wochen in einem Sexstudio und wechseln dann in ein anderes Etablissement. Die Organisation dieser Schichtwechsel kann auch nur durch den jeweiligen Studiobetreiber koordiniert werden. Fortsetzung: Tz. 2 Leistungen der Prostituierten: Des Weiteren bewirbt die ***21*** GmbH die Leistungen der Studios auf der Internetseite ***9*** wo von dieser wie folgt beworben wird: 15 min € 50,00 30 min € 70,00 60 min €100,00. Das gesamte Entgelt für die jeweilige Leistung wird von der Prostituierten am jeweiligen Zimmer vom Kunden übernommen und nach ausgeführter Sexdienstleistung bei der Telefonistin an der Rezeption von der Prostituierten abgegeben. Dies konnten die Organe der Betriebsprüfung bei den beiden unangekündigten Besichtigungen der Studios wahrnehmen. Die Telefonistin gibt das gesamte, von den Prostituierten vereinnahmte Entgelt der jeweiligen Prostituierten in eine Lade unter der Rezeption. Bei der Schlussbesprechung am 26.04.2018 wurde dieser Sachverhalt mit dem Geschäftsführer, Herrn ***18*** nochmals eingehend erörtert. Die Frage der Betriebsprüfung, woher die Telefonistin bei Geschäftsschluss dann wisse, welche Prostituierte wie viel für ihre Tagesleistung zu bekommen habe, konnte er nicht beantworten. Er glaube, dass die Prostituierte nur jenen Teil des Entgelts an die Telefonistin abgebe, der auf die Zimmeranmietung entfalle. Wo die Prostituierten, die allesamt nur mit leichter Unterwäsche und Stöckelschuhen bekleidet sind, ihren Anteil an Geld körperlich aufbewahrten, konnte er nicht beantworten. Jedenfalls konnten die Organe der Betriebsprüfung bei beiden Betriebsbesichtigungen feststellen, dass die Prostituierten das gesamte Entgelt bei der Telefonistin nach erbrachter Leistung ablieferten. Des Weiteren werden sämtliche Kontrollkarten, auch diejenigen nicht im Studio anwesender Prostituierten bei der Rezeptionistin

aufbewahrt. So wurde die Kontrollkarte einer Prostituierten, die während der Betriebsbesichtigung am 22.08.2018 im Studio in ***10*** Wien gerade auf Hausbesuch war und erst gegen Ende der Betriebsbesichtigung ins Studio zurückkam, in der Rezeption des Studios aufbewahrt. Diese Sachverhaltselemente sprechen alle für einen den Prostituierten übergeordneten Betrieb in Form der Relaxe ***23***. Es werden auf der von der Firma ***11*** betriebenen Homepage neuen Prostituierten Jobs angeboten. Der Betreuer der Prostituierten ist laut Homepage, Herr ***12*** (***8***, Vater des Geschäftsführers und Angestellter des geprüften Unternehmens), der den Prostituierten täglich von 15-05 Uhr für eine professionelle und persönliche Betreuung zur Verfügung steht. Herr ***8*** vermietet als Einzelunternehmer fast allen Prostituierten Wohnräume in der Nähe der Studios. Zusammenfassend wird die ***21*** GmbH wie folgt tätig: Betreuung der Homepage mit sämtlichen Leistungen und Preisen aller Prostituierten- Angebot von Sexdienstleistungen und Haus-/Hotelbesuchen auf der Homepage- Angebot von Sexdienstleistungen im Studio selbst (Die Prostituierten befinden sich bei Betreten der Studios in einem Aufenthaltsraum auf einer Wohnlandschaft und können nach einer kurzen Vorstellung durch die Telefonistin von den Kunden angesehen und für eine Sexdienstleistung in einem der Zimmer ausgewählt werden)- Angebot von Sexdienstleistungen über Inserate in diversen Kontaktmagazinen- Angebot von Sexdienstleistungen (Arbeitszeit samt dazugehöriger Preise) auf ***9*** über Studio ***13***- Buchung von Sexdienstleistungsterminen über die in den Studios angestellten Telefonistinnen per Telefon oder Internet- Zurverfügungstellung sämtlicher Infrastruktur des jeweiligen Studios an die Prostituierten (Homepage mit Leistungen, Preisen und Fotos, Aufenthaltsraum mit Wohnlandschaft für Wartezeiten oder Kundenbesichtigungen, Rezeption mit Barhockern, Zimmer mit Dusche und Bettwäsche, Terminvereinbarungen und Vorstellung durch die Telefonistin, Zurverfügungstellung von Getränken, Zurverfügungstellung des Chauffeurs für die Haus- und Hotelbesuche)- Jobangebote für neue Prostituierte mit persönlicher Betreuung durch einen Angestellten der Studios (***8***)- Indirekte Wohnungsvermittlung in Nähe der Studios für die Prostituierten durch einen Angestellten der Studios (***8***)- Erstellung der einzelnen Profile der Prostituierten auf der Homepage der Studios- Die Geschäftszeiten der Studios sind von der ***21*** GmbH vorgegeben- Die Preise sind für die jeweiligen Leistungen der Prostituierten bei allen Frauen gleich hoch und daher ebenfalls vorgegeben- Das gesamte Entgelt wird nach erbrachter Sexdienstleistung von den Prostituierten bei der Telefonistin abgeliefert- Die Kontrollkarten (auch von nicht anwesenden Prostituierten) befinden sich in der Rezeption der Studios. Fortsetzung: Tz. 2 Leistungen der Prostituierten: Die Fotos der Prostituierten auf der Homepage werden in den Räumlichkeiten der Studios gemacht- Koordination der von den Prostituierten tatsächlich im jeweiligen Studio verbrachten Zeiten zur Ausübung ihrer Tätigkeit durch den Geschäftsführer der ***21*** GmbH (***7***) Rechtliche Würdigung: Auf Grund o.a. Sachverhalts sind sämtliche Prostituierte als freie Dienstnehmerinnen/Unternehmerinnen eine Stufe unter dem Betrieb der Abgabepflichtigen als deren SubunternehmerInnen anzusiedeln. Es wird nicht bestritten, dass die Prostituierten als freie Dienstnehmerinnen als selbstständige Subunternehmerinnen des

Betriebes ***21*** GmbH tätig werden (eine völlige Unterordnung mit Weisungsrecht des Geschäftsführers in den Betrieb der ***21*** GmbH würde eine Nichtselbstständigkeit der Prostituierten auslösen). Bisher wurden sämtliche Erlöse aus den Sexdienstleistungen der Prostituierten von der geprüften Gesellschaft nur in Höhe von rund 50% der gesamten Sexdienstleistung der Umsatzsteuer unterzogen. Laut Werbungs- und Vermittlungsvertrag mit den Prostituierten wurde in Höhe von rund 50% der gesamten Sexdienstleistung das Entgelt für Zimmernutzung, Anteil für Werbung und Telefondienst, sowie die Nutzung von Handtüchern, Leintüchern und Reinigungskostenpauschale als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer herangezogen. Aus den o.a, angeführten Feststellungen ergibt sich, dass die von den Kunden vereinnahmten Gesamtbeträge umsatzsteuerlich dem Betrieb der geprüften Gesellschaft zur Gänze (100%) zuzurechnen sind. Dies bedeutet, dass der erklärte Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nochmals derselbe Betrag im Schätzungswege hinzuzugerechnet wird. Berechnung: siehe Beilage. Tz. 3 Erlöserfassung – Zuschätzung: Zum verwendeten Erlöserfassungssystem nimmt die steuerliche Vertretung am 16.03.2018 wie folgt Stellung: Die Übergabe der Daten im csv-Format sein kein formaler Mangel. Der aktuelle Bargeldbestand sei nicht im Kassensystem zu führen. Die Nachkalkulation des Umsatzes der ***21*** GmbH am Maßstab der Prostituiertenumsätze sei unpassend. Man könne diesen Betrieb nicht mit einem Würstelstand vergleichen. Die Prostituierten können auch an anderen Orten als in den geprüften Studios arbeiten. Eine Ausschließlichkeit ihrer Tätigkeit für ***21*** GmbH wäre rechtlich nicht zulässig. Sachverhalt: Bei Betriebsbesichtigung konnte festgestellt werden, dass die geprüfte Gesellschaft die Erlöse (rund 50% der gesamten Sexdienstleistung das Entgelt für Zimmernutzung, Anteil für Werbung und Telefondienst, sowie die Nutzung von Handtüchern, Leintüchern und Reinigungskostenpauschale) mittels einer Registrierkasse der Marke POSklik erfasst. Am 13.09.2017 wurde seitens der Betriebsprüfung festgestellt, dass die Kasse im Studio, ***15*** Wien, ***22*** nicht per Finanzonline registriert wurde (fehlende Sicherheitseinrichtung). Die Kasse wurde vom geprüften Unternehmen erst nach Begehung durch Finanzbehörde am 03.10.2017 per Finanzonline nachgemeldet. Die Registrierkasse des zweiten Studios, in ***3*** wurde per 11.05.2017 registriert. Das Studio in ***10*** Wien wurde am 22.08.2018 von der Betriebsprüfung unangemeldet besichtigt. Dabei wurde festgestellt, dass eine der Prostituierten von einem Hausbesuch ins Studio zurückkehrte. Für den von dieser Prostituierten laut Vertrag zu entrichtenden ***23*** in Höhe von € 55,00 am 22.08.2017 konnte in der Registrierkasse keine Verbuchung gefunden werden. In der Steuerberatungskanzlei wurden der Betriebsprüfung elektronische Kassendaten erst ab dem 10.05.2017 im csv-Format nachgereicht. Die Daten für den Zeitraum davor wurden nicht übergeben, dies stellt einen groben Mangel in der Vollständigkeit der Erlöserfassung dar. Im gegenständlichen Fall wurde der tägliche gezahlte IST-Stand nicht mit dem rechnerischen SOLL-Stand abgeglichen. Kalkulation: Die Betriebsprüfung hat die vorhandenen Kassendaten statistisch ausgewertet. Dabei wurde festgestellt, dass laut Kassendaten an einem ganzen Tag/Abend (Öffnungszeiten: von 10 Uhr vormittags bis 06 Uhr morgens). Steuerliche Feststellungen: Fortsetzung: Tz. 3 Erlöserfassung Zuschätzung: durchschnittlich je 7 Kunden in

den beiden Studios abgerechnet wurden. Diese geringe Kundenfrequenz widerspricht sowohl der Tatsache, dass in den Studios abends mindestens 8 Prostituierte für mindestens 5 bis 8 Stunden anwesend sind (Angaben der Prostituierten bei der Kassennachschau) und das Studio auch davor und danach mit einigen Prostituierten besetzt sein muss, Stichwort Schichtwechsel (siehe Öffnungszeiten). Die Prostituierten haben in den Fragebögen der Betriebsprüfung angegeben, ausschließlich für ***11*** **23*** GmbH zu arbeiten, es gibt keinerlei Angaben, dass sie parallel zu ***11*** **23*** für einen anderen Betreiber als Prostituierte arbeiten. Diese Ausschließlichkeit der Tätigkeit ist ein Sachverhaltselement, egal ob dies rechtlich erlaubt ist oder nicht. Dies bedeutet, dass auf Grund der in den Kassen erfassten Umsätzen, viele der anwesenden Prostituierten tagelang überhaupt keinen Umsatz machen und im Monat nur 1 bis 2 Kunden bedienen. Diese Prostituierten könnten mit einem derart geringen Umsatz nicht ihren Lebensunterhalt bestreiten bzw nicht einmal ihre Miete bezahlen.

Rechtliche Würdigung: Durch o.a. Feststellungen ist eine passive Überprüfungsfähigkeit der vollständigen Erlöse gemäß § 131 BAO für die Betriebsprüfung nicht möglich, wodurch die steuerlichen Bemessungsrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln sind. In Anlehnung an o.a. Sachverhalt wurde das durchschnittliche Einkommen von repräsentativen Prostituierten (Prostituierte, die länger als einen Monat im jeweiligen Studio arbeiteten) von Juni bis September 2017 (Datenmaterial aus den beiden Registrierkassen) berechnet. Aus diesen monatlichen Durchschnittseinkommen über vier Monate, von Juni bis September 2017, wurde ein Durchschnittseinkommen einer in den Studios von ***11*** arbeitenden Prostituierten errechnet. Dieses so über vier Monate errechnete Durchschnittseinkommen in Höhe von € 793,52 wurde dem höchsten erklärten Einkommen von € 1.200,00 (dies entspricht dem Minimalwert von einem Kunden pro Tag je Prostituierte) gegenübergestellt. Daraus ergibt sich eine Differenz von rund 50% zu den erklärten Erlösen. Die steuerliche Vertretung argumentierte dahingehend, dass viele Prostituierte Zusatzleistungen (diverse Angebote von € 10,00 bis € 30,00 laut Homepage) erbringen und dadurch mehr als die von der Betriebsprüfung errechneten Beträge verdienen. Diesem Argument wurde im Rahmen des Parteiengehörs dahingehend Rechnung getragen, in dem die Zuschätzung der Betriebsprüfung auf 20% zu den erklärten Erlösen reduziert wird. Eine Schätzung dient dazu, die Besteuerungsgrundlagen so nahe an der Lebenswirklichkeit wie möglich zu ermitteln und die Schätzungsmethode (weiche auch immer) muss in sich logisch und schlüssig sein. Kalkulatorische Schätzung: siehe Beilage: Wird, auch bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner, eine Kassa geführt so ist diese jedenfalls ordnungsgemäß zu führen und als Mindestvoraussetzung einer ordnungsmäßigen Kassabuchführung ist jedenfalls einmal täglich der gesamte Bargeld-Kassenstand zu zählen und aufzuzeichnen. In diesem Sinne haben auch die alten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes nichts an Bedeutung verloren:- Erkenntnis vom 21. 5. 1965,166/65 die Kassenführung ist täglich mit dem Kassenstand abzustimmen- Erkenntnis vom 26.5,1961,1216/58 Die Zuschätzung der Betriebsprüfung wird als verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft an den Gesellschafter erfasst und der Kapitalertragsteuer unterzogen. Die Kapitalertragsteuer wird von der Gesellschaft getragen.“

Das Finanzamt erließ am 05.06.2018 und am 07.06.2018 die im Spruch genannten Bescheide und setzte fest:

Körperschaftsteuer 2016 EUR 375,-
 Umsatzsteuer 2016 EUR 66.631,68
 Kapitalertragsteuer 1-10/2016 (Haftung) EUR 14.305,50
 Kapitalertragsteuer 1-10/2017 (Haftung) EUR 13.043,25

Sowie am 14.01.2019:

Umsatzsteuer 2017: EUR 62.190,66
 Kapitalertragsteuer 11-12/2017 (Haftung): EUR 2.524,50

Mit Beschwerden vom 05.07.2018 und vom 23.01.2019 wandte sich die Bf. gegen die genannten Festsetzungen und begründete wie folgt: „*a. Sachverhalt: Meine Mandantin betreibt eine Werbe- und ***23*** für Sexdienstleister. Meine Mandantin wird auf Grund eines Werbe- und Vermittlungsauftrags für den jeweiligen Sexdienstleister tätig. (Verträge liegen im Akt auf) Dem Vertrag ist ein vom jeweiligen Sexdienstleister festgelegtes Leistungs- und Preisverzeichnis angeschlossen Mit Abschluss des Vertrags wird meine Mandantin gegen ein im Vorhinein bestimmtes fixes Entgelt beauftragt, den jeweiligen Sexdienstleister zu bewerben. Die vertragsgemäße Leistung meiner Mandantin besteht in Bewerben der Sexdienstleister auf der agentureigenen Homepage und in diversen einschlägigen Foren in Entsprechung des vom Sexdienstleister festgelegten Leistungs und Preisverzeichnisses. Vermittlung von Kunden für Escorts oder Hausbesuche Zur Verfügungstellung von Räumlichkeiten, samt deren Ausstattung und Reinigung, zur Ausübung der Prostitution=> Telefondienstleistung. Das Leistungs- und Angebotsspektrum meiner Mandantin bezieht sich ausschließlich auf Sexdienstleister und tritt meine Mandantin in keiner Weise mit Kunden der Sexdienstleister in rechtsgeschäftlichen Kontakt. Auszug aus dem Vertrag: Die Auftragnehmerin verrechnet pro Escort - Vermittlung, ein pauschales Werbe- und Vermittlungshonorar in Höhe von EUR 50,00 inkl. USt. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass das Honorar welches die Auftraggeberin den vermittelten Kunden verrechnet ihrer freien Vereinbarung unterliegt, und es steht Ihr jederzeit frei vermittelte Kunden abzulehnen. Die Auftragnehmerin greift in diese Vereinbarung in keiner Weise ein. Das im Auftragschreiben enthaltene Preis- und Leistungsverzeichnis stellt lediglich eine von der Auftraggeberin gewünschte Werbung ihrer Person und Leistungen dar. Die Honorare der Auftraggeberin werden von der Auftraggeberin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vereinnahmt. Die Auftragnehmerin vereinnahmt keine Honorare der Auftraggeberin. Das Entgelt für die Zimmernutzung beträgt 15 Min 30 Min 60 Min EUR 25,00 EUR 30,00 EUR 45,00 und inkludiert die gesetzliche USt, sowie einen Anteil für Werbung und Telefondienst, sowie die Nutzung von Handtüchern, Leintüchern und ein Reinigungskostenpauschale. Die Registrierkasse meiner Mandantin weist ausschließlich diese Dienstleistungskategorien aus und sind in der Kundenverwaltung ausschließlich Sexdienstleister*

angeführt. Zu Beginn der Tätigkeit im April 2016 wurden handschriftliche Aufzeichnungen geführt und letztlich 05/2017 das Registrierkassensystem in Betrieb genommen, wobei es auf Grund eines Fehlers im Starbeleg (bei einer Kasse) erst verspätet, nämlich im Oktober 2017 zu einer Registrierung bei FinanzOnline gekommen ist. b. Verwaltungsgeschehen Mit Prüfungsauftrag von 03.10.2017 wurde eine USO eingeleitet. Es fanden an den 2 Standorten Kontrollen statt. Nach Abgabe der Steuererklärungen 2016 wurde der Prüfungsauftrag in eine Betriebsprüfung für 2016 und eine USO für 1-10/2017 ausgedehnt. Es wurden 2 Themenkreise seitens der BP herausgearbeitet und als Feststellungen der BP manifestiert: a. Zurechnung der Prostitutionsumsätze zum Betrieb meiner Mandantin b. Kalkulationsdifferenzen, da die Kundinnen meiner Mandantin - laut Ansicht der BP Subunternehmerinnen meiner Mandantin - zu wenig verdienen würden. Mit Fragenvorhalt 23.01.2018 gibt die BP die Richtung für die weiteren Ermittlungsschritte bekannt: Zitat: Im laufenden Prüfungsverfahren wurde von der Betriebsprüfung eine nichtselbstständige Dienstnehmereigenschaft der Prostituierten für ***21*** GmbH-im Zuge des Parteiengehörs erwogen. Nach Würdigung aller Sachverhaltselemente, des Vermittlungsvertrages, der tatsächlichen Gegebenheiten und der Stellungnahmen der steuerlichen Vertretung kommt die Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass die Prostituierten durch ihr unregelmäßiges Tätigwerden und durch ihre unterschiedliche Häufigkeit im Auftreten etwas freier sind als nichtselbstständige Beschäftigte und daher als freie Dienstnehmerinnen im Sinne einer Selbstständigkeit zu werten sind. Bereits vor einer Stellungnahme meiner Mandantin, jedoch nach Befragung der anwesenden Sexdienstleister und nach Vorlage der Werbungs- und Vermittlungsaufträge, geht die BP von einem Leistungsverhältnis der Sexdienstleister für meine Mandantin aus, und zieht sogar Dienstverhältnisse der Sexdienstleister zu meiner Mandantin in Betracht. Mit Schreiben vom 09.03.2018 wird zum Fragenvorhalt Stellung genommen und die BP darauf hingewiesen, dass nicht die Sexdienstleister für meine Mandantin arbeiten, sondern umgekehrt meine Mandantin ausschließlich für Sexdienstleister arbeitet. In einem weiteren Schreiben vom 24.04.2018 zur Vorbereitung der Schlussbesprechung wird die BP nochmals ausführlich auf diesen Umstand in der fehlerhaften Sachverhaltsdarstellung hingewiesen. Weiters gelangt die BP zu der fehlerhaften Ansicht, dass meine Mandantin 50% der Prostitutionsumsätze vereinnahmen würde. Die BP geht davon aus, dass der Umsatz der Prostituierten in gleicher Höhe anfallen muss, und die einzelnen Prostituierten von diesen Einnahmen nicht einmal ihre Miete bezahlen könnten. Tatsächlich vereinnahmt meine Mandantin und dokumentiert dies in der Registrierkasse ihr fix vereinbartes Honorar, und ist der Umsatz der Prostituierten meiner Mandantin nicht bekannt. Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass keine Relation zwischen Prostitutionsumsatz und Honorar meiner Mandantin besteht. Ebenfalls mit Schreiben vom 24.04.2018 wurde die BP darauf hingewiesen, dass meine Mandantin nicht 50% des Prostitutionsumsatzes vereinnahmt, sondern einen fixen im Vorhinein vereinbarten Tarif für Ihre Dienstleistung verrechnet. Was die Prostituierten darüber hinaus mit ihren Kunden vereinbaren hat, auf die Verrechnung meiner Mandantin keinen Einfluss. Zitat Schreiben vom 24.04.2018: Dieser Vertrag ist mit den jeweiligen AuftraggeberInnen geschlossen, in deren

Muttersprache übersetzt und beidseitig unterschrieben. Auch wird der Inhalt dieses Vertrags nicht nur unterschrieben und abgelegt, sondern wird von allen Beteiligten auch so gelebt. Es ist daher nicht erkennbar, wie die Bp zu der Feststellung gelangt, dass der jeweilige Umsatz meiner Mandantin 50% der gesamten Sexdienstleistung betragen soll. Auf dieser Fehleinschätzung beruhen alle weiteren - leider - unrichtigen Schlüsse, wie insbesondere die Kalkulation. Die BP kalkuliert anhand von repräsentativen Prostituierten pro Monat, das sind offensichtlich solche, die mehr als 10 Kunden pro Monat haben, und verdoppelt in einem ersten Schritt den erklärten Umsatz meiner Mandantin, um den Umsatz einer Prostituierten zu erhalten und dividiert die Summe derer Umsätze durch deren Anzahl, um so einen durchschnittlichen Monatsumsatz einer Prostituierten zu errechnen. Dieser Betrag wird mit einem Maximalumsatz einer Prostituierten in Relation gesetzt. Aus welcher Erklärung sich dieser Maximalumsatz - wie auch immer als Ober- oder Untergrenze - stammen soll, ist mir nicht bekannt und ist genauso wie die Aussage der BP in der Besprechung vom 09.03.2018, „... ein gutes Mädchen muss doch 3 Kunden am Tag machen ...“ wohl nicht als empirischer Erfahrungssatz Zusehen, sondern als Vorurteil oder Vorstellung der BP, wobei sachlich nicht nachvollziehbar ist: O Was ist ein „gutes“ Mädchen? O Wie ist „müssen“ im gegebenen Zusammenhang zu verstehen? Abgesehen davon, dass die BP ein klar definiertes Ziel vor Augen hat, sich von Fehleinschätzungen und Vorurteilen leiten lässt, besticht sie auch durch Ignoranz in der Sachverhaltsfeststellung. Alle von meiner Mandantin beworbenen Prostituierten bieten Zusatzleistungen gegen ein gesondertes Honorar an, das von EUR 10,00 bis EUR 50,00 je nach gewünschtem Extra reicht. Berücksichtigt man diese „Extras“ im Rahmen der Kalkulation der BP mit EUR 20,00 so ergibt sich ein Durchschnittsverdienst der repräsentativen Prostituierten in Höhe EUR 1.303,40. Dieser Wert liegt über der von der BP selbst genannten Grenze von EUR 1.200,00. Genau hierin liegt der Grund, dass ich im letzten Schreiben argumentiert habe, dass in diesem Fall eine Nachkalkulation nicht wie bei einem Würstelstand durchgeführt werden kann. Wenn dort im Monat (übertrieben dargestellt) 100 kg Senf eingekauft werden aber nur 100 Portionen gebratene Wurst verkauft werden, so ist das ein Grund Kalkulationsdifferenzen festzustellen. Wenn aber hier alleine anhand einer Verdoppelung des Umsatzes des Betriebs auf die Unterdeckung des Lebensunterhaltes der Prostituierten geschlossen wird, ist das unzulässig, da nicht alle individuellen Sachverhaltselemente berücksichtigt werden. Verrechnung von Extras=> Stammkunden der Prostituierten Tätigkeiten außerhalb des Studios (es besteht keine Ausschließlichkeit, auch diese ist eine vorurteilsmäßige Annahme der BP) Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde die Frage a. Zurechnung der Prostitutionsumsätze zum Betrieb meiner Mandantin als Rechtsfrage bezeichnet, mit der sich das BFG auseinandersetzen möge, und die Frage b. Kalkulationsdifferenzen auf eine Zuschätzung von 20 anstelle 50% korrigiert. Im Bericht findet sich in TZ 2 Sachverhalt genau jener einleitende Satz des ersten Fragenvorhalts vom Jänner 2018 wieder, ohne dass auf die in der Schlussbesprechung und schon im davor geführten Schriftverkehr vorgebrachten Argumente gewürdigt wurden. Viel besser noch: Die BP dokumentiert ihre Voreingenommenheit zur Frage Zurechnung der Prostitutionsumsätze ganz eindeutig, in dem sie die eingebrachten Stellungnahmen noch falsch zitiert. So findet sich in TZ 2

1. Satz : „Die steuerliche Vertretung nimmt am 16.03.2018 wie folgt Stellung zur Tätigkeit der Prostituierten in des Studios: Die Dienstleistung der Prostituierten für die ***Bf1*** werde auf Basis eines Vermittlungsvertrags vereinbart" Der gegenständlichen Beschwerde werden alle Stellungnahmen meiner Mandantin beigelegt und findet sich diese Aussage nirgendwo. Alleine auf Grund des vorgelegten Vertrags ist ersichtlich, dass nicht die Prostituierten für meine Mandantin, sondern meine Mandantin im Auftrag der Prostituierten für diese tätig wird. Obwohl mehrfach darauf hingewiesen wurde, dass meine Mandantin ein fixes Entgelt für ihre Leistung erhält, geht die BP in TZ 3 wieder davon aus, dass meine Mandantin rund 50% der gesamten Sexdienstleistung vereinnahmen würde. In TZ 3 des Berichts führt die BP aus, dass das Datenerfassungsprotokoll im Format CSV ein formaler Mangel sei und die Daten erst ab 10.05.2017 vorliegen. „Dies stelle einen groben Mangel in der Vollständigkeit der Erlöserfassung dar". Bereits an dieser Stelle sei erwähnt, dass §§ 131 ff BAO die formellen Erfordernisse der Grundaufzeichnungen regelt und das Vorliegen von bloß händische Aufzeichnungen anstelle von elektronischen Aufzeichnungen bloß ein Mangel an der formellen Ordnungsmäßigkeit sein kann, aber niemals schon per se ein Mangel in der Vollständigkeit der Grundaufzeichnungen. Darüber hinaus wurde mit Mail vom 15.09.2017 die Datenausgabe im Format CSV abverlangt. c. Rechtsausführungen Frage A. Zurechnung der Prostitutionsumsätze Alleine für sich gesehen ist das eine Rechtsfrage. Hier ist es aber auch eine Frage der Sachverhaltsfeststellung. Denn nur wenn ein Sachverhalt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt wurde, kann dieser unter einen Tatbestand subsumiert und daraus die Rechtsfolge abgeleitet werden. Rechtsanwendung ist die Verknüpfung von Sachverhalts- und Tatbestandsverwirklichung (Ehrke-Rabel in Dorlat/Ruppe Steuerrecht II TZ 96). Eine Rechtsfolge kann daher nur eintreten, wenn ein Sachverhalt in all seinen Elementen einen gesetzlichen Tatbestand erfüllt. Dazu Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf RZ 9 f: Um zuverlässig beurteilen zu können, was rechts ist .., muss feststehen..., was sich seinerzeit in der realen Welt zugetragen hat. Darum ist ein richtig, vollständig und wahr aufbereiteter Sachverhalt Grundvoraussetzung (conditio sine qua non) eines richtigen iS von gerechten Spruches (Rechberger in Fasching/Konencny ZPO Vor § 226 RZ1). Die BP bringt keinen Anhaltspunkt vor, der begründet, warum der Darstellung meiner Mandantin kein Glauben geschenkt wird. Meine Mandantin legt als Beweis zahlreiche Vermittlungsaufträge mit Sexdienstleistern vor, aus denen sich eindeutig ergibt, dass die Sexdienstleister Auftraggeber meiner Mandantin sind. Es ist kein Rechtsgeschäft vorliegend, aus dem ersichtlich wäre, dass meine Mandantin mit den Kunden der Sexdienstleister in irgendeine Leistungsbeziehung eintreten würde. All die Sachverhaltselemente, die die BP aufzählt, sind Vertragsgegenstand in der Leistungsbeziehung Prostituierte als Auftraggeber und meiner Mandantin als Auftragnehmer. Zum Thema Beweis ist auf Tanzer/ Unger, BAO 2016/2017 Kommentar zu § 166 ff BAO zu verweisen: Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (zB VwGH 28.6.1995, 89/16/0014). Unter „Glaubhaftmachen" (zB § 138 Abs 1, § 171 Abs 3, § 179 Abs 2, § 308 Abs 1 BAO) versteht man den Nachweis der Wahrscheinlichkeit. Diese unterliegt, wie die

Beweisführung selbst, den Regeln der freien Beweiswürdigung (zB VwGH 28.9.2000, 98/16/0343). Was nicht zu beweisen ist, muss eben glaubhaft gemacht werden, es sei denn, es würde ein förmlicher Beweis von Rechts wegen ausdrücklich verlangt. So kann etwa die bloße Glaubhaftmachung den für die Umsatzsteuerfreiheit von Exporten gem § 7 Abs 5 und 6 UStG geforderten Nachweis der Ausfuhr nicht ersetzen. Bei „Indizienbeweisen“ (= mittelbare oder indirekte Beweise) wird von Indizien (erwiesenen Hilfstatsachen) gestützt auf Erfahrungstatsachen und logische Operationen auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Hauptsache geschlossen (VwGH 26.5.1993, 90/13/0155). Auch der Indizienbeweis kann im Sinne der freien Beweiswürdigung einen „Vollbeweis“ ergeben (vgl VwGH 27.3.2008, 2006/13/0109). Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel (§ 166) Beweismittel im Abgabenverfahren kann alles sein, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, dh nicht nur Urkunden, Zeugenaussagen, Sachverständige und Lokalaugenscheine in einem konkreten Verfahren. Schon aus § 166 BAO („[...] kommt alles in Betracht [...]“) erhellt, dass die vorstehende Aufzählung der in den §§ 168 bis 182 BAO genannten Instrumente nur demonstrativ zu verstehen ist. Verbot vorweggenommener („antizipativer“) Beweiswürdigung ein Da der freien Beweiswürdigung nur aufgenommene Beweise unterliegen, ist es unzulässig, vermutetes Ergebnis noch nicht aufgenommener Beweise vorwegzunehmen (zB VwGH 17.12.2001, 97/14/0134) und den Beweis nicht führen zu lassen. Die freie Beweiswürdigung darf somit erst nach einer vollständigen Beweiserhebung einsetzen (vgl VwGH 23.5.2012, 2011/17/0308). Die einleitenden Worte der BP im Fragenvorhalt vom 23.01.2018 und letztlich der TZ 2 des BP Berichts sind ein Paradebeispiel für Vorweggenommene Beweiswürdigung Zitat: Im laufenden Prüfungsverfahren wurde von der Betriebsprüfung eine nichtselbstständige Dienstnehmereigenschaft der Prostituierten für ***21*** GmbH-im Zuge des Parteiengenhörs erwogen. Nach Würdigung aller Sachverhaltselemente, des Vermittlungsvertrages, der tatsächlichen Gegebenheiten und der Stellungnahmen der steuerlichen Vertretung kommt die Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass die Prostituierten durch ihr unregelmäßiges Tätigwerden und durch ihre unterschiedliche Häufigkeit im Auftreten etwas freier sind als nichtselbstständige Beschäftigte und daher als freie Dienstnehmerinnen im Sinne einer Selbstständigkeit zu werten sind. Die Würdigung des Vermittlungsvertrags kann denkmöglich nur auf ein Auftragsverhältnis von Prostituierte als Auftraggeber und meiner Mandantin als Auftragnehmer schließen lassen, niemals aber auf ein Tätigwerden der Prostituierten als Subunternehmer meiner Mandantin. Gleichmaßen weisen meine Stellungnahmen die BP gerade auf diesen Umstand hin, dass die Prostituierten die Auftraggeber meiner Mandantin sind und nicht umgekehrt. Die Befragung mehrerer Prostituierte hat eindeutig ergeben, dass diese im eigenen Namen und auf eigene Rechnung mit ihren Kunden in eine Leistungsbeziehung eintreten. Deshalb war es der BP ja gerade nicht möglich, ein Dienstverhältnis zu unterstellen. Alle anderen tatsächlichen Gegebenheiten, die die BP hier in einem Wort und an anderer Stelle im BP Bericht aufzählt sind Vertragsgegenstand und daher Leistungsspektrum meiner Mandantin in ihrer Tätigkeit für Prostituierte. Auszug Fragenvorhalt bzw BP Bericht: •

Betreibung der Homepage mit sämtlichen Leistungen und Preisen aller Prostituierten • Angebot von Sexdienstleistungen und Haus-/Hotelbesuchen auf der Homepage • Angebot von Sexdienstleistungen im Studio selbst (Die Prostituierten befinden sich bei Betreten der Studios in einem Aufenthaltsraum auf einer Wohnlandschaft und können nach einer kurzen Vorstellung durch die Telefonistin von den Kunden besichtigt und für eine Sexdienstleistung in einem der Zimmer ausgewählt werden) • Angebot von Sexdienstleistungen über Inserate in diversen Kontaktmagazinen • Buchung von Sexdienstleistungsterminen über die in den Studios angestellten Telefonistinnen per Telefon oder Internet • Zurverfügungstellung sämtlicher Infrastruktur des jeweiligen Studios an die Prostituierten (Homepage mit Leistungen, Preisen und Fotos, Aufenthaltsraum mit Wohnlandschaft für Wartezeiten oder Kundenbesichtigungen, Rezeption mit Barhockern, Zimmer mit Dusche und Bettwäsche, Terminvereinbarungen Telefonistin, und Vorstellung Zurverfügungstellung von durch die Getränken, Zurverfügungstellung des Chauffeurs für die Haus- und Hotelbesuche). An dieser Stelle ist anzumerken, dass die übrigen angeblichen tatsächlichen Gegebenheiten teilweise falsch sind bzw haben nichts mit der Sachverhaltserhebung im Falle meiner Mandantin zu tun haben. ZB die Fotos der Prostituierten seien alle im Betrieb meiner Mandantin aufgenommen worden , diese Behauptung ist nicht richtig. ZB Wohnungsvermietung durch den Vater des Eigentümers und Geschäftsführers meiner Mandantin an Prostituierte. Schon aus Gründen des Steuergeheimnisses und des Trennungsprinzips zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern bzw deren nahen Angehörigen haben derartige Feststellungen im Prüfbericht meiner Mandantin nichts verloren. Die BP sammelt und „würdigt“ die Beweise, um das von ihr gewünschte Ergebnis zu erreichen. Die Rechtsanwendung erfolgt hier in der Richtung: 1. Gewünschte Rechtsfolge: Zurechnung von Prostitutionsumsätzen zum Betrieb meiner Mandantin. 2. Erforderlicher Tatbestand: Einbindung von Prostituierten in einen übergeordneten Betrieb 3. Beweiswürdigung: willkürliche Auslegung der aufgenommen Sachverhaltselemente unter Ausblendung sämtlicher Argumente die für die Ansicht meiner Mandantin sprechen. Dazu Tanzer/Unger, BAO 2016/2017 Aufl. 5 (2017), Seite 186 Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) Dieser Grundsatz bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Ausschlaggebend ist lediglich der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (zB VwGH 24.2.2005, 2004/16/0232). In „freier Überzeugung“ (so §167 Abs 2 BAO) kann die Behörde von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen annehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (so für viele VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168). Auch die sogenannte „Angehörigenjudikatur“, wonach Verträge zwischen miteinander verbundenen Rechtsträgern „nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden“ müssten, um steuerlich anerkannt zu werden, ist keineswegs zu verabsolutieren. Es handelt sich dabei nicht um ein „freischwebendes Dogma“,

sondern nur um eine Ausprägung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung (so deutlich VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061). Freie Beweiswürdigung bedeutet eben nicht, dass die BP einen frei erfunden Sachverhalt annehmen kann, um die gewünschte Rechtsfolge zu erreichen, das ginge schon weit über die iS Art 7 B-VG verfassungsrechtlich bedenkliche Willkür hinaus. Auch wirtschaftlich betrachtet führt die Auslegung des Sachverhalts iS der BP zum einem sinnlosen Ergebnis: Es ist objektiviert, dass sämtliche beworbenen Sexdienstleister Extras anbieten und verrechnen. Weiters ist objektiviert, dass meine Mandantin nicht 50% sondern einen fixen Tarif für ihre Leistungen in Abrechnung bringt. Ebenfalls ist objektiviert, dass die Sexdienstleister nur diesen fixen Tarif an meine Mandantin bezahlen und der Prostitutionsumsatz bei ihnen verbleibt. Folgt man der Annahme der BP müsste meine Mandantin in einem ersten Schritt alle Umsätze vereinnahmen und in einem zweiten Schritt den Bruttoanteil der Prostituierten zur Auszahlung bringen. Wie die Berechnung der Mehrabgaben durch die BP (Beilage zum Bericht) zeigt, erhöht sich der steuerliche Verlust von rund EUR - 7.950,00 selbst bei einer Zuschätzung von 20% der Umsätze auf rund EUR -14.680,00. Also der Verlust verdoppelt sich. i Das hat seinen Grund aber nicht in einer Fehlkalkulation meiner Mandantin, sondern in einer falschen und missbräuchlichen Sachverhaltsauslegung durch die BP. Berücksichtigt man in dieser Berechnung, dass die Prostituierten Extras verrechnen, so ergibt sich das Paradoxon, dass mit steigendem Umsatz der Prostituierten der Umsatz des Betriebs negativ wird:

	0,25 h	0,5 h	Grundpreis der Prostituierten	Extra 1	Extra 2	Extra 3	Summe	Ust	Betrieb	It. BP	Anteil Prostituierte	Anteil Studio	Nettoplanumsatz des Betriebs	Grundpreis der Prostituierten	Extra 1	Extra 2	Extra 3	Summe	Ust	Betrieb	It. BP	Anteil Prostituierte	Anteil Studio	Nettoplanumsatz des Betriebs																																				
15,00	55,00	20,00	29,17	0,25 h	0,5 h	50,00	20,00	40,00	20,00	40,00	1 h	70	70	20,00	120,00	20,00	70,00	30,00	41,67	1 h	20,00	40,00	HB	100	100	20,00	130,00	21,67	75,00	28,33	41,67	20,00	40,00	110	110	Summe	Ust	Betrieb	It. BP	Anteil Prostituierte	Anteil Studio	Nettoplanumsatz des Betriebs																		
110,00	18,33	85,00	6,67	20,83	0,25 h	50,00	20,00	40,00	50,00	160,00	26,67	135,00	1,67	20,83	130,00	21,67	95,00	13,33	29,17	0,5 h	20,00	40,00	50,00	180,00	30,00	145,00	5,00	29,17	160,00	26,67	110,00	23,33	41,67	1 h	70	20,00	40,00	50,00	210,00	35,00	160,00	15,00	41,67	170,00	28,33	115,00	21,67	41,67	HB	100	20,00	40,00	50,00	220,00	36,67	165,00	13,33	41,67	110	Insgesamt lässt sich feststellen, dass nach Ansicht der BP zum Sachverhalt der Umsatz des Betriebs bei steigenden Umsätzen der Prostituierten immer niedriger wird. Am Beispiel einer Zimmervermietung für 15 Minuten lässt sich das grafisch wie folgt darstellen:

Umsatzentwicklung lt. Ansicht BP 25 20 15-10 0-5 1 2 3 Planumsatz Umsatz lt. BP Über die Frage der Sachverhaltsfeststellung geht die Frage nach dem leistungserbringenden Unternehmer hinaus: meisten Das fiskalpolitische Motiv dieser Vorgehensweise liegt klar auf der Hand. Die steuerliche Gebärung der Prostituierten ist nur schwer zu überwachen, grundsätzlich liegt Kleinunternehmereigenschaft iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG vor. Auf Grund häufig wechselnder Wohnsitze und der damit verbundenen regelmäßig nur kurzfristigen Aufenthaltsdauer sind die steuerliche Erfassung und allenfalls die Überwachung von

Grundaufzeichnungen so gut wie nicht möglich, bzw will sich der Fiskus damit nicht befassen, da auch die Einbringlichkeit allfällig festgesetzter Abgaben nicht immer als gegeben erscheint. Daher wird weitgreifend versucht einen „Haftenden“ zu finden, der steuerlich erfasst ist, Grundaufzeichnungen führt und bei dem man annimmt, dass die Einbringlichkeit der Abgaben gegeben ist. Dieser soll letztlich der Betreiber sein. Dabei darf aber nicht verkannt werden, dass Betreiber nicht gleich Betreiber ist, und dass die Behörde dem Grundsatz der materiellen Wahrheitsfindung nach zu ermitteln hat, WER mit WEM über WELCHEN Vertragsinhalt kontrahiert. Die Behörde wird sehr wohl berücksichtigen müssen, welche Leistung der Betreiber anbietet und wer der Kundenkreis des Betreibers ist. Diesbezüglich ist UFS vom 11.05.2007, RV/2889-W/06 zu zitieren: Die Feststellung der BP, dass dem Kunden "eine einheitliche Gesamtleistung in Rechnung gestellt wird", beruht allein auf der Preisgestaltung laut der Homepage. Konkrete Tatsachenfeststellungen, ob und falls ja in welcher Form irgendein Rechnungsbeleg ausgestellt worden ist, wurden nicht getroffen. Auf Grund der Art der erbrachten Leistung ist davon auszugehen, dass den Kunden keinerlei Rechnungsbelege ausgestellt worden sind; aktenkundig ist kein Beleg an einen Kunden (Durchsicht des gesamten Arbeitsbogens). Ermittlungen - wie bspw. die Einvernahme von Zeugen - in die Richtung wie sich das Außenverhältnis zwischen dem Bw. und den Kunden (bzw. den Escort-Damen) tatsächlich gestaltete, wurden nicht durchgeführt. Entsprechender Feststellungen bedurfte es schon wegen der Homepageangabe, wonach selbständige Damen vermittelt werden. Das vom Bw. immer wieder (im Zuge des Prüfungs- und Berufungsverfahren) ins Treffen geführte Argument kam demzufolge in der Homepage entsprechend nach außen, den Kunden gegenüber, zum Ausdruck. Demgemäß konnte allein durch Heranziehen der Homepage-Preisgestaltung das Vorbringen des Bw., nicht widerlegt werden. Dem Berufungsbegehren war daher, soweit sie sich gegen die Versteuerung einer einheitlichen Gesamtleistung richtet, stattzugeben. Im Hinblick auf die nachfolgenden Ausführungen waren die Umsatzsteuerbescheide abzuändern (hinsichtlich sämtlicher Umsätze kommt die Kleinunternehmerregelung zum Tragen). Im gegenständlichen Fall wird eine Escort Agentur behandelt, die mit Fotos von Prostituierten, unter Angabe von Preisen und Leistungen, Werbung für Prostituierte vorgenommen und diese unter Verrechnung eines pauschalen Vermittlungsentgelts vermittelt hat. Vertragspartner dieses Rechtsgeschäfts waren ausschließlich Agentur und Prostituierte, demzufolge Rechnungsadressat für die Leistung der Agentur die Prostituierte. Eine Rechtsbeziehung zwischen der Agentur und den Kunden der Prostituierten war nicht zu erkennen. Daher erfolgte auch keine Zurechnung der Prostitutionsumsätze zum Betrieb der Agentur. In der gegenständlichen BP ist daher zu erörtern: §1 Abs 1 Z 1 UStG Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze: Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. WAS IST DER RAHMEN DES UNTERNEHMENS MEINER MANDANTIN? WELCHE LEISTUNGEN ERBRINGT MEINE MANDANTIN? Und iS §4 UStG Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten WER HAT WAS FÜR WELCHE LEISTUNG AUFZUWENDEN? Meine Mandantin betreibt ein Studio mit

Escortservice. Der Sachverhalt ist jenem in gegenständlichen Erkenntnis gleichgelagert. S> Prostituierte wenden sich an meine Mandantin S> Sie schließen mit meiner Mandantin einen Werbe und Vermittlungsauftrag S> Sie legen die Zeiten fest, in denen sie vermittelt werden möchten oder im Studio anwesend sind. S> Sie legen die Preis für Ihre Extras fest und bestimmen welche Extras sie anbieten möchten. <=> Die Prostituierten schließen einen Prostitutionsvertrag mit dem jeweiligen Freier S> Sie inkassieren ihr Gesamthonorar => Sie bezahlen die Zimmermiete zu einem im Voraus bestimmten Preis und keinen Prozentsatz des eigenwirtschaftlichen Prostitutionsumsatzes, bzw. ein fixes Vermittlungshonorar unabhängig von der Höhe des eigenwirtschaftlichen Prostitutionsumsatzes. S> Meine Mandantin tritt im Außenverhältnis in keiner Weise gegenüber den Kunden der Prostituierten auf.=> Sämtliche Angebote der Prostituierten sind in der ICJ Form der jeweiligen Prostituierten formuliert. (zB: Mein Preis, mein Service, komm mich besuchen...) S> Meine Mandantin tritt im Außenverhältnis ausschließlich gegenüber Prostituierten auf, Rubrik JOBS Dieser Sachverhalt ist unstrittig als objektiviert anzunehmen, weil er durch mehrere gleichlautende Einvernahmen bestätigt ist, und die Behörde keine anderen Feststellungen getroffen hat Daraus ergibt sich, dass der Rahmen des Unternehmens meiner Mandantin der Zimmervermietung an und Werbung für Prostituierte besteht. Demzufolge kann ein Leistungsaustausch auch nur ausschließlich zwischen diversen Prostituierten und meiner Mandantin hinsichtlich der Zimmervermietung und Werbung angenommen werden. Sohin erfolgt die Umsatzzurechnung der Prostitutionsumsätze zum Betrieb meiner Mandantin ohne tatsächlichen oder gesetzlichen Hintergrund. Auch nach der Kundenerwartung, die sich durch zahlreiche Beurteilungen im zB „Erotikforum“ objektivieren lässt, treten als Leistungserbringer ausschließlich die Prostituierten selbst und nicht der Betrieb auf. So wird dort nahezu ausschließlich über Leistungen einzelner bestimmter Prostituierten, sowie deren Preisgestaltung referiert. Anhand dieser Beispiele kann man mE herauslesen, dass der „KUNDE“ seinen Vertragspartner in der jeweiligen Prostituierten sieht und nicht im Studio selbst. Unter zu Grunde Legung des wahren wirtschaftlichen Gehalts ergibt sich daher: Die Faktenlage, wonach meine Mandantin im Außenverhältnis nicht als Leistungserbringer gegenüber den Kunden der Prostituierten auftritt. Das untermauert auch die Verkehrsauffassung, wonach die jeweiligen Prostituierten als Vertragspartner der Freier auftreten. Daher scheidet eine Umsatzzurechnung der Prostitutionsumsätze gänzlich aus. Zusammenfassend und abschließend möchte ich daher festhalten: Es fehlt an der gesetzlichen Grundlage die Prostitutionsumsätze der im Betrieb meiner Mandantin eingemieteten Sexdienstleister/Innen meiner Mandantin zuzurechnen. Selbst die sehr extensive Jud sieht hier - wie oben ausgeführt - Grenzen. Dabei ist zu beachten, dass im dargestellten „Escort Fall“ sogar mit Preisangaben im Öffentlichkeitsauftritt geworben wurde, was im gegenständlichen Fall nicht zutrifft. Nur bei gänzlicher Fehlinterpretation der gesetzlichen Bestimmungen, Umdeutung des wahren wirtschaftlichen Gehalts entgegen den von den handelnden Personen gesetzten und gewollten Sachverhaltselementen lässt sich eine Umsatzzurechnung argumentieren. Dass es sich hierbei nur um eine sinnlose und damit den Denkgesetzen widersprechende Vorgehensweise der Behörde handelt - Art 7 B-VG WILLKÜRVERBOT - zeigt die obige

Darstellung zu den wirtschaftlichen Auswirkungen. Es ist mE jedenfalls unzulässig, wenn die Behörde aus fiskalpolitischem Kalkül einen Sachverhalt unterstellt, der in jedem Fall den unausweichlichen wirtschaftlichen Misserfolg eines Unternehmens bedeutet. In gegenständlichen Fall ist die Verkehrsauffassung durch zahlreiche Beiträge von Kunden der beworbenen Sexdienstleister dokumentiert. Über Suchabfrage „Studio Relax“ im Erotikforum ergeben sich zahlreiche Hinweise, dass den Kunden eindeutig bewusst ist, dass sie Vertragspartner der jeweiligen Prostituierten sind, es werden Leistungen und Preise der einzelnen Prostituierten und nicht des Studios beschrieben. Aus den genannten Gründen hat eine Zurechnung der Prostitutionsumsätze zum Betrieb meiner Mandantin zu unterbleiben. Zur Frage B. Kalkulationsdifferenzen: Es wird nicht bestritten, dass mangels Vorliegen eines Registriert Kassensystems formelle Mängel in den Grundaufzeichnungen im Zeitraum 01.06.2016 bis Mai 2017 bestanden haben. Es wird aber bestritten, und mit dieser Feststellung liegt die BP falsch, dass dieser formelle Mangel gleichzusetzen ist mit inhaltlicher Unvollständigkeit. Sehr wohl können händische Aufzeichnungen formell mangelhaft aber inhaltlich vollständig sein. Die BP begründet ihre Schätzungsbefugnis einerseits auf dieser Grundlage aber auch, mit dem Argument, dass der täglich gezählte IST Stand nicht mit dem rechnerischen SOLL Stand abgeglichen wurde. In diesem Zusammenhang zitiert die BP zwei VwGH Erkenntnisse aus dem Jahr 1961 und 1965. Beide Erkenntnisse beschäftigen sich mit dem Kassabuch, dass Grundlage für die Verbuchung des Buchhaltungskontos KASSA darstellt. Das Kassabuch ist streng von einer KASSE iSd § 1B1 BAO zu trennen, denn letzteres ist ein reines Erlöserfassungssystem und nicht gleichzeitig ein KASSABUCH. Nach derzeitiger Judikatur genügt es für die Kassabuchführung, wenn die Einnahmen aufgezeichnet (Registrierkasse) und die Ausgaben festgehalten (zB : Ablage im Schnellhefter) werden, und so der tägliche Bargeldbestand nachvollziehbar ist. Wo, wann und wie die BP festgestellt hat, dass der täglich Ist Bestand nicht mit dem Soll Bestand abgeglichen wurde ist für meine Mandantin nicht nachvollziehbar, und findet sich hierzu kein Hinweis im Bericht, außer dass es eben so sein soll. Aus materieller Sicht begründet die BP die Schätzungsbefugnis mit einer Nachkalkulation der Lebenshaltungskosten der Prostituierten. Das macht ungefähr so viel Sinn als würde man behaupten der Schlachthof A macht Schwarzumsätze, weil der Bauer B nicht von dem Umsatz leben kann, den er durch den Verkauf von Tieren an den Schlachthof erzielt hat. Oder der Tennisplatzbetreiber C macht Schwarzumsätze, weil der Tennistrainer D zu wenig Trainerstunden hat. Weder besteht zwischen den Umsätzen von A und B oder von C und D ein kausaler Zusammenhang und schon gar nicht zwischen den Lebenshaltungskosten von B und D einerseits zum Umsatz von A oder C. In der Vorbereitung der Schlussbesprechung wurde der BP eine Berechnung vorgelegt, die belegt, dass wenn jede Prostituierte nur ein Extra in Höhe von EUR 20,00 verrechnet - und davon ist auszugehen - das Durchschnittseinkommen der jeweiligen Prostituierten von EUR 793,52 (wie die BP behauptet) auf EUR 1.303,40 ansteigt. Dieser Wert liegt über dem kalkulatorischen Maximumverdienst einer durchschnittlichen Prostituierten laut BP nämlich EUR 1.200,00. Diesem Umstand trägt die BP Rechnung, in dem die Zuschätzung von geplant 50% auf 20% des erklärten Umsatzes reduziert wird. Da es sich aber bei den hier „kalkulierten“

Prostituierten um eigenständige Unternehmer handelt, die mit jedem Kunden völlig frei vereinbaren können was sie möchten, und nur bei Inanspruchnahme der Dienstleistung meiner Mandantin diese entlohnen müssen, und darüber hinaus weder meine Mandantin noch die BP die tatsächlichen Einnahmen oder Lebenshaltungskosten der Prostituierten kennen, kann diese Kalkulation nur fehlerbehaftet sein. Andererseits möchte ich behaupten, dass es der BP gänzlich egal ist, wie eine alleinerziehende Mutter von mehreren Kindern als Teilzeitkraft in einem Supermarkt von ihrem Einkommen leben kann. Die Zuschätzung der BP zieht als Basis nicht nur die erklärten Umsätze sondern auch die zugerechneten Prostitutionsumsätze heran. Daher kann diese jedenfalls nur falsch sein und dürfte sich jedenfalls nur auf die tatsächlichen Umsätze des Unternehmens beziehen. Mangels Vorliegen von Kalkulationsdifferenzen ist die Zuschätzung ohnedies unzulässig. Um die Unsicherheiten, die durch allfällige formelle Mängel gegeben sind, auszugleichen wäre allenfalls ein Sicherheitszuschlag von maximal 10% in Betracht zu ziehen.“

Am 19.02.2025 fand zur Sache ein Erörterungstermin am Sitz des Bundesfinanzgerichtes statt. Der Bf. brachte in der Folge vor, dass sich der Sachverhalt im Zeitraum 2016 und 2017 nicht verändert habe. Der Geschäftsführer der Bf. war im gesamten Beschwerdezeitraum 2016 bis 2017 ***7*** (bis 2023). Nach Einsicht in den Akt gab der Bf. an, dass die Schätzung der belangten Behörde nicht schlüssig sei, da Einnahmen falsch geschätzt wurden, da ein Bruttobetrag vom Umsatz abgezogen wurde und somit eine Fehlkalkulation vorliege. Der 50% Sicherheitszuschlag sei im Rahmen der Betriebsprüfung auf 20% reduziert worden. Das Bundesfinanzgericht führte im Zuge des Erörterungstermins eine Einvernahme der Betriebsprüferin ADir ***14*** als Zeugin vor, welche betonte, dass es sich nicht um einen Sicherheitszuschlag, sondern um eine Zuschätzung iHv 20% handelte aufgrund der von der Betriebsprüfung wahrgenommenen Mängel. Sie berief sich dabei auf § 131 BAO. Sie habe aufgrund der vorhandenen Kassenaufzeichnungen die Anzahl der Prostituierten ermittelt, wobei lt. den Angaben durchschnittlich sieben Kunden pro Tag abgerechnet wurden. Dabei verwies sie auf TZ 3 des BP-Berichtes. Als sie gemeinsam mit der Kriminalpolizei eine unangekündigten Kassennachschau vornahm, hat sie acht Prostituierte wahrgenommen und dass die Öffnungszeiten zwischen 10:00 und 06:00 Uhr angegeben waren. Während der vorgenommenen Nachschau hat sie innerhalb von 1,5 Stunden zwei Kunden wahrgenommen. Zur Schätzungsmethode führte sie auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes aus, dass sie gemäß dem Vermittlungsvertrag - wie in Tz 2 im BP-Bericht verzeichnet - von einer 50 zu 50-Teilung der erklärten Umsätze zwischen der Bf. und den Prostituierten ausgegangen ist. Sie führte dazu weiters Folgendes aus: „Unter Monatserlösrelax ist der Umsatz in Höhe von 50% des Gesamtumsatzes ausgewiesen. Wir sind davon ausgegangen, laut Vertrag, dass die anderen 50% die Prostituierte erhalten hat. Die Prostituierten haben angegeben, dass sie nur für die Bf. tätig sind und sonst keine Dienstleistungen erbringen. Als zweiten Schritt hat die BP laut TZ 3 ein Durchschnittseinkommen pro Prostituierte errechnet. Daraus errechnete sich ein Durchschnittseinkommen pro Prostituierte € 793,52 bis € 1.200,00. Dieser Betrag reicht aus

Sicht der BP nicht aus um einen Lebensunterhalt zu bestreiten. Der KSV hat zur damaligen Zeit ein Minimum für den Lebensunterhalt in Höhe von € 1.200,00 pro Monat angesetzt, weshalb die BP diesen Wert für die Zuschätzung herangezogen hat. Da die Bf. im Verfahren vor dem FAÖ vorgebracht hat, dass manche Prostituierte an dieselben Kunden Zusatzleistungen erbracht haben und daher die Umsätze pro Monat höher sind und diese Leistungen angeblich nicht aufgeteilt wurden, hat es eine Reduzierung der Schätzung auf 20% (vorher 50%) gegeben. Die Differenz wurde als BMG herangezogen. Ich verweise auf das Dokument Mehrsteuern im BP-Bericht. In der 4. Zeile befindet sich die Zuschätzung Netto lt. BP in Höhe von € 68.000,00 für das Jahr 2016 und € 62.000,00 für das Jahr 2017. Bei der USt ist der Unternehmer steuerpflichtig. Ich verweise auf TZ 2, wo sämtliche Geschäftstätigkeit der Bf. aufgestellt ist und die ganze Struktur und Infrastruktur eines Sexstudios. Die Prostituierten wurden als freie Dienstnehmerinnen seitens der BP gewürdigt. Die Bf. hat das Unternehmerrisiko auf Grund der Struktur des Studios, welches nicht mit einem Laufhaus vergleichbar ist, da kein fixes Zimmer im selben Haus angemietet ist. Die Räume stehen allen Prostituierten je nach Bedarf und Verfügbarkeit zur Verfügung. Ich habe die Räume, mir Erinnerung 4 Räume, selbst besichtigt. Mein Kollege hat Fotos angefertigt. Die Homepage wurde von der Bf. betrieben für beide Studios, mit Angabe sämtlicher Leistungen und Fotos der Prostituierten, Geschäftszeiten, Preise. Der Vater des ehemaligen Geschäftsführers, ***8*** hat Wohnungen an die Prostituierten vermietet und bei Hausbesuchen den Transport organisiert. (...) Der damalige Geschäftsführer ***7*** hat niederschriftlich angegeben, am 13.09.2017 im Studio ***15*** Wien, dass er die Arbeitszeiten einteilt und welche Prostituierte zu welcher Zeit tätig ist. Daraufhin habe ich einen Aktenvermerk angefertigt. Diese Aussage ist aus Sicht der Organisation plausibel. (...) Aus meiner eigenen Wahrnehmung gebe ich an, dass die Kontrollkarte einer Prostituierten, die während meiner Anwesenheit im Studio ***10*** von einem Hausbesuch ins Studio zurückkam, bei der Bf. aufbewahrt war. Ich verweise auf TZ 3 zur Zuschätzung, dass die vertragliche Gebühr in Höhe von 55 € am 22.08.2018 in der Registriergasse nicht verbucht wurde. Diese Beobachtung hat im Gesamtbild zur Zuschätzung geführt. (...) Es war eine Kassa nicht angemeldet. Es wurde kein täglicher Kassastand gezählt. Das ist ein inhaltlicher Mangel. Der tägliche Ist-Stand ist mit dem Kassastand abzugleichen. Ich habe CSV Daten abverlangt und ab dem 10.05.2017 erhalten. Davor haben Anfangs- und Endstände gefehlt, weshalb nicht von einer ordnungsgemäßen Kassaführung ausgegangen wurde. (...) Selbst ohne funktionierende Registrierkasse sind die Kassenstände aufzuzeichnen. (...) Ich verweise auf das Erkenntnis des BFG vom 17.12.2018 RV/7101145/2018, dem ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt.“

Die Bf. entgegnete, dass die nicht registrierte Registrierkasse das Studio in der ***Bf1-Adr*** betroffen hat, wobei es technische Fehler gab. Die Bf. legte die Anmeldung der Registriergasse aus dem Jahr 2017 dem Bundesfinanzgericht vor. Sie führte aus, dass gem. Punkt 4 Entgelt lt. der vorgelegten Verträge ein pauschales Vermittlungsentgelt für ein Escort iHv € 25 für 15 min Zimmervermietung, € 35 für 30 min und € 50 für 60 min vereinbart war, aber dass die

Einnahmen der Prostituierten viel höher gewesen seien. Aus diesem Grund sei die Schätzungsgrundlage des FAÖ nicht plausibel. Eine Schätzung dem Grunde nach sei zwar zu akzeptieren, wobei Schätzungsgrundlagen vorgelegt werden sollen. Die Bf. sei nur für Zimmervermietungen und Vermittlungen zuständig gewesen. Die Einnahmen für die Sexualdienstleistung seien ausschließlich den Prostituierten zuzurechnen. Zur rechtlichen Beurteilung verweise ich auf ein Erkenntnis des UFS aus 2007 RV-2889-W/06 aus dem hervorgeht, dass das FAÖ die vertragliche Gestaltung zwischen Betreiber und Prostituierten Bedacht zu nehmen hat. Bf.: Die Bf. sei lediglich für die Bewerbung der selbstständigen Prostituierten beauftragt, auf Basis der vorgelegten Verträge und auf Grund der vorgelegten Leistungsverzeichnisse. Die Bf. habe keine Umsätze im Zusammenhang mit Sexdienstleistungen lukriert, sondern nur aus der Zimmervermietung und Vermittlung für Escort-Services. Die Aufteilung der Umsätze in einem 50% Schlüssel sei unrichtig, da die Prostituierten ein fixes Entgelt laut Vertrag zahlen würden. Die Tatsache, dass das Studio die Zimmer zur Verfügung stellt, ergibt sich aus der Vereinbarung hinsichtlich der Vermietung. Die Aufbewahrung der Kontrollkarten sei gesetzlich gem. ProstG vorgegeben und mit dem Landeskriminalamt akkordiert.

Mit Schreiben vom 26.02.2025 erstattete die Amtspartei eine Stellungnahme und gab zur Sache Folgendes an: „ *Ad Sachverhaltsermittlung: Nach finanzamtsinterner Beratung darf das Finanzamt zur geplanten weiteren Vorgangsweise des BFG, nämlich eine gewisse Anzahl der in den gegenständlichen Sexstudios tätigen Prostituierten in der mündlichen Verhandlung am 7.5.2025 einzuvernehmen, wie folgt Stellung nehmen: Zu den Prostituierten ist anzuführen, dass im Zuge desachteinsatzes und Besichtigung des Studios ***15*** Wien am 13.09.2017 die anwesenden Prostituierten im Beisein einer Dolmetscherin zu ihrer Tätigkeit befragt wurden. Auf dem Personenblatt wurde neben Name und Wohnadresse auch nach der Tätigkeit und dem Leiter (umgangssprachlich dem „Chef/der Chefin“) der Sexstudios gefragt. Alle befragten Prostituierten gaben als Chef an: „***16***“, „***17***“, „***18***“. Herr ***7***, geb. tt.07.1994 war zu diesem Zeitpunkt Geschäftsführer-Gesellschafter der Bf. Diesbezüglich wird auf die vorgelegten Personenblätter bzw auf das Dokument „NS mit Prosti ***15***“ (siehe Beilage) verwiesen. Weiters ist auszuführen, dass ein Großteil der damals befragten Personen nicht mehr in Österreich polizeilich gemeldet ist. Für die Abgabenbehörde ist daher kein nachvollziehbarer Grund erkennbar, die nochmalige Befragung der Prostituierten vorzunehmen, da es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass jene Ausführungen, die zu Beginn eines Verfahrens gemacht werden, der Wahrheit näherkommen als spätere (vgl. VwGH 30.5.1988, 87/15/0070). Nach der Rechtsprechung ist es somit schlüssig, wenn die Abgabenbehörde einer früheren Aussage, die vor Kenntnis der steuerlichen Auswirkung abgegeben wurde, mehr Glauben schenkt, als späteren zweckdienlichen Behauptungen. Betreffend die Zurechnung wird auch auf die Berufungsentscheidung des UFS wie zB des UFSL vom 26.11.2013, RV/0954-L/10 und den dazu ergangenen Beschluss des VwGH vom 23.11.2016, Ro 2014/15/0017 sowie auf die einschlägigen Erkenntnisse des BFG vom*

29.10.2015, RV/2100479/2009 und vom 17.12.2018, RV/7101145/2018 (siehe Beilage) verwiesen. Ad rechtliche Beurteilung: Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in Bezug auf einen Bordellbetrieb in ständiger Judikatur die Ansicht, dass Umsätze aus einem solchen Betrieb demjenigen zuzurechnen sind, der sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Leistungsempfänger erbringt (zB VwGH 22.9.2005, 2003/14/0002). Das Finanzamt geht davon aus, dass nach allen von der AP erhobenen Geschäftsumständen eindeutig feststeht, dass die Prostituierten ihre Tätigkeit in den der Bf zurechenbaren und von der Bf eingerichteten bzw. ausgestatteten Räumlichkeiten ausgeübt haben. Die Bf. ist Mieterin der Studioräumlichkeiten. Die Prostituierten sind in die Struktur des Betriebes "****Bf1****", der in Form einer von der GmbH betriebenen Homepage nach außen hin als solcher auftritt, eingebunden und integriert. Die Kontinuität eines eigenständig nach außen auftretenden, großen und übergeordneten Betriebes der ****21**** GmbH kann nur durch die Prostituierten und deren Nutzen der Ressourcen des Betriebes, nämlich der Räumlichkeiten und sämtlicher Infrastruktur, funktionieren. Die ****21**** GmbH betreibt und wartet überdies die Homepage des Sexstudios. Das geprüfte Unternehmen bietet dort für jede einzelne Prostituierte alle Leistungen (diverse Sexdienstleistungen und Photographien der Prostituierten) samt einer Preisliste an. Des Weiteren werden auf der Homepage Haus- und Hotelbesuche für die Kunden angeboten, wobei laut Auskunft der Telefonistinnen, Herr ****8****, Vater des Geschäftsführers ****7**** und Angestellter des geprüften Unternehmens als Chauffeur der Prostituierten fungiert. Bettwäsche, Handtücher und Getränke (es gibt in den Studios einen Getränkekühlschrank mit nichtalkoholischen Getränken sowie Sekt und Bier) werden vom Studio für die Prostituierten und deren Kunden bereitgestellt. Die Reinigung des Studios wird ebenfalls von der geprüften Gesellschaft übernommen. Auf der Homepage sind die Öffnungszeiten der beiden Studios festgelegt. Welche Prostituierten in den jeweiligen Studios zu den auf der Homepage angegebenen Zeiten tätig werde, wird vom Geschäftsführer (Herrn ****7****) der ****21**** GmbH koordiniert. Dies hat er mündlich gegenüber dem „Betrugsbekämpfungskoordinator“ und der Kriminalpolizei bei der Kassennachschau am 13.09.2017 im Studio in ****15**** Wien angegeben. Darüber wurde von der Betriebsprüfung ein Aktenvermerk aufgenommen, der der steuerlichen Vertretung im Laufe des Prüfungsverfahrens zur Kenntnis gebracht wurde. Es erscheint dies auch logisch und nachvollziehbar, da durch ein willkürliches Kommen und Gehen der einzelnen Prostituierten im Studio der Betrieb nicht sinnvoll aufrechterhalten werden könnte. So wären an einem Abend etwa 20 Prostituierte zugegen, während an einem anderen Abend nur ein bis zwei Damen anwesend wären. Die Betriebsprüfung konnte im Zuge der Kassennachschau in beiden Studios feststellen, dass abends jeweils 8 Prostituierte zugegen waren. Die Prostituierten arbeiten stets einige Monate/Wochen in einem Sexstudio und wechseln dann in ein anderes Etablissement. Die Organisation dieser Schichtwechsel kann auch nur durch den jeweiligen Studiobetreiber koordiniert werden. Das gesamte Entgelt für die jeweilige Leistung wird von der Prostituierten am jeweiligen Zimmer vom Kunden übernommen und nach ausgeführter Sexdienstleistung bei der Telefonistin an der Rezeption von der Prostituierten abgegeben. Dies konnten die Organe der Betriebsprüfung bei den beiden

unangekündigten Besichtigungen der Studios wahrnehmen. Die Telefonistin gibt das gesamte, von den Prostituierten vereinnahmte Entgelt der jeweiligen Prostituierten in eine Lade unter der Rezeption. Bei der Schlussbesprechung am 26.04.2018 wurde dieser Sachverhalt mit dem Geschäftsführer, Herrn ***7*** nochmals eingehend erörtert. Die Frage der Betriebsprüfung, woher die Telefonistin bei Geschäftsschluss dann wisse, welche Prostituierte wie viel für ihre Tagesleistung zu bekommen haben, konnte er nicht beantworten. Er glaube, dass die Prostituierte nur jenen Teil des Entgelts an die Telefonistin abgebe, der auf die Zimmeranmietung entfalle. Wo die Prostituierten, die allesamt nur mit leichter Unterwäsche und Stöckelschuhen bekleidet sind, ihren Anteil an Geld körperlich aufbewahrten, konnte er nicht beantworten. Jedenfalls konnten die Organe der Betriebsprüfung bei beiden Betriebsbesichtigungen feststellen, dass die Prostituierten das gesamte Entgelt bei der Telefonistin nach erbrachter Leistung ablieferten. Des Weiteren werden sämtliche Kontrollkarten, auch diejenigen nicht im Studio anwesender Prostituierten bei der Rezeptionistin aufbewahrt. So wurde die Kontrollkarte einer Prostituierten, die während der Betriebsbesichtigung am 22.08.2018 im Studio in ***10*** Wien gerade auf Hausbesuch war und erst gegen Ende der Betriebsbesichtigung ins Studio zurückkam, in der Rezeption des Studios aufbewahrt. Diese Sachverhaltselemente sprechen alle für einen den Prostituierten übergeordneten Betrieb in Form der Relaxe ***23***. Es werden auf der von der Firma ***11*** betriebenen Homepage neuen Prostituierten Jobs angeboten. Der Betreuer der Prostituierten ist laut Homepage, Herr ***12*** (***8***, Vater des Geschäftsführers und Angestellter des geprüften Unternehmens), der den Prostituierten täglich von 15-05 Uhr für eine professionelle und persönliche Betreuung zur Verfügung steht. Herr ***8*** vermietet als Einzelunternehmer fast allen Prostituierten Wohnräume in der Nähe der Studios. Zusammenfassend wird die ***21*** GmbH daher wie folgt tätig: - Betreibung der Homepage mit sämtlichen Leistungen und Preisen aller Prostituierten - Angebot von Sexdienstleistungen und Haus-/Hotelbesuchen auf der Homepage - Angebot von Sexdienstleistungen im Studio selbst (Die Prostituierten befinden sich bei Betreten der Studios in einem Aufenthaltsraum auf einer Wohnlandschaft und können nach einer kurzen Vorstellung durch die Telefonistin von den Kunden angesehen und für eine Sexdienstleistung in einem der Zimmer ausgewählt werden) - Angebot von Sexdienstleistungen über Inserate in diversen Kontaktmagazinen - Angebot von Sexdienstleistungen (Arbeitszeit samt dazugehöriger Preise) auf ***9*** über Studio ***13*** - Buchung von Sexdienstleistungsterminen über die in den Studios angestellten Telefonistinnen per Telefon oder Internet - Zurverfügungstellung sämtlicher Infrastruktur des jeweiligen Studios an die Prostituierten (Homepage mit Leistungen, Preisen und Fotos, Aufenthaltsraum mit Wohnlandschaft für Wartezeiten oder Kundenbesichtigungen, Rezeption mit Barhockern, Zimmer mit Dusche und Bettwäsche, Terminvereinbarungen und Vorstellung durch die Telefonistin, Zurverfügungstellung von Getränken, Zurverfügungstellung des Chauffeurs für die Haus- und Hotelbesuche) - Jobangebote für neue Prostituierte mit persönlicher Betreuung durch einen Angestellten der Studios (***8***) - Indirekte Wohnungsvermittlung in Nähe der Studios für die Prostituierten durch einen Angestellten der Studios (***8***) - Erstellung der einzelnen

*Profile der Prostituierten auf der Homepage der Studios - Die Geschäftszeiten der Studios sind von der ***21*** GmbH vorgegeben - Die Preise sind für die jeweiligen Leistungen der Prostituierten bei allen Frauen gleich hoch und daher ebenfalls vorgegeben - Das gesamte Entgelt wird nach erbrachter Sexdienstleistung von den Prostituierten bei der Telefonistin abgeliefert - Die Kontrollkarten (auch von nicht anwesenden Prostituierten) befinden sich in der Rezeption der Studios Bei dieser Sachlage kann auch kein Zweifel daran bestehen, dass die Bf Inhaberin des Betriebes der beiden Sexstudios ist. Sie führt diesen Betrieb im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und bestimmt die betrieblichen Abläufe. Sie trägt die Kosten für die Studios hat diese mit den für die Sexdienstleistungen erforderliche Einrichtung und Hilfsmittel ausgestattet, ist über eine Homepage mit ihren Studios nach Außen werbend aufgetreten, hat für die Anwesenheit von Prostituierten gesorgt und diesen für die Herstellung der Kundenkontakte Werbematerial zur Verfügung gestellt, solcherart das Zusammentreffen von Prostituierten und Kunden in ihren Studios herbeigeführt, hat die Preisgestaltung bestimmt und die Erlöse der von der jeweiligen Prostituierten geleisteten Dienste bei ihren Angestellten, den jeweiligen Telefonistinnen in den Studios abgeben lassen. Die vorliegenden Umstände weisen zur Gänze darauf hin, dass die gesamte Einkunftsquelle in der Hand der Bf lag. Die Prostituierten waren bei Ausübung ihrer Tätigkeit in die in den Studios der Bf. bestehende betriebliche Struktur bzw. bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert. Die Bf hat sich sohin zur Ausführung der Leistungen ihrer Sexstudios der Prostituierten als Erfüllungsgehilfinnen bedient, sie war folglich in den Leistungsaustausch zwischen den Prostituierten und den Kunden eingeschaltet. Die Argumentation der Bf., dass es sich bei dem der Bf verbliebenen Anteil an den von den Prostituierten kassierten Beträgen um ein Entgelt für die Benützung der Räumlichkeiten und der Ausstattung, geht daher ins Leere. Vielmehr war die Bf wirtschaftlich Erbringerin sämtlicher in ihren Studios offerierter Leistungen und hat damit auch das (gesamte) Entgelt für die Dienste der Prostituierten vereinnahmt. Der Umstand, dass die Prostituierten das Entgelt von den Kunden kassiert haben, bewirkt keine andere Zuordnung. Für die Zurechnung sämtlicher Einnahmen an die Bf ist es nach Ansicht des Finanzamtes auch nicht entscheidungswesentlich, ob das zwischen der Bf und den Prostituierten bestehende Verhältnis als Dienst- oder als Werkvertragsverhältnis einzustufen, also von einer nichtselbständigen oder einer selbständigen Tätigkeit der Prostituierten auszugehen ist. (...) Es wurde im Zuge der Betriebsprüfung als freie Dienstnehmerinnen gewertet. (...) Zuschätzung (Tz 3): Nach interner Beratung des Amtsfachbereiches mit der Außenprüfung beantragt das Finanzamt aber eine Verböserung dahingehend, dass aufgrund des groben Mangels der fehlenden Registrierkassen, der mangelhaften und nur teilweisen Erlöserfassung durch die Bf. und der von der AP festgestellten Kalkulationsdifferenzen das BFG die ursprünglich von der AP berechnete Zuschätzung von 50 % zu den erklärten Erlösen vornehmen möge (...).“*

Mit Schreiben vom 22.04.2025 langte ein Antrag auf Akteneinsicht beim Bundesfinanzgericht ein, der vom Bundesfinanzgericht bewilligt und am 28.04.2025 durchgeführt wurde.

Am 07.05.2025 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt, zu der die Parteien geladen waren. Die Amtspartei verwies zur Sache auf das Erkenntnis des BFG RV/7101145/2018 bei dem es sich ebenfalls um ein Studio handelte, dass Sex-Dienstleistungen an diverse Kunden erbracht hat und das Vorbringen gewürdigt wurde, dass es sich um selbstständige Unternehmerinnen handelt. Strittig sei in dem Verfahren gewesen, ob für die Dienste die Honorare Umsatzsteuer oder ertragsteuerlich dem Bf. zuzurechnen sind oder nur für den Teil zur Verfügungstellung der Räumlichkeiten und Gerätschaften des Studios. Verwiesen wurde auf ein Erkenntnis des VwGH vom 22.09.2005; 2003/14/0002. Die Amtspartei brachte vor, dass der konkrete Sachverhalt vergleichbar sei und dass im konkreten Fall Schätzungsberechtigung bestehe. Allerdings wurde der Lebensaufwand der Bf. und nicht der Prostituierten gewürdigt. In der Stellungnahme der Amtspartei werde darauf Bezug genommen, dass alle befragte Prostituierten ***7*** als Chef angegeben hätten. Da die Personenblätter in deutsch-rumänischer Sprache verfasst seien, sei eindeutig aufgrund der Niederschriften beschrieben, dass der Name des Chefs anzugeben ist, wobei einheitlich ***7*** angeführt wurde. Die Bezeichnung „Chef“ sei für die Amtspartei ein eindeutiger Terminus, der diesen sehr jungen Prostituierten verständlich gewesen sei. Den Prostituierten war demnach bekannt, dass der Chef der Betreiber des Studios sei und Arbeitsanweisungen gebe. Dabei hätten zwei Prostituierte angegeben, dass ihnen die Telefonistin das Geld gegeben habe und auch für die Entgegennahme der Mietgelte zuständig sei. Zur Vereinnahmung der Gelder durch die Prostituierten selbst, hat die belangte Behörde angegeben, dass davon auszugehen sei, dass das gesamte Geld an die Telefonistin übergeben wurde und nicht nur der Teil, der auf die Zimmervermietung falle aufgrund der einerseits der spärliche Bekleidung der Prostituierten und durch die fehlende Möglichkeit der sicheren Verwahrung der Entgelte. Die Prostituierten hätten den Zeitplan einhalten müssen, um sich für den nächsten Kunden bereit zu machen. Für die Beurteilung der USt sei es unerheblich, wer das Geld für sich behält, da es dem Studio zuzurechnen ist. Der Vater von ***7*** habe die Wohnungen vermietet. Aus dem Umstand, dass die Prostituierten nach der Sexdienstleistung das Honorar von den Kunden selbst kassiert haben, könne nicht gefolgert werden, dass es sich um eigene Einkünfte der Prostituierten handeln würde. Überdies handle es sich beim gegenständlichen Sexstudio, das über eine Homepage verfüge, auf der die Preise im Vorhinein festgesetzt sind, das eine Wohnmöglichkeit für Prostituierte bereitstellt, eine Infrastruktur für die zur Verfügungstellung einer Sexdienstleistung schafft, eine Wohnlandschaft zur Begutachtung der Mädchen im Studio zur Verfügung stellt, Jobangebote für neue Prostituierte organisiert, Geschäftszeiten auf der Homepage angibt, persönliche Betreuung durch den Vater von ***7*** bereitstellt und die Koordination, wer wann kommen solle durch ***7***, um einen Gewerbebetrieb. Auf die Aussage vom 17.09.2017 werde verwiesen. Die Hauptleistung sei keinesfalls die Vermietung, sondern der Betrieb des Sex-Studios. Auch der Firmenname im Firmenbuch weise darauf hin, dass gewerblich Sexdienstleistungen angeboten werden. (...) Das VwGH-Erkenntnis aus 1965 sei nach wie vor gültig. Eine Aufzeichnungspflicht bestehe für das das täglich vorhandene Bargeld ist festzuhalten. Eine Registrierkassenpflicht entbindet nicht von dieser Verpflichtung,

z.B. bei falschen Zahlungen: Wechselgeld, Falschgeld. Eine Registrierkassa sei nicht angemeldet gewesen: Dadurch sei ein schwerer formaler Mangel entstanden, der nicht mit einem Sicherheitszuschlag sanierbar sei. Es sei aufgrund der damit fehlenden Möglichkeit, der Überprüfung der Erlöse ein schwerer Mangel der Grundaufzeichnungen gem. § 131 BAO gegeben. Die vorgenommene Schätzung würde sich nicht allein auf die nicht angemeldete Registrierkassa stützen, sondern auf die fehlenden Auslastungsrechnungen der beiden Studios. Der Ausfall der Kasse hätte an das FA gemeldet werden müssen, wobei fünf Monate lang nichts gemeldet wurde, weshalb eine Sorgfaltspflichtverletzung vorliegen würde. Verpflichtend wäre gewesen, den Ausfall binnen 48 Stunden dem Finanzamt zu melden. Das sei nicht erfolgt. Zur Registrierkassenpflicht bestand eine Verpflichtung ab 1.1.2016. Der Fall sei mit dem im Erkenntnis des BFG vom 02.07.2024, GZ RV/7100324/2015 beschriebenen Fall vergleichbar, dass Prostitutionsumsätze dem Laufhausbetreiber zuzurechnen sind. Da in dem Fall sogar die Einkünfte einem Laufhaus zuzurechnen sind, dann sei das erst recht bei einem Sexstudio im Größenschluss zuzurechnen. Da die Kunden im konkreten Fall auch unangemeldet ins Studio kommen und keine Terminaufzeichnungen vorgelegt wurden, sowie den Kunden die Dienstleistungen durch die Prostituierten durch eine Telefonistin angeboten worden seien, seien die beiden Fallkonstellationen vergleichbar.

Die belangte Behörde beantragte eine Verböserung auf Zuschätzung von 50% der erklärten Erlöse mit der Begründung, *„dass die 20% der BP unter Würdigung aller Sachverhaltselemente zu niedrig war“*.

Die Bf verwies auf die Niederschriften der Einvernahmen der Prostituierten, wobei unterschiedliche Preisangaben angegeben waren. Sie betonte, dass die Entgelte von den Kunden geleistet werden und mit diesen vereinbart sind. Die Frage nach dem Honorar sei so zu verstehen, dass die Prostituierten eigenständig die Vereinbarungen mit den Kunden getroffen und das Honorar erhalten haben. Ein Tennistrainer z.B. sei auch selbstständig tätig. Die USt ist dabei nicht der Tennishalle zuzurechnen. Im konkreten Fall würde es sich um sehr junge rumänische Prostituierte handeln, die nicht rechtskundig gewesen wären und daher ihre Aussagen weniger beweiskräftig seien. Zum Thema der Preisfestsetzung gab die Bf. an, dass der Preis anhand des Leistungsverzeichnisses festgelegt gewesen sei. Dieses Leistungsverzeichnis wurde individuell vereinbart und sei den Vermittlungsaufträgen beigelegt. Die Verträge würden beweisen, dass die Prostituierten den Betrieb lediglich zu Werbung und Vermittlung benützt haben. Auch die Zurverfügungstellung der Infrastruktur und die Werbung auf der Homepage ist vergleichbar mit dem Tennistrainer, der einen Hallenplatz beim Betreiber anmietet. Eine der Prostituierten, Frau ***24*** sei steuerlich vertreten gewesen und habe ihre Einkünfte dem Finanzamt ordnungsgemäß erklärt. Zum Thema der Angabe als ***23*** im Firmenbuch gab die Bf. an, dass nicht der Verkauf von Sexdienstleistungen, sondern Personen einander vermittelt wurden, insbesondere die Kunden an die Prostituierten. Die Bf. bestritt in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, dass sie Betreiberin der beiden Sexstudios gewesen sei und den Betrieb im eigenen Namen und auf eigener Rechnung

geführt habe und die betrieblichen Abläufe bestimmt habe. Bei der durchgeführten Kontrolle, wurde nur ein einziger Umsatz nicht in die Registrierkasse aufgenommen: Dies sei allein aufgrund des Polizei- und Finanzpolizeieinsatzes und dem damit verbundenen Stress geschehen. Der Vorwurf es habe keine Bargeldbestandslisten gegeben, sei zurückzuweisen, da die derzeit gesetzliche Regelung eine elektronische Erfassung der einzelnen Bareinnahme erfordert und ein Festhalten und Abheften der Ausgaben, so dass ein Kassensaldo ermittelbar ist. Das VwGH-Erkenntnis aus 1965 sei nicht mehr adäquat, da keine indirekte Losungsermittlung möglich ist. Die Schätzung selbst wurde zuerst mit 50% verlangt und im Rahmen der Schlussbesprechung auf 20% gesenkt, wobei sogar dieser Betrag zu hoch ist. Ein Sicherheitszuschlag iHv 10% hätte nach Ansicht der Bf. ausgereicht. Die Registrierkassenpflicht sei erst 2017 eingeführt worden, wobei es in vielen Betrieben technische Mängel gab. Die Bf. verwies auf den Aktenbestandteil mit der Fehlermeldung bei der Anmeldung der Registrierkasse. Diese Meldung ist via Finanzonline dem FA bekanntgegeben worden (das Journal im CSV-Format). Die Fehlermeldung sei bei einer der zwei Registrierkassen vorgelegen, wobei der Kassenhersteller beauftragt wurde, den Fehler zu beheben. Die Bf. legte die folgenden Belege vor: den Startbeleg der Registrierkassen vom 2.10.2017, das Zertifikat und AES-Schlüssel für beide Registrierkassen vom 10.5.2017. Die Kassa sei angemeldet gewesen, aber leider defekt. Aufgrund der Fehlermeldung über Finanzonline sei man davon ausgegangen, dass das Finanzamt davon informiert sei. Der von der Amtspartei erwähnte Fall sei mit dem konkreten Fall deshalb nicht vergleichbar, da Aufzeichnungen vom Betreiber über alle Prostituierten geführt wurden. In dem geschilderten Fall seien die Prostitutionsumsätze vordergründig vom Betrieb eingenommen worden. In diesem Fall ist eine umsatzabhängige Miete festgelegt worden, was sich zum konkreten Fall unterscheiden würde.

Die Bf. beantragte die Einvernahme der Zeugin ***19***, Adresse ***20***, fremd, die sie zur Verhandlung stellig machte. Das Bundesfinanzgericht gab dem Antrag statt und beschloss die Einvernahme der beantragten Zeugin. Diese gab nach Belehrung über die gesetzlichen Weigerungsgründe (§ 171 BAO), nach Ermahnung, dass sie die Wahrheit anzugeben habe und nichts verschweigen dürfe, sowie nach Hinweis auf die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage Folgendes an: *„Ich war bei der Bf. ab April 2016 bis April 2025 als Telefonistin zuerst geringfügig und ab dem Jahr 2023 als Geschäftsführerin tätig. Wenn ich Dienst hatte, habe ich Inserate geschaltet. Ich hatte unterschiedliche Dienstzeiten z.B. von 16:00-19:00 oder von 10:00-12:00. Den Dienstplan hat ***7*** erstellt. Ich habe Werbeschaltungen für die Prostituierten auf Seiten im Internet geschaltet. Ich war für die Homepage zuständig: Es steht ein Text auf der Homepage, den ich erstellt habe und habe Fotos die ***16*** erstellt hat von den Prostituierten auf die Homepage geladen und das angebotene Service notiert. Bei neuen Prostituierten ist der Ablauf so, dass eine vorgegebene Serviceliste wie eine Checkliste ausgefüllt wird. Ich verweise auf die Serviceliste, die dem Vertrag angeschlossen ist. Ich habe die Bewerbungsgespräch geführt mit den neuen Prostituierten und habe die Öffnungszeiten geschildert, was die Vermittlungshonorare sind. 15 min 25€, 30 min 35€ und 60 min 50€. Da ist*

auch die Zimmervermietung inkludiert. Ich führe das Mädchen im Studio herum. Sie haben keine fixen Zimmer, sondern gehen in die jeweilige offene Türe mit den Kunden hinein. Davor holen sie sich noch ein Handtuch und ein Leintuch. Wenn gerade kein Zimmer frei ist, dann wird der Kunde in der Wohnlandschaft (Warteraum) unterhalten. Wir haben gratis Getränke angeboten. Im Jahr 2016 wurden auch Getränke für 2 Monate verkauft. Im 15. Bezirk waren es 4 Zimmer und im 5. Bezirk waren es 2 Zimmer. Wir haben das Geld während die Prostituierten in der Arbeit waren, aufbewahrt, was nicht immer der Fall war, um zu verhindern, dass es durch Kunden oder Kolleginnen zu Diebstählen kommt. Danach haben wir unseren Teil abgerechnet: Wir haben eine Kassa, da wurde es boniert, wir haben 50 € ausgestellt, wobei die Prostituierte idR. mehr kassiert hat. Diese Rechnungslegung hat das Studio und die Prostituierte betroffen. Wir haben nur das Geld für die Stunde im Zimmer der Prostituierten erhalten. Die 50€ beinhalteten nicht nur die Zimmervermietung, sondern auch die Werbung, die Verwahrung des Geldes, die Abrechnungsmodalitäten, Strom, Bettwäsche, Einrichtungsgegenstände und Kondome. Wenn die Prostituierte keine Wohnmöglichkeit hatte, hat ***7*** über seinen Vater eine Wohnung zur Verfügung gestellt. Das wurde allerdings extra abgerechnet. Wenn ein Kunde eine Prostituierte nach Hause bestellt hat, haben wir ein Taxi bestellt oder ***16*** ist gefahren, oder sie ist selbstständig hingefahren. Spätestens am nächsten Tag nach dem Escort wurde im Studio bei mir abgerechnet. Es war jeden Tag für ein paar Stunden eine Telefonistin im Studio vorhanden, die die Abrechnung gemacht hat oder Herr ***7*** selbst hat die Abrechnung durchgeführt. Die Kontrollkarten wurden im Studio aufbewahrt. Die Telefonistin, die gerade Dienst hatte, hat die Kontrollkarte übernommen und den Stempel kontrolliert. Wenn sie nach Hause gegangen ist, hat sie die Kontrollkarte wieder zurückbekommen. Die Prostituierten können zwischen 10:00 und 6:00 das Studio benützen, einen fixen Zeitplan gibt es nicht. Sie geben am Vortag an, wann sie im Studio sein werden. Termine wurden für die Mädchen ausgemacht, von den Telefonistinnen. Kunden rufen die Telefonistin an und machen einen Termin mit einer bestimmten Prostituierten aus. Wir kontaktieren die Prostituierte via SMS und warten auf Bestätigung und dann bestätigen wir dem Kunden den Termin. Es gab aber auch Prostituierte, die ohne Terminvereinbarungen im Studio auf Kunden gewartet haben. Wenn gar keine Prostituierte im Studio war, haben wir das Studio geschlossen und erst wieder aufgesperrt, wenn sich eine Prostituierte gemeldet hat, dass sie kommt. Es kam sehr selten vor, dass gar kein Mädchen im Studio war. Am Vormittag waren eher bis zu 2 Prostituierte anwesend. Am Nachmittag ungefähr 7.“ Gefragt zur Abrechnung: „Wir haben das ganze Geld übernommen, eine Rechnung gestellt und das Geld gemeinsam mit einer Büroklammer in einem Kellnergeldbörse aufbewahrt. Die zuständige Telefonistin hat die Registrierkasse bedient und der Prostituierten den Rest des Geldes bis auf 50 € (bei einer Stunde) ausbezahlt.“ Gefragt zur Zeiteinteilung: „Nein, wenn ein Studio ausgelastet war und das andere frei war, hat ***7*** die Prostituierten, die im Studio anwesend waren, angeboten, ins andere Studio zu gehen.“ Gefragt zum Studiowechsel: „Es kommt vor, dass die Prostituierten nicht Studio wechseln wollen, dann verdienen die Prostituierten, wenn sie keinen Kunden haben nichts.“ Zu den angebotenen Getränken befragt, ob diese boniert wurden: „Ja, wie die Erfassung erfolgte,

weiß ich nicht mehr. Zur Anzahl der Kunden befragt: „Das kann man schwer sagen, weil die Kundenfrequenz unterschiedlich war. Es gibt Stoßzeiten, die Kunden und die Prostituierten wissen das. Es gibt keine fixen Arbeitszeiten für die Prostituierten.“, Zur Abwicklung der Geldbeträge gefragt: „Dafür gibt es keinen Beleg, das haben sich Prostituierte selbst notiert. Es hat seitens der Prostituierten nie Beschwerden gegeben, was die Verwahrung der Gelder für die Prostituierten durch das Studio betrifft.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., eine GmbH, betrieb im Beschwerdezeitraum zwei Geschäftslokale (Studios), eines in ***3*** (***5***) und ein weiteres in ***15***, ***22*** (***6***) in welchen in insgesamt 6 Zimmern Sexdienstleistungen von aus dem Ausland stammenden Prostituierten angeboten wurden. Die Bf. hat dazu mit den Prostituierten Vermittlungsverträge abgeschlossen, in welchen sie 50% des Umsatzes aus der Prostitution für ihre Dienstleistungen den Prostituierten verrechnet. Eine reine Vermittlungsleistung der Bf. an die Prostituierten liegt jedoch nicht vor, da die Bf. im Beschwerdezeitraum einen großen Umfang an Verwaltungsleistungen an die Prostituierten in ihrem Betrieb erbracht hat. Die Bf. hat durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, ***7***, einen Internetauftritt betrieben, wobei die Sexdienstleistungen der Prostituierten unter Angabe der Preise pro Dauer angeboten wurden. Sie hat durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, ***7***, Fotos der Prostituierten erstellt und auf ihre Homepages hochgeladen, wobei sie die Leistungen der Studios auf der Internetseite ***9***, mit für alle Prostituierte festgelegten Preisen im Beschwerdezeitraum wie folgt beworben hat: 15 min EUR 50,-; 30 min EUR 70,-; 60 min; EUR 100,-. Die von der Bf. durchgeführte Werbung auf den Internetseiten warb allgemein für das Angebot von Sexdienstleistungen in ihren Geschäftslokalen, wobei auch weitere Jobs als Prostituierte von der Bf. allgemein angeboten wurden. Die jeweiligen Kunden haben pro Stunde den vereinbarten Betrag an die Prostituierte bezahlt, welche diese an Angestellte der Bf. übergeben hat. Vom Gesamtbetrag zB. EUR 100,- hat die Bf. EUR 50,- verrechnet und einbehalten. Die Höhe des an die Prostituierte übergebenen Betrages wurde von der Bf. nicht aufgezeichnet. Die EUR 50,- pro Stunde beinhalteten nicht nur die Zimmervermietung, sondern auch die von der Bf. durchgeführte Werbung, die Verwahrung des Geldes, die Abrechnung, den Strom, die Heizung, die Bettwäsche, sämtliche Einrichtungsgegenstände und die Zurverfügungstellung von Kondomen. Die Prostituierten haben auch Hausbesuche durchgeführt, wobei die Bf. durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer ***7*** oder in Vertretung durch seinen Vater ***8*** den Transport organisiert hat. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., ***7***, hat über seinen Vater ***8*** den Prostituierten eine Wohnmöglichkeit vermittelt, welche sein Vater ***8*** zur Verfügung gestellt und verrechnet hat. Die jeweilige Angestellte der Bf. in einem der Geschäftslokale (Studio), welche regelmäßig

zwischen 10 und 12 Uhr oder zwischen 16 und 19 Uhr Dienst hatte und als Telefonistin anwesend war, hat die Kontrollkarten für die Prostituierten aufbewahrt, die jeweiligen Stempel kontrolliert und die Abrechnungen durchgeführt. Die Öffnungszeiten des Geschäftslokals der Bf. betrugen von 10 bis 6 Uhr. Eine fixe Arbeitszeit der Prostituierten war mit der Bf. nicht vereinbart, jedoch erledigte jeweils eine Angestellte der Bf. den Telefondienst und die Terminvereinbarungen für die Prostituierten, welche idR am Vortag für den nächsten Tag vereinbart wurden. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., ***7***, übernahm die Koordination der Termine mit den Kunden und betreffend welche der Prostituierten in welchem Studio zu einer bestimmten Uhrzeit tätig sein soll und war für die Kunden erreichbar. Die Bf. vermittelt somit nicht nur den Prostituierten die jeweiligen Kunden, sondern bietet allgemein die Sexdienstleistungen der Prostituierten den Kunden in ihren Räumlichkeiten an. Sämtliche Zimmer der Bf. in beiden Geschäftslokalen standen für die Durchführung von Sexdienstleistungen durch die Prostituierten zu den Öffnungszeiten zur Verfügung. Im Geschäftslokal (Studio) der Bf. gab es einen Aufenthaltsraum, in dem sich die Prostituierten mit den Kunden aufhielten und Getränke, die von der Bf. zur Verfügung gestellt wurden, konsumiert und zum Teil verrechnet wurden. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., ***7***, hat die Geschäftslokale (Studios) geleitet und hat als zentrale Ansprechperson für die Angestellten und die Prostituierten fungiert.

2. Beweiswürdigung

Die Außenprüfung hat den durch die Bf. betriebenen Internetauftritt im Arbeitsbogen dokumentiert und im Bericht beschrieben. Dass die Bf. die angeführten Seiten betrieben hat und der Inhalt, dass nach außen hin die Bf. als Anbieterin von Sexdienstleistungen aufgetreten ist, hat die Bf. nicht bestritten.

Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer ***7*** den Betrieb der Bf. gemeinsam mit seinem Vater geleitet und koordiniert hat, ergibt sich einerseits aus der von der Außenprüfung durchgeführten Befragung vom 13.09.2017 im Studio und andererseits aus dem Umstand, dass sowohl die angestellten Telefonistin als auch die Prostituierten ihn als Dienstgeber angesehen haben. Das bestätigt auch die Angestellte der Bf. in ihrer Einvernahme als Zeugin in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 07.05.2025, aus der sich ergibt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., ***7***, im Beschwerdezeitraum die Terminkoordination und Einteilung der Prostituierten zu den Studios vorgenommen hat.

Dass es sich bei der Bf. um einen übergeordneten, koordinierten Betrieb handelt, der sämtliche Ressourcen für die Sexdienstleistungen zur Verfügung gestellt hat, nämlich die Räumlichkeiten (Zimmer, Aufenthaltsraum), inklusive der Infrastruktur, wie zB. Telefondienste, Bewirtung der Kunden mit Getränken, Wäscheservice, Erledigung der Abrechnung etc... sowie die Organisation von Haus- und Hotelbesuchen der Prostituierten durch den nahen Angehörigen

des Gesellschafters der Bf., hat die die Angestellte der Bf. in der mündlichen Verhandlung bestätigt.

Dass das gesamte von den Kunden bezahlte Entgelt für die Sexdienstleistung von den Prostituierten von der Bf. übernommen wurde und dass das von den Kunden vereinnahmte Entgelt nicht aufgezeichnet wurde, ist unstrittig, da die Bf. dies selbst in der Beschwerde festgestellt hat, es die Angestellte der Bf. in der Zeugenaussage in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht bestätigt hat, die Organe des Finanzamtes im Zuge der Kassennachschau wahrgenommen haben und dies in der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung am 26.04.2018 durch den Gesellschafter-Geschäftsführer ***7*** angegeben wurde. Dass die jeweiligen Kontrollkarten der Prostituierten von der Bf. aufbewahrt wurden, hat das Finanzamt im Zuge der Betriebsbesichtigung am 22.08.2018 festgestellt.

Dass eine höhere Anzahl von Abrechnungsvorgängen als die von der Bf. vorgebrachten 7 Geschäftsvorfälle pro Geschäftstag abgerechnet worden sein müssen, wurde durch die Wahrnehmungen der Außenprüfung im Zuge der Kassennachschau festgestellt, als zu diesem Zeitpunkt 8 Prostituierte anwesend waren.

Die Feststellungen des Finanzamtes, wie in der Stellungnahme ausgeführt:

*„(...)Zusammenfassend wird die ***21*** GmbH daher wie folgt tätig: - Betreibung der Homepage mit sämtlichen Leistungen und Preisen aller Prostituierten - Angebot von Sexdienstleistungen und Haus-/Hotelbesuchen auf der Homepage - Angebot von Sexdienstleistungen im Studio selbst (Die Prostituierten befinden sich bei Betreten der Studios in einem Aufenthaltsraum auf einer Wohnlandschaft und können nach einer kurzen Vorstellung durch die Telefonistin von den Kunden angesehen und für eine Sexdienstleistung in einem der Zimmer ausgewählt werden) - Angebot von Sexdienstleistungen über Inserate in diversen Kontaktmagazinen - Angebot von Sexdienstleistungen (Arbeitszeit samt dazugehöriger Preise) auf ***9*** über Studio ***13*** - Buchung von Sexdienstleistungsterminen über die in den Studios angestellten Telefonistinnen per Telefon oder Internet - Zurverfügungstellung sämtlicher Infrastruktur des jeweiligen Studios an die Prostituierten (Homepage mit Leistungen, Preisen und Fotos, Aufenthaltsraum mit Wohnlandschaft für Wartezeiten oder Kundenbesichtigungen, Rezeption mit Barhockern, Zimmer mit Dusche und Bettwäsche, Terminvereinbarungen und Vorstellung durch die Telefonistin, Zurverfügungstellung von Getränken, Zurverfügungstellung des Chauffeurs für die Haus- und Hotelbesuche) - Jobangebote für neue Prostituierte mit persönlicher Betreuung durch einen Angestellten der Studios (***8***) - Indirekte Wohnungsvermittlung in Nähe der Studios für die Prostituierten durch einen Angestellten der Studios (***8***) - Erstellung der einzelnen Profile der Prostituierten auf der Homepage der Studios - Die Geschäftszeiten der Studios sind von der ***21*** GmbH vorgegeben - Die Preise sind für die jeweiligen Leistungen der Prostituierten bei allen Frauen gleich hoch und daher ebenfalls vorgegeben - Das gesamte Entgelt wird nach erbrachter Sexdienstleistung von den Prostituierten bei der Telefonistin abgeliefert - Die*

Kontrollkarten (auch von nicht anwesenden Prostituierten) befinden sich in der Rezeption der Studios. Bei dieser Sachlage kann auch kein Zweifel daran bestehen, dass die Bf. Inhaberin des Betriebes der beiden Sexstudios ist. Sie führt diesen Betrieb im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und bestimmt die betrieblichen Abläufe. Sie trägt die Kosten für die Studios, hat diese mit den für die Sexdienstleistungen erforderliche Einrichtung und Hilfsmittel ausgestattet, ist über eine Homepage mit ihren Studios nach Außen werbend aufgetreten, hat für die Anwesenheit von Prostituierten gesorgt und diesen für die Herstellung der Kundenkontakte Werbematerial zur Verfügung gestellt, solcherart das Zusammentreffen von Prostituierten und Kunden in ihren Studios herbeigeführt, hat die Preisgestaltung bestimmt und die Erlöse der von der jeweiligen Prostituierten geleisteten Dienste bei ihren Angestellten, den jeweiligen Telefonistinnen in den Studios abgeben lassen. Die vorliegenden Umstände weisen zur Gänze darauf hin, dass die gesamte Einkunftsquelle in der Hand der Bf. lag. Die Prostituierten waren bei Ausübung ihrer Tätigkeit in die in den Studios der Bf. bestehende betriebliche Struktur bzw. bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert. Die Bf. hat sich sohin zur Ausführung der Leistungen ihrer Sexstudios der Prostituierten als Erfüllungsgehilfinnen bedient, sie war folglich in den Leistungsaustausch zwischen den Prostituierten und den Kunden eingeschaltet. Die Argumentation der Bf., dass es sich bei dem der Bf. verbliebenen Anteil an den von den Prostituierten kassierten Beträgen um ein Entgelt für die Benützung der Räumlichkeiten und der Ausstattung, geht daher ins Leere. Vielmehr war die Bf. wirtschaftlich Erbringerin sämtlicher in ihren Studios offerierter Leistungen und hat damit auch das (gesamte) Entgelt für die Dienste der Prostituierten vereinnahmt.(...)„, konnten im Verfahren durch die Zeugenaussage der Angestellten der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht bestätigt werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG 1988 sind:

„1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. (...)“

Zur Verpflichtung der Schätzung normiert § 184 BAO:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. (3) Zu schätzen ist ferner, 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.“

§ 8 Abs. 1 und 2 KStG 1988 bestimmen:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam. (2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen – im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder – entnommen oder – in anderer Weise verwendet wird.“

§ 96 Abs. 1 EStG 1988 regelt zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer Folgendes:

„(1) Die Kapitalertragsteuer ist innerhalb folgender Zeiträume abzuführen: 1. a) Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 und § 27 Abs. 5 Z 7, deren Schuldner Abzugsverpflichteter (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. a) ist, hat der Abzugsverpflichtete die einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen, und zwar auch dann, wenn der Gläubiger die Einforderung des Kapitalertrages (zum Beispiel die Einlösung der Gewinnanteilscheine) unterlässt.“

§ 167 Abs. 2 BAO bestimmt Folgendes:

„Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“

Die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, somit die Nutzung von Vermögen, wie von der Bf. vorgebracht, sie habe nur die Räumlichkeiten den Prostituierten zur Verfügung gestellt, kann jedoch zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, wenn gem. § 32 BAO die gesetzlichen Merkmale eines solchen Betriebs gegeben sind (Kommentar Einkommensteuergesetz Kauba, § 23). Die Vermietung und Verpachtung begründet einen

Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit über die reine Nutzungsüberlassung hinausgeht. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden der Bf. nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Dabei ist das Gesamtbild der Tätigkeit maßgeblich (VwGH 24.9.2014, 2012/13/0107; 28.6.2012, 2009/15/0113). Vermögensverwaltung bedeutet nämlich nur den bloßen Kapitaleinsatz, wobei bei Vorliegen eines Gewerbebetriebes zusätzliche Leistungen erbracht werden. Solche Leistungen liegen im konkreten Fall vor. Der beträchtliche Umfang der zusätzlich erbrachten Nebenleistungen zur reinen Zimmervermietung der Bf. lässt sich im konkreten Fall wie folgt aufzählen: Abwicklung der Abrechnung, sichere Verwahrung von Geldbeträgen und Kontrollkarten, Telefondienst, Zurverfügungstellung von Hygieneartikeln, Wäscheservice, Getränkeverkauf, Organisation von Transport zu Kundenterminen außer Haus, Terminvereinbarungen, Zimmerkoordinierung, Personaleinteilung, Zurverfügungstellung eines Aufenthaltsraumes, Werbung über die Internetseiten. Die Werbung und die Verwaltungsarbeit hat im konkreten Fall ein so hohes Ausmaß erreicht, dass sie nach außen hin als gewerblich erscheint (VwGH 22.4.2004, 2000/15/0105). Dadurch dass die Bf. diesen Betrieb zum allgemeinen Angebot von Sexdienstleistungen durch die Prostituierten als Erfüllungsgehilfen gewerblich betreibt, sind die gesamten Umsätze und die Einkünfte der Bf. und nicht ein Teil den Prostituierten selbst zuzurechnen.

Auch die Durchführung einer reinen Vermittlungsleistung durch die Bf. an die Prostituierten scheidet im konkreten Fall aus. Zwar wurden Vermittlungsverträge durch die Bf. vorgelegt, jedoch ist durch die Zurverfügungstellung der gesamten Infrastruktur und des Betriebes der Bf. für die Prostituierten, von einem Gewerbebetrieb der Bf. auszugehen. Die Eingliederung der Prostituierten in den Betrieb der Bf. und sogar darüber hinaus in Bezug auf die Vermietung von Wohnungen und die durchgeführten Fahrtendienste durch den nahen Angehörigen des Gesellschafters der Bf., spricht dafür, dass keine reine Vermittlungsleistung im konkreten Fall ausgeführt wurde, sondern dass die Bf. die Sexualdienstleistungen - im eigenen Namen und auf eigene Rechnung - erbringt. Dafür spricht auch weiters, dass die Bf. im konkreten Fall für die Kunden als Anbieter der Sexdienstleistungen medial auftritt und dass die Bf. die Terminkoordination und sämtliche Kontrolltätigkeiten, die im Rahmen der gewerblichen Prostitution notwendig sind - wie zB. die Aufbewahrung der Kontrollkarten, die Zurverfügungstellung von Kondomen, etc...- für die Prostituierten ausführt. Die der Bf. von den Prostituierten übergebenen Entgelte stellen somit die Vergütung für die Leistungserbringung im einheitlichen Gewerbebetrieb an die Betreiberin, die Bf., dar (BFG 02.07.2024, GZ RV/7100324/2015).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in Bezug auf einen Bordellbetrieb in ständiger Judikatur die Ansicht, dass Umsätze aus einem solchen Betrieb demjenigen zuzurechnen sind, der sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Leistungsempfänger erbringt (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0002).

Wird bei der Abwicklung von Bargeschäften eine Kassa geführt, so ist diese ordnungsgemäß zu führen. Für eine ordnungsgemäße Kassabuchführung ist laufend der gesamte Bargeld-Kassenstand zu zählen und aufzuzeichnen. Die kaufmännische Ordnung ist dahingehend auszulegen, dass bei der Kassenführung eine laufende Kontrolle iH auf die Übereinstimmung von Soll- mit dem Istbestand durchzuführen (VwGH 21.5.1965, 166/65; 26.5.1961, 1216/58). Im konkreten Fall wurden – abgesehen vom Umstand, dass die Registrierkasse im Beschwerdezeitraum monatelang defekt war - die Beträge, die von den Kunden an die Prostituierten ausbezahlt wurden und der Bf. übergeben wurden, nicht aufgezeichnet, weshalb die Überprüfung der Beträge, welche in die Buchhaltung aufgenommen wurden (zB. EUR 50,- von EUR 100,- pro Stunde, demnach 50% der gesamten Einnahmen), für die belangte Behörde unmöglich gemacht wurde. Es ist daher von einer Schätzungsbefugnis, dh für die belangte Behörde sogar als Schätzungsverpflichtung auszulegen, auszugehen, da die die Buchhaltung der Höhe nach nicht errechnet werden konnte und das Ergebnis nicht überprüfbar war (VfGH 3.3.1987, G 170-172/86-10). Die Vorlage von Grundaufzeichnungen wäre in diesem Fall notwendig gewesen, da keine ordnungsgemäße Kassaführung vorliegt, wenn nicht täglich alle Bargeldbewegungen wie Eingänge und Ausgänge erfasst werden (VwGH 07.10.2003, 2001/15/0025). Gem. § 131 BAO sind alle Bargeldbewegungen (Eingänge und Ausgänge) zu erfassen, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht (VwGH 03.03.1999, 98/14/0127). Der VwGH hat auch bereits ausgesprochen, dass aufgrund fehlender Aufzeichnungen von Prostitutionserlösen eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach gegeben ist (VwGH 10.11.2025, Ra 2024/15/0052). Auch die Höhe nach (20% der erklärten Umsätze) betreffend ist keine Rechtswidrigkeit der Schätzung in den angefochtenen Bescheide zu erkennen. Ziel einer Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005). Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten und der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen - wie es die Außenprüfung im konkreten Fall vorgenommen hat - am geeignetsten erscheint (VwGH 30.9.2021, Ra 2019/13/0118).

Die vorgenommene Schätzung und die Anwendung eines Ausmaßes von 20% der erklärten Umsätze werden hiermit als geeignet erachtet. Daran konnte das reine Parteivorbringen - ohne Vorlage von Schätzungsgrundlagen trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht - zur Schätzung auf 50%, weil „zu niedrig“ geschätzt wurde, und auf 10%, weil „zu hoch“ geschätzt wurde, nichts Substantielles ändern. Überdies ist – wie es aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 25.02.2018 zu entnehmen ist – die Höhe der Schätzung iHv 20% des Umsatzes aufgrund der schweren formellen Aufzeichnungsmängel hinzugeschätzt worden. In der Niederschrift ist überdies verzeichnet: *„Damit werde den Einwendungen des Bf. und seiner*

steuerlichen Vertretung Rechnung getragen.“ Das Vorbringen, dass die Schätzung rechtswidrig sei, weil „ein Verlust“ entstehen würde, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da sich die Schätzung im konkreten Fall unabhängig vom Gewinn auf den Umsatz bezieht und eine solche regelmäßig keine Berücksichtigung der etwaigen steuerlichen Auswirkungen aufweisen muss. Eine besser geeignete Schätzungsgrundlage hat die Bf., trotz Aufforderung zur Vorlage in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 07.05.2025, nicht vorgelegt.

Das Vorbringen der Bf. in den Beschwerden betreffend Kapitalertragsteuer bezieht sich lediglich auf die vorgebrachte unrichtige Schätzung der Mehrumsätze und der Einkünftezurechnung der belangten Behörde der Prostituiertenumsätze an die Bf. Zur Feststellung der verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer ***7*** bringt die Bf. vor, dass diese aufgrund der vorgenommenen Schätzung unrichtig sei. Dazu wird hiermit zur von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung auf die Ausführungen oben verwiesen. Die Bf. hat durch das Wirken ihres Gesellschafter-Geschäftsführer ***7*** in Höhe der geschätzten Beträge der Bf. Umsätze und Einkünfte entzogen und damit die Bf. durch das Nichtlukrieren der geschätzten Umsätze und Einkünfte objektiv entreichert. Dass diese Beträge nicht aufgezeichnet wurden, ist demnach systemimmanent. Das Fehlen des subjektiven Tatbestandes der verdeckten Ausschüttung gem. § 8 KStG 1988 wurde weder vorgebracht noch nachgewiesen und ist durch den objektiven Entzug der an die Prostituierten übergebenen Bargeldbeträge an die Bf. durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer ***7*** indiziert und somit verwirklicht.

Aus den oben genannten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision nicht zulässig)

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.

Dieses Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in diesem Erkenntnis zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Die strittigen Punkte betrafen Tatsachenfeststellungen, die aufgrund der freien Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO getroffen wurden und Beweiswürdigungen, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt und eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Wien, am 29. Dezember 2025