



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SJ, vertreten durch F+F, vom 17. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 3. Dezember 2010 betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Beim Bw. wurde im Jahr 2010 eine Hausdurchsuchung (HD) mit anschließender Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Im Besprechungsprogramm vom 26. November 2010 führt die BP folgendes aus (Auszug):

a. Die abgabenbehördliche Prüfung sei gemäß [§ 147 Abs 1 BAO](#) in Verbindung mit [§ 99 Abs 2 FinStrG](#) erfolgt. Der Prüfungszeitraum umfasse die Jahre 2004 bis 2008 (Umsatz- und Einkommensteuer) und den anschließenden Nachschauzeitraum Umsatzsteuer 1/2009 bis 6/2010.

Die Überprüfung der beschlagnahmten Unterlagen samt der BP sei im Finanzamt durchgeführt worden. Die Unterlagen würden als Prüfungsgrundlage herangezogen.

b. Bisher seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt worden. In den Prüfungsjahren seien steuerbare Umsätze von 47.932,83 € (2006), von 61.833,33 € (2007) und von 77.566,67 € (2008) erzielt worden.

c. Ab November 2006 habe der Bw. ein Massagestudio in der W-Str. betrieben. Dieses Studio habe er laut eigener Aussage glaublich zwei Jahre betrieben. Im Jahr 2007 hätten der Bw. (SJ) und seine Lebensgefährtin (Frau U) ein Studio in L/4 geführt. Dieses Studio habe zwei bis drei Monate existiert. Im November 2008 sei dann das Massageinstitut in der S-Str. eröffnet worden, das bis Januar 2010 geführt worden sei. Im Jahr 2009 sei im November das Studio P eröffnet worden.

d. SJ sei Mieter sämtlicher im Prüfungszeitraum von ihm geführter Studios. SJ inseriere seit Beginn seiner Tätigkeit in verschiedensten Printmedien (in verschiedenen Zeitungen und einem Sexmagazin). Zwischen SJ und den Masseurinnen werde vor Beginn der Massagetätigkeit in den Studios ein Übereinkommen über eine Studioordnung abgeschlossen. SJ kassiere von den Masseurinnen auch die Abgaben, die von den Mädchen an das Finanzamt abzuführen seien (§ 99 EStG). Der Gesamtbetrag werde dann von ihm per Banküberweisung auf das Konto beim Finanzamt einbezahlt. Die Meldeliste gemäß § 99 EStG sei dem Finanzamt ebenfalls von SJ übermittelt worden.

e. Die Buchung der Termine für die Mädchen erfolge überwiegend telefonisch über die Telefonistin Frau U (Lebensgefährtin, angestellt beim Bw.). Die Kunden könnten direkt bei der Telefonistin Termine buchen. Das vom Kunden gewünschte Mädchen werde dann entweder von Herrn SJ oder seiner Lebensgefährtin angerufen. Wenn ein Kunde ins Studio komme, werde jedenfalls Frau U angerufen. Um die Terminkoordination zu ermöglichen, müssten die Masseurinnen den Beginn und die Beendigung der Passagen melden. Auch über den Ausfall eines Termines sei Frau U zu unterrichten. Auf Handzetteln, Notizblöcken und Kalenderausdrucken würden die Termine vermerkt, um auch eine Kontrolle bezüglich der Abrechnung mit den Masseurinnen zu besitzen. Die Handzettel, auf denen die Termine eingetragen würden, übertrage man nach ca. drei Monaten auf eine ordentliche und übersichtliche Liste. Die ursprünglich angefertigten Aufzeichnungen würden weggeworfen.

f. Die Abrechnung/Verrechnung mit den Mädchen erfolge mit Ausnahme des Zeitraumes 1/2009 bis 3/2010 in der Form, dass SJ von den Mädchen eine Stundenmiete (Anteil vom Preis der Dienstleistung) kassiere. Die Masseurinnen zahlten 40,00 € pro Massage in bar an SJ. Von Januar 2009 bis März 2010 hätten die Masseurinnen 50,00 € als Tagesmiete an Herrn SJ in bar gezahlt, unabhängig davon, ob sie an diesem Tag gearbeitet hatten (Durchführung von Massagen) oder nicht. Ab April 2010 sei wieder auf das alte System (Anteil vom Preis der Dienstleistung) umgestellt worden.

g. Bei der Abrechnung mit den 40,00 € (Stundenmiete) sei die Berechnung in der Form erfolgt, dass der von den Mädchen kassierte Gesamtbetrag der Dienstleistung in einen Studioanteil und Masseurinnenanteil aufgegliedert worden sei. Am Tagesende habe die

Masseurin die einzelnen Beträge aufsummiert und stecke den Studioanteil in ein Kuvert, welches in einen Tresor des Unternehmers geworfen werde. Auf dem Kuvert sei der Name der Masseurin, das Datum, die Anzahl der Massagen, gegebenenfalls der Betrag, aber manchmal auch der Termin (Uhrzeit und Kunde) vermerkt. Falls SJ persönlich anwesend sei, habe er das Geld direkt von den Masseurinnen erhalten. Die Kuverts für den Prüfungszeitraum seien aufbewahrt worden.

Für den Zeitraum über die Verrechnung mit der Tagesmiete in Höhe von 50,00 € (beginnend ab 2009) gebe es Bestätigungen über den Erhalt eines monatlichen Gesamtbetrages von den Mädchen.

Bis dato sei vom Unternehmer nur die von den Masseurinnen an SJ bezahlte Studiomiete (40,00 €) und nicht das Gesamtentgelt, das der Kunde bezahle, als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer herangezogen worden. Die Mieten berechneten sich pro Kunde (operativer Umsatz) der Masseurinnen. Das Entgelt pro Massage für den Kunden betrage je nach Massage zwischen 60,00 € und 120,00 €. Folgende Massagen seien im Prüfungszeitraum bzw Nachschauzeitraum in den einzelnen Studios angeboten worden:

Art der Massage	Dauer	Preis/Kunde	Anteil Masseurin	Anteil Studio
Bodymassage	1 Stunde	110,00	70,00	40,00
Bodymassage	½ Stunde	80,00	40,00	40,00
Tantramassage	1 Stunde	80,00	40,00	40,00
Tantramassage	½ Stunde	60,00	30,00	30,00
Duschmassage	1 Stunde	120,00	70,00	50,00

Duschmassagen seien nur in geringem Ausmaß vorgekommen. Im Zeitraum 1/2009 bis 3/2010 seien die Tagesmieten (50,00 €) der an den einzelnen Tagen anwesenden Masseurinnen der Besteuerung unterworfen worden.

h. Prüferfeststellung:

(1) Umsatzsteuerbemessungsgrundlage Studio – Betreiber: Nach Prüfung des Sachverhaltes sei seitens der Finanzverwaltung festgestellt worden, dass es sich im Zeitraum 11/2006 bis 12/2008 und im Zeitraum 4/2010 bis 6/2010 nicht um eine Vermittlungsleistung oder Vermietung gehandelt habe, sondern um die Besorgung einer Leistung oder eine Eigenleistung durch SJ (Massagestudio). Die Arbeitsvereinbarungen (Terminkoordinationen durch die Lebensgefährtin von SJ, Abrechnungssystem) zwischen SJ und den Masseurinnen

unterstütze die Ansicht der Finanzverwaltung (Unternehmerrisiko, Außenverhältnis). Zudem würden die Masseurinnen lediglich unter ihrem Künstlernamen und nicht mit dem bürgerlichen Namen auftreten.

(2) Bei einem Mietverhältnis sei der Vermieter niemals direkt unmittelbar vom Geschäftserfolg (Unternehmerrisiko) des Mieters abhängig.

(3) Für den Außenstehenden (Gast) sei jedenfalls nicht klar erkennbar gewesen, dass die Masseurinnen als eigene Unternehmerinnen und nicht als Subunternehmerinnen fungiert hätten und dass sich der Studiobetreiber SJ lediglich auf Zimmervermietung und Nebenleistungen beschränke. Die Masseurinnen besäßen keine Gewerbeberechtigungen. Sie seien zu 100% in das Unternehmen von SJ eingebunden. Es sei eine strikte Einordnung der Damen in den Geschäftsbetrieb gegeben, wie die Regelungen über das Inkasso, die Verrechnungsmodalitäten des Schandlohnes oder die Kontrolle des Geschäftsganges durch den Betreiber hinsichtlich der Abrechnungsküverts (die eine Umsatzdokumentation darstellten) zeigten. Geschäfte, die in Geschäftsräumen (einem Laden) abgewickelt würden, seien nach der Rspr Eigengeschäfte des Ladeninhabers, wenn nicht nach außen hin in unmissverständlicher Weise zum Ausdruck gebracht werde, dass der Ladeninhaber hier bloß als Agent tätig werden wolle. Dazu müssten die unterschiedlichen Unternehmer nach außen hin getrennt in Erscheinung treten (zB eigener Raum als Verkaufsstätte, keine Eigengeschäfte des Ladeninhabers in diesen Räumen), es müssten Hinweise auf den Außenseiten des Gebäudes angebracht sein, Mietverträge oder andere Rechtsverhältnisse zur Nutzung der Räumlichkeiten bestehen, die tatsächlich durchgeführt würden und getrennte Kassen vorliegen, wobei jeder Unternehmer mit seinem eigenen Personal arbeiten müsse (VwGH 24.11.1976, 1466/74; VwGH 7.2.1974, 1467/73). Erfolge keine Abgrenzung, würden die Einnahmen jener Person zugerechnet, die als Geschäftsführer des Ladens auftrete (VwGH 15.12.1988, 98/14/0192).

(4) Besteuerungsgegenstand sei umsatzsteuerlich grundsätzlich nur die einzelne Leistung eines Unternehmers, die er an den Leistungsempfänger ausführt. Unabhängig davon durch andere Personen ausgeführte Leistungen würden daher in die Beurteilung des von dem Unternehmer bewirkten Umsatzes nicht einbezogen. Besteuert würden tatsächlich wirtschaftliche Vorgänge, denen regelmäßig zivilrechtliche Leistungspflichten zugrunde lägen. Für die Bestimmung des leistenden Unternehmers und des Besteuerungsgegenstandes sei deshalb regelmäßig auf die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen abzustellen, bei (wegen Sittenwidrigkeit) fehlenden zivilrechtlichen Verpflichtungen auf das Außenverhältnis, also darauf, wer als Unternehmer auftrete. Deshalb seien die Umsätze eines Bordellbetriebes oder so wie in diesem Fall eines Massageinstitutes, auch soweit sie nicht höchstpersönlich erbracht

würden, demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Leistungsempfänger erbringe.

(5) Aufgrund der Darstellung der Beteiligten sowie den vorliegenden Unterlagen ergebe sich, dass SJ die erforderlichen Räumlichkeiten für die vorwiegend nachgefragten Dienstleistungen samt Ausstattung (Einzelzimmer und Massagetische, Toiletten etc) zur Verfügung gestellt habe. Weiters sei die Werbung (Printmedien etc) vom Clubbetreiber geschaltet worden. SJ und vorwiegend seine Lebensgefährtin Frau U hätten für einen reibungslosen Ablauf gesorgt (Öffnungszeiten der Institute, Terminplanungen etc). Die Leistung gegenüber den Kunden bestünde darin, Räumlichkeiten samt Ausstattung und Ambiente zur Verfügung zu stellen, in denen die Kunden die Massagedienste in Anspruch nehmen könnten.

(6) Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die von dem Clubbetreiber erbrachten Leistungen seines Massagebetriebes sei das Entgelt, das der einzelne Besucher für seine Massage aufgewendet habe. Dazu zähle auch der Dirnenlohn, unabhängig davon, ob die Masseurinnen in einem Arbeitsverhältnis zum Betreiber stünden oder ob sie ihre Dienste als Subunternehmer für das Unternehmen des Betreibers erbringen würden. Denn in jedem Fall seien die Massageleistungen im Namen und auf Rechnung des Massageclubbetreibers SJ den Kunden gegenüber erbracht worden.

(7) Aus den bezeichneten Darstellungen und aufgrund der Erkenntnisse der Betriebsprüfung könne der Schluss gezogen werden, dass selbständige Tätigkeiten der Masseusen nicht vorlägen. Der Massageclubbetreiber SJ lege die Preise für die gesamten Dienstleistungen (Massagen) sowie die sonstigen Spielregeln fest und verpflichte offenkundig die für ihn arbeitenden Damen zur Führung von Aufzeichnungen (zB Kuverts mit der Anzahl der durchgeführten Massagen). Es erscheine undenkbar, dass frei tätig werdende Unternehmerinnen sich Preise für ihre Dienstleistungen oder Produkte vorschreiben ließen bzw auch noch Aufzeichnungen zu führen seien. Zudem würde eine Wohnungsmiete nicht von der Anzahl der Dienstleistungen oder der verkauften Produkte abhängen. Es sei also davon auszugehen, dass keine Mietzahlung seitens der Masseusen vorliege, jedenfalls für Zeiträume ab Beginn 2006 bis Ende 2008 (bzw ab 4/2010), sondern tatsächlich eine Erlösteilung stattgefunden habe. Zum anderen habe SJ als Massageclubbetreiber alle entsprechenden Räumlichkeiten den Kunden und den Masseurinnen zur Verfügung gestellt. Weiters habe er wie bereits erwähnt, teilweise durch seine eigene Anwesenheit oder die seiner Lebensgefährtin, sowie der telefonischen Koordination für einen reibungslosen Ablauf gesorgt. Die Inseratentätigkeit werde von ihm durchgeführt, Heizungskosten und sonstige Kosten würden von ihm bezahlt. Die Gewerbeberechtigung laute auf den Clubbetreiber, damit sei

dieser nach außen hin als Unternehmer aufgetreten. Die Tätigkeiten der Masseusen würden hinter die angebotenen Leistungen des Clubbetreibers zurücktreten.

SJ habe den gesamten Erlöszufluss kontrolliert. Die Mädchen hätten die Beträge nur stellvertretend für SJ von den Kunden entgegengenommen. Die Geldbeträge seien zunächst SJ als Unternehmer zugeflossen und erst im zweiten Schritt aufgeteilt worden, sodass der gesamte Umsatz zuzurechnen sei. Der tatsächliche Geldfluss sei nicht entscheidend.

Bei summarischer Prüfung der vorgelegten Unterlagen und Aussagen habe die Finanzverwaltung keine ernsten Zweifel daran, dass der Massagestudiobetreiber – JS – in den von ihm gemieteten Räumlichkeiten Massageleistungen erbracht habe. Laut aktueller Rechtsjudikatur (zB VwGH 20.12.2000, [98/13/0047](#)) seien die Zimmer-Massageumsätze, wenn der Betreiber des Massagestudios am „Unternehmerrisiko der Masseurin“ beteiligt sei (Abrechnung nach Massage und keine fixe Wochen/Tagesmiete), umsatzsteuerlich dem Betreiber zuzurechnen. Entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse.

(8) Für den Zeitraum 1/2009 bis 3/2010 habe im Zuge der BP die Aussage nicht widerlegt werden können, dass das Abrechnungssystem auf eine tägliche Mietenzahlung (50,00 € pro anwesender Masseurin) umgestellt worden sei.

(9) Im Zuge der Prüfung sei für den Zeitraum 2006 (ab Beginn November) bis 2008 bzw ab 4/2010 bis 6/2010 eine Korrektur der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer erfolgt. Die Massageumsätze müssten dem Betreiber zugerechnet werden (Darstellung Anlage 1-5). Da es keine konkreten Aufzeichnungen (Aufstellungen) über die Art der durchgeführten Massagen gebe, erfolge die Korrektur der Bemessungsgrundlagen dahingehend, dass die Gesamtanzahl der erklärten Massagen zu je einem Viertel nach den angebotenen Massagen (1 Stunde Body, ½ Stunde Body; 1 Stunde Tantra; ½ Stunde Tantra) aufgeteilt würde. Die Aufteilung erfolge im Schätzungswege. Hinsichtlich der Einkommensteuer würden die bisherigen Gewinnermittlungen dahingehend korrigiert, dass die an die Mädchen weitergegebenen Beträge (Schandlohn) als Betriebsausgaben zum Ansatz gebracht würden (Darstellung Anlage I).

(10) Die Grundlagen für die Abgabenerhebung seien nach [§ 184 BAO](#) zu schätzen.

Im Rahmen der Prüfung der Besteuerungsgrundlagen hätten für den Prüfungszeitraum die Aufschreibungen über die Termine der Masseurinnen nicht vorgelegt werden können. Diese hätten aber als essentielle Grundaufzeichnungen gemäß § 131 Abs 1 Z 5 iVm [§ 132 Abs 1 BAO](#) jedenfalls sieben Jahre aufbewahrt werden müssen. Dass solche Aufschreibungen existiert hätten, habe SJ selbst durch seine Aussagen im Rahmen der niederschriftlichen Befragung im Zuge der Hausdurchsuchung (HD) bestätigt.

Vernichtete Grundaufzeichnungen seien in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und berechtigten bzw verpflichteten die Behörde zur Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) (VwGH 22.9.1987, [95/14/0038](#)). Eine Überprüfung der erzielten Erlöse aus der Massagetätigkeit sei nicht möglich gewesen, da nur monatliche Excellisten (Name der Mädchen, Datum, Tag, Anzahl) existierten. Auch für die Ermittlung der Tagesmiete gebe es nur eine monatliche Gesamtsumme der einzelnen Mädchen.

Im Zuge der Prüfung sei eine Zuschätzung zu den bisherigen Bemessungsgrundlagen aufgrund der fehlenden Überprüfungsmöglichkeiten (ua fehlende Grundaufzeichnungen) und der dargestellten Mängel (ua keine tägliche Erfassung der Einnahmen) erfolgt. Die Geschäftsaufzeichnungen seien nicht ordnungsgemäß im Sinne des [§ 131 BAO](#). Es würden daher die Einnahmen im Zuge der BP um einen jährlichen Pauschbetrag erhöht (rund 20% der erklärten Erlöse; Darstellung in der Anlage 1-5).

(11) Dem Bericht vom 2. Dezember 2010 sind folgende Zuschätzungen und Zurechnungen betreffend die Veranlagungsjahre 2006 bis 2008 zu entnehmen:

Umsatzzuschätzung Erlöse Masseurinnen:

2006 mit 7.933,33 €

2007 mit 65.883,33 €

2008 mit 82.575,00 €

Zuschätzung Erlöse wegen Buchhaltungsmängel:

2006 mit 3.000,00 €

2007 mit 25.000,00 €

2008 mit 31.666,67 €

Schätzung Gewinn/Verlust

2006 mit 12.598,37 €

2007 mit – 4.823,26 €

2008 mit 4.090,18 €.

2. Die Schlussbesprechung fand am 2. Dezember 2010 im Finanzamt statt. Das Besprechungsprogramm bildete einen Bestandteil der Niederschrift. Es ergaben sich im Zuge der Schlussbesprechung keine Änderungen zum Besprechungsprogramm. Die Feststellungen wurden mit SJ eingehend besprochen und ohne Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes zur

Kenntnis genommen. SJ behielt sich ein Rechtsmittel bezüglich der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen vor.

3. Mit Schreiben vom 17. Februar 2011 legte der Bw. Berufung gegen die aufgrund der BP ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 vom 3. Dezember 2010 (innerhalb der bis 28. Februar verlängerten Rechtsmittelfrist) ein. Die Berufung richte sich gegen die Zurechnung der Umsätze der selbständigen Masseurinnen zu den Umsätzen des Bw (SJ).

a. Am 11. Mai 2010 sei beim Abgabepflichtigen eine HD durchgeführt worden, wobei zahlreiche Unterlagen (ua auch Abrechnungen zwischen dem Vermieter und den tätigen Masseurinnen in Form von Kuverts) beschlagnahmt worden seien. Die Kuverts für den Prüfungszeitraum seien aufbewahrt worden. **Terminvormerkungen seien bis auf die letzten Wochen vor Beginn der Betriebsprüfung nicht aufbewahrt worden. Jedenfalls könne der Umsatz aufgrund der aufbewahrten Kuverts genau nachvollzogen werden und es stimmten die Aufzeichnungen überein, sodass davon auszugehen sei, dass sämtliche Umsätze ordnungsgemäß im Sinne der Steuergesetze aufgezeichnet worden seien.**

b. Die Zurechnung der Umsätze zu den Masseurinnen werde von der Finanzbehörde damit begründet, dass die Terminkoordination durch den Vermieter durchgeführt werde. Weiters werde das Abrechnungssystem als Indiz dafür angeführt, dass diese Umsätze SJ zuzurechnen wären.

Die Terminkoordination werde ua auch vom Vermieter durchgeführt, diene jedoch nur dazu, einen geordneten Ablauf des Betriebes zu gewährleisten; außerdem seien selbstverständlich auch **Kostengründe dafür ausschlaggebend**, weil dadurch nicht unerhebliche Kosten gespart würden, da nur eine Telefonanlage vonnöten sei. Diese Kostenersparnisse kämen naturgemäß allen Beteiligten zugute. Termine würden aber ebenfalls von den einzelnen Masseurinnen selbst vereinbart, wenn Kunden die Mädchen direkt anrufen würden. Eine generelle Terminkoordination durch SJ habe also niemals stattgefunden.

c. Auch sage das Abrechnungssystem (Tagesmiete oder Umsatzmiete) nichts über die Zurechnung aus, sondern sei unter dem Blickpunkt des Gesamtbildes der Verhältnisse zu sehen. Der Behauptung, dass bei einem Mietverhältnis der Vermieter niemals direkt unmittelbar am Geschäftserfolg des Mieters beteiligt sei, könne nicht gefolgt werden, da in der Praxis zahlreiche Beispiele existierten, wo der Vermieter eine umsatzabhängige Pacht kassiere. Dazu sei auf zahlreiche Lokale der Stadt L verwiesen, die von ihren Pächtern eine umsatzabhängige also erfolgsabhängige Pacht vereinnahmen würde.

d. Die Masseurinnen besäßen zwar keine Gewerbeberechtigung, jedoch seien auch gewerberechtlich nicht erlaubte Leistungen steuerpflichtig. Im übrigen habe auch die Gewerbeberechtigung des Vermieters (Werbeagentur) keinen Einfluss darauf, wem Umsätze zuzurechnen seien, da hierfür ganz andere Kriterien angewendet werden müssten. **Dass SJ den gesamten Erlös zum Tagesende kontrolliere, liege in seinem Interesse, damit die beschäftigten Masseurinnen ihre anteilige Miete jeweils korrekt an ihn bezahlen würden.** Eine andere Vorgangsweise seinerseits wäre geradezu grob fahrlässig und könnte wiederum als Mangel einer fehlenden Betriebskontrolle ausgelegt werden.

e. **Hinsichtlich der Preisgestaltung würden von SJ keinerlei Vorgaben vorgeschrieben, lediglich eine Preisempfehlung werde abgegeben, um eine zu starke Konkurrenzierung zwischen den selbständigen Masseurinnen zu vermeiden.**

Dazu verweise SJ auf die Einvernahmen von zahlreichen Zeuginnen (Masseurinnen), die übereinstimmend denselben Sachverhalt schildern würden. Letztlich, und nur darauf komme es an, könnten die Masseurinnen vollkommen selbständig entscheiden, welchen Preis sie für welche Leistungen von ihren Kunden verlangten. Der Vermieter habe darauf keinerlei Einfluss und übe auch tatsächlich keinen Einfluss darauf aus, welche Leistungen die selbständigen Masseurinnen erbringen würden und welcher Preis dafür verlangt werde. Schon gar nicht habe SJ einen Einfluss darauf, welche Zusatzleistungen von den Masseurinnen noch angeboten würden.

f. Rechtlich seien Leistungen umsatzsteuerlich jenem Unternehmen zuzurechnen, das sie im eigenen Namen erbringe (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses: VwGH 18.12.1996, [95/15/0149](#)). Im Erkenntnis vom 16.12.1991, 90/15/0030 vertrete der VwGH die Auffassung, die Zurechnung der Leistung richte sich im USt-Recht nach denselben Grundsätzen, wie die Zurechnung der Einkünfte im ESt-Recht. Einkommensteuerrechtlich würden die Umsätze den jeweiligen Masseurinnen zugerechnet, wofür sie auch monatlich Beiträge in gewisser Höhe (§ 99-EStG-Besteuerung) entrichten müssten. Einkommensteuerrechtlich würden diese Einkünfte den jeweiligen Masseurinnen zugerechnet.

Maßgebend nach dem angeführten Erkenntnis sei daher, wer „Herr der Leistungsbeziehung“ sei, also über die Leistung disponieren könne und in wessen Vermögen sich der Erfolg oder Misserfolg der Leistung direkt niederschlage. Nun sei es zweifelsohne so, dass allein die selbständigen Masseurinnen über ihre Leistung disponieren könnten, da sie den Umfang der Leistung und auch den Preis der Leistung alleine bestimmen würden.

Somit gelte, dass Leistender sei, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet sei. Keinesfalls könne im vorgegebenen Fall davon die Rede sein, dass der Vermieter zur Leistung verpflichtet sei, **denn der Vermieter sei lediglich für die Terminkoordination**

verantwortlich, was aber nicht heiße, dass er für die Leistung der selbständigen Masseurinnen zur Gewährleistung verpflichtet sei.

g. Zu erwähnen sei auch, dass sämtliche Masseurinnen ihr Entgelt direkt mit ihren Kunden verrechneten. SJ führe nie ein Inkasso für die selbständigen Masseurinnen durch. SJ habe daher auch keinen Einfluss darauf, welches Entgelt von den Masseurinnen tatsächlich verlangt werde bzw welche Art von Leistung der Kunde wünsche.

h. Auch das Unternehmerrisiko spiele bei der Frage, wem die Leistung zuzurechnen sei, eine gewisse Rolle. Nur wer das Risiko und die Chancen der unternehmerischen Tätigkeit trage, müsse sich die Zurechnung gefallen lassen. Im vorliegenden Fall würden die Masseurinnen das Risiko tragen, da sie bei schlechter Leistung in der Zukunft weniger Einnahmen erzielen würden.

i. Verwiesen sei auch auf das Informationsblatt der Finanzbehörde „Information über die Besteuerung von Erotikmasseurinnen und dgl“. Nach dieser Information seien durch die Besteuerung gemäß § 99 EStG alle einkommen,- lohnsteuer – und umsatzsteuerrelevanten Belange der „Mädchen“ aus ihrer Tätigkeit abgegolten. Tatsächlich übermittle SJ jeden Monat der Finanzbehörde eine Liste der in seinem Objekt tätigen Masseurinnen. Die Abzugssteuer werde ebenfalls jeden Monat an die Finanzbehörden entrichtet. Durch die Entrichtung dieser Abzugssteuer sei also nach der eigenen Information und Ansicht der Finanzbehörde die Umsatzsteuer auf die Leistung der Masseurinnen bereits abgegolten. Warum die Finanzbehörde entgegen ihrer eigenen Ansicht nochmals Umsatzsteuer für die Leistungen der Masseurinnen einheben wolle, könne SJ nicht nachvollziehen.

Verwiesen sei auch auf die im Informationsblatt zitierte VwGH-Judikatur, wo gewisse Kriterien aufgestellt würden, bei denen keine Zurechnung hinsichtlich Umsatzsteuer an den Vermieter erfolge.

Im Etablissement des SJ gebe es

- **keinen gemeinsamen öffentlichen Aufenthaltsraum der Masseurinnen**
- **keine Tätigkeitskontrolle** seitens des Vermieters
- **keine einheitlichen Preisvorgaben** betreffend die Leistungen der Masseurinnen
- einen gemeldeten Wohnsitz der Masseurinnen an der Ttigkeitsadresse
- eine § 99-Besteuerung der selbständigen Masseurinnen und
- keinen Barbetrieb.

j. Unter dem Blickpunkt des Gesamtbildes der Verhältnisse ergebe sich daraus für diesen Fall, dass die Umsätze der selbständigen Masseurinnen keinesfalls dem Bw. zugerechnet werden könnten.

k. Beantragt werde, die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 aufzuheben und bei SJ lediglich die Umsätze aus Vermietung (ohne Umsätze der Masseurinnen) der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

4. Mit Schriftsatz vom 21. März 2011 nahm die BP zur Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 Stellung (Auszug):

a. Schätzung nach [§ 184 BAO](#):

(1) Wie im Besprechungsprogramm (datiert vom 26. November 2010) angeführt bzw auch in der Berufung ausgeführt, seien die Kuverts für den Prüfungszeitraum aufbewahrt worden. In der Berufung werde ausgeführt, dass der Umsatz aufgrund der aufbewahrten Kuverts genau nachvollzogen werden könne. Dem sei seitens der BP entgegenzuhalten, dass die auf den Kuverts vermerkte Anzahl der Massagen nicht nachzuvollziehen sei, da die Grundlagen (Basis) für die auf den Kuverts vermerkten Angaben nicht vorgelegt werden könnten. Es gebe, wie im Besprechungsprogramm dargestellt, handschriftliche Aufzeichnungen, Notizblöcke und Kalenderausdrucke, wo man die einzelnen Termine vermerke, Termine ausstreiche und Absagen eintrage. Wie im Besprechungsprogramm angeführt, hätten die Masseurinnen – um die Terminkoordination zu ermöglichen – den Beginn und das Ende sämtlicher Massagen melden müssen bzw sei die Terminvergabe vom Unternehmen koordiniert worden.

(2) Im Zuge einer durchgeführten Zeugenaussage sei erklärt worden, dass es durchaus vorgekommen sei, dass die Anzahl der Massagen entsprechend der Anweisung von SJ auf dem Kuvert vermerkt worden sei. Laut dieser Aussage käme es selten, aber doch vor, dass eine Massage vermerkt werde, wenn es keinen Kunden gegeben habe. Diese Aussage im Zuge der Einvernahmen scheine darauf hinzudeuten, dass „willkürlich aufgezeichnet“ worden sei.

(3) Angemerkt werde, dass im Zuge einer weiteren Zeugeneinvernahme auch ausgesagt worden sei, dass bei Dienstende, wenn SJ anwesend sei, der Betrag in bar an ihn ausgehändigt worden sei, ohne dass man ein Kuvert geschrieben habe. Ein weiteres Mal sei ausgesagt worden, dass die Abrechnung mit dem Abgabepflichtigen oder der Gattin persönlich erfolge, wenn diese anwesend seien, wobei an diesem Tag keine Kuverts oder nur fallweise auf Anordnung Kuverts geschrieben worden seien.

Bei der BP bestünden aufgrund dieser Aussagen Zweifel, ob tatsächlich alle Umsätze (Einnahmen) richtig erfasst worden seien. Niederschlag in den Bemessungsgrundlagen hätten die Massagen laut Anzahl auf den Kuverts gefunden. Nach Ansicht der BP habe es keine Basisgrundlagen für die auf den Kuverts vermerkte Anzahl der Massagen gegeben, die geeignet seien, die vollständige Erfassung der Umsätze (Einnahmen) im Zuge der BP zu überprüfen bzw die gewährleisten würden, dass sämtliche Umsätze richtig erfasst würden.

Massive Zweifel an der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen seien durchaus gegeben, sodass insgesamt die sachliche Richtigkeit in Frage zu stellen sei. Vernichtete Grundaufzeichnungen berechtigten jedenfalls die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und berechtigten auch zur Schätzung.

b. Zurechnung Umsätze:

(1) In der Berufung werde angeführt, es gebe keinen öffentlichen Aufenthaltsraum der Masseurinnen. Im Zuge der HD habe man neben den acht Massagezimmern, zwei Duschräumen und einem Büro auch einen Aufenthaltsraum vorgefunden, wo sich die anwesenden Masseurinnen aufhalten konnten. In diesem Raum hätten sich auch die Tresore befunden (ein Nummerntresor mit Einwurfschlitze, wo man die Kuverts eingeworfen habe, wenn der Abgabepflichtige nicht persönlich die Abrechnung durchgeführt habe) bzw Wandkästen.

(2) In der Berufung werde weiters angeführt, dass es zu keiner Kontrolle der Masseurinnen gekommen sei. Nach Ansicht der BP finde sehr wohl eine Tätigkeitskontrolle durch den Abgabepflichtigen statt, warum sonst sollte eine Abstimmung der telefonisch gebuchten Massagetermine bzw der Termine ohne vorheriger Vereinbarung laut Telefonliste oder Terminvereinbarungsliste am Tagesende mit der Anzahl der am Kuvert vermerkten Massagen stattfinden. Bei Unregelmäßigkeiten im Zuge der Abstimmung sei es sogar vorgekommen, dass von den Masseurinnen fehlende Beträge nachgezahlt werden mussten.

(3) Dem in der Berufung angeführten Einwand des Abgabepflichtigen, dass es keine einheitlichen Preise für die einzelnen Leistungen gebe, werde seitens der BP entgegengehalten, dass die Preise für die Massagen (Body-, Tantra- oder Duschmassagen) vom Abgabepflichtigen oder seiner Gattin festgelegt worden seien (wie das in dieser Branche üblich sei) und diese Preise im Haus Gültigkeit hätten. Die Preise seien, wie erwähnt, für alle Masseurinnen gleich, nur die sonstigen Leistungen (sofern angeboten) seien mit den Kunden verhandelbar gewesen. Jedenfalls werde dem Kunden laut Preisgestaltung (Auftritt nach außen) eine einheitliche Gesamtleistung in Rechnung gestellt.

(4) Zum gemeldeten Wohnsitz der Masseurinnen an der Tätigkeitsadresse werde seitens der BP angeführt, dass es stimme, dass einige der Masseurinnen an diesen Adressen ihren Wohnsitz gemeldet hätten. Die Masseurinnen hätten in den Räumlichkeiten des Massageinstituts ein Zimmer (Massagezimmer) „zum Nächtigen“ nutzen dürfen, hätten aber nicht jeder eine eigene Räumlichkeit mit eigenem Eingang gehabt.

(5) Wie im Besprechungsprogramm angeführt, seien die Meldungen gemäß § 99 EStG durch den Abgabepflichtigen an das Finanzamt erfolgt. In diesem Zusammenhang werde seitens der BP im Zuge der Berufungsstellungnahme angeführt, dass mit dieser Zahlung die steuerlichen Belange der Masseurinnen abgegolten seien, aber nicht die des Unternehmers.

(6) Wichtig sei im gegenständlichen Fall das Erscheinungsbild, das „Auftreten nach außen“ und die Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses. Entscheidend dafür, ob ein Leistender im eigenen oder im fremden Namen tätig werde, sei einerseits das „Auftreten nach außen“ (VwGH 18.12.1996, [95/15/0149](#); VwGH 15.1.1990, [87/15/0157](#); UFS 8.7.2009, RV/1498-W/08 zur Zurechnung der Umsätze von Begleitpersonen/Masseurinnen an den Betreiber eines Escortservices/Massagestudio) und andererseits, wie dieses Auftreten von einem allgemein verständlichen Leistungsempfänger objektiv wahrgenommen und verstanden werde. Im Zusammenhang mit dem „Auftritt nach außen“ werde erwähnt, dass eine Eigenleistung (im steuerlichen Sinn) von der Masseurin nach Würdigung des Sachverhaltes dem Grunde nach schon ausgeschlossen sei, da die Masseurin nur mit dem frei gewählten Künstlernamen und nicht mit dem bürgerlichen Namen gegenüber dem Kunden auftrete. Der Kunde kenne nur den Namen des Studios bzw der Kunde habe nur die Möglichkeit, den Namen des Studiobetreibers in Erfahrung zu bringen (Gewerbeberechtigung, Domainabfrage, Mietverträge), da nur der Studiobetreiber nach außen hin auftrete. Im vorliegenden Fall trete das Studio nach außen hin auf.

(7) In der Berufung werde angeführt, „dass in der Praxis zahlreiche Beispiele existierten, wo der Vermieter eine umsatzabhängige Pacht kassiere“; dazu sei auf zahlreiche Lokale der Stadt verwiesen, die von ihren Pächtern durchaus eine umsatzabhängige (erfolgsabhängige) Pacht vereinnahmten. In diesem Zusammenhang werde seitens der BP entgegengehalten, dass bei allen diesen Lokalen der „Auftritt des Pächters nach außen“ eindeutig dokumentiert sei und der Pächter auch das Unternehmerrisiko zu 100% trage. Im vorliegenden Fall liege das Unternehmerrisiko (auch bei Umsatzbeteiligung) immer beim Betreiber des Studios (Miete des Studios, allgemeine Betriebskosten, branchenspezifische Betriebskosten, Homepagekosten). Die Masseurin trage nur ein minimales Risiko (zB kein Geschäft – keine Kosten – beim Umsatzbeteiligungsmodell). Bei täglicher Fixmiete ohne Umsatzbeteiligung steige das Unternehmerrisiko (kein Geschäft – trotzdem Miete).

Nach Ansicht der BP seien die Umsätze dem Betreiber des Studios zuzurechnen.

5. Mit Schreiben vom 15. April 2011 erfolgte eine Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der BP (Auszug):

a. Öffentlicher Aufenthaltsraum: Tatsächlich befinde sich im betreffenden Objekt ein Aufenthaltsraum, wo sich die anwesenden Masseurinnen aufhalten könnten. Dieser Aufenthaltsraum sei jedoch kein öffentlicher Aufenthaltsraum, da Kunden zu diesem Raum keinen Zutritt hätten. Auch sei an der Tür das Schild „Privat“ angebracht, sodass auch für jeden Besucher ersichtlich sei, dass der Raum nicht zum Aufenthalt für Kunden diene.

Laut diversen VwGH-Erkenntnissen sei jedoch ein öffentlicher Aufenthaltsraum, der gemeinsam von den Mädchen benutzt werde, ein Indiz, dass die Umsätze dem Etablissement zuzurechnen seien. Da jedoch kein öffentlicher Aufenthaltsraum vorhanden sei, sei dies wiederum ein Indiz dafür, dass die Umsätze den jeweiligen Masseurinnen zuzurechnen seien.

b. Kontrolle: Es liege in der Natur der Sache, dass SJ die von den Masseurinnen abgelieferten Beträge kontrolliere, damit keine Unregelmäßigkeiten zu seinen Ungunsten vorkämen. Eine Tätigkeitskontrolle hinsichtlich der Art der Tätigkeit werde von SJ nie durchgeführt. Die einzelnen Masseurinnen hätten also ihre Leistungen je nach Bedarf und Anfrage anbieten können und dies sei von SJ ebenfalls nicht kontrolliert worden, da SJ bei den Massagen naturgemäß nicht anwesend sein konnte und dies von den Kunden auch keinesfalls goutiert worden wäre.

c. Preisgestaltung: Dazu verweise man auf die Berufungsschrift und auf die diversen Einnahmen der Zeuginnen (Masseurinnen).

d. § 99-Meldungen: Seitens der Finanzverwaltung sei ein Informationsblatt zur Besteuerung von Erotikmasseurinnen aufgelegt worden. Dazu heiße es im ersten Satz, dass mit der Zahlung eines bestimmten Betrages alle einkommensteuer-, lohnsteuer- und umsatzsteuerrelevanten Belange der Mädchen aus dieser Tätigkeit abgegolten seien. Da die Umsätze der Masseurinnen den Masseurinnen zugerechnet werden müssten, sei damit auch die Umsatzsteuer abgegolten.

e. Wenn auch die Masseurinnen mit Künstlernamen auftreten würden und nicht mit dem bürgerlichen Namen, so vereinbarten doch die Masseurinnen die individuellen Leistungen direkt mit den Kunden. SJ habe keinesfalls Einfluss darauf, welche Leistungen die einzelnen Masseurinnen erbringen wollten bzw welche Leistungen von den einzelnen Kunden nachgefragt würden. Auch bestehe seitens der Kunden der Masseurinnen kein

Gewährleistungsanspruch gegenüber SJ, weshalb schon aus diesem Grund eine Zurechnung der Umsätze der Masseurinnen zu SJ nicht möglich erscheine.

6. Folgende Aussagen und Unterlagen sind für die rechtliche Würdigung heranzuziehen:

A. Aussagen der Masseurinnen (Auszüge)

a. Masseurin PM Niederschrift vom 8. Juli 2010:

Frage: Laut vorliegenden Unterlagen waren sie zumindest im Zeitraum 2009/2010 im Studio S-Str bzw im Studio P als Masseuse beschäftigt.

Antwort: Ich war lediglich im Studio P, von glaublich November 2009 bis April 2010. Im Studio S-Str war ich nie beschäftigt.

Frage: Waren sie jemals im Studio W-Str bzw Studio L/4 beschäftigt?

Antwort: Ich war an der Adresse Studio W-Str von Januar 2009 bis Oktober 2009 beschäftigt. Im Studio L/4 war ich nie beschäftigt.

Frage: Mit wem hat das Vorstellungsgespräch stattgefunden?

Antwort: **Mit SJ.**

Frage: Wer war ihr Chef oder hat die Aufsicht bzw wer vermittelt die Termine?

Antwort: **Für die Termine war U zuständig und das Finanzielle wurde mit SJ erledigt.**

Frage: Welche Massagen wurden in den Studios angeboten und zu welchem Preis war das?

Antwort: Es gab folgende Massagen, welche zu folgenden Preisen angeboten wurden.

Bodymassage 1 Stunde 110 €, halbe Stunde 80 €, zwanzig Minuten 60 €.

Duschmassage 1 Stunde 120 €.

Tantramassage 1 Stunde 80 €, halbe Stunde 60 €.

Frage: Wer hat diese Preise festgelegt oder ihnen mitgeteilt?

Antwort: Die Preise wurden mir von den Kolleginnen bzw meiner Freundin S mitgeteilt. Frage: Wann wurde der vereinbarte Preis kassiert und wer kassiert diesen?

Antwort: Der Preis wurde meist vor der Massage von mir in bar kassiert.

Frage: Wie und wo wird abgerechnet bzw mit wem rechnen sie die vereinnahmten Beträge zu welchem Zeitpunkt ab?

Antwort: In der Zeit als ich beschäftigt war, wurde jeweils täglich bei Dienstende abgerechnet, wenn SJ bei Dienstende anwesend war, überreichte ich ihm den Betrag persönlich in bar, ohne dass ein Kuvert geschrieben wurde. Wenn SJ zu Dienstende nicht anwesend war, wurde der abzuführende Betrag in ein Kuvert gegeben und in den Firmentresor eingeworfen. Am Kuvert wurde lediglich mein Künstlername ... und das Datum vermerkt, jedoch kein Betrag. **Der Betrag wurde sowieso von U oder SJ über die Telefonanmeldungen bzw Telefonlisten kontrolliert. Bei jedem Kunden musste ich vor Massagebeginn U anrufen und bekanntgeben, welche Massage der Kunde erhält.** Für eine Stunde Bodymassagen waren **40 € als Anteil für SJ abzuliefern**, für eine Stunde Tantramassagen ebenso 40 €, für eine halbe Stunde Bodymassagen ebenfalls 40 € und für eine halbe Stunde Tantramassage waren 30 € abzuliefern. Für eine Stunde Duschmassage wurden 40 € an SJ bezahlt. **Diese Regelung wurde glaublich ab April 2010 eingeführt. Vorher wurden täglich 50 € an SJ abgeliefert.**

Frage: Welche Aufzeichnungen wurden geführt und wo wurden diese „Abrechnungen“ bzw. Aufzeichnungen aufbewahrt?

Antwort: Ich selbst führte keine Aufzeichnungen über meine täglichen Massagen.

Frage: Welche Abgaben mussten sie an den „Chef“ bzw die Geschäftsleitung leisten und wie hoch waren diese Abgaben?

Antwort: Zu meiner Zeit gab es folgende Abgaben, **die in bar von SJ kassiert wurden:** Für das Finanzamt 150 € und Werbekostenbeitrag für Einschaltungen im Sexmagazin 24 € monatlich an Herrn SJ.

Frage: An welchen Tagen bzw zu welchen Zeiten haben sie gearbeitet?

Antwort: Die Arbeitszeiten und Tage waren bei mir verschieden. Meist habe ich drei bis vier Mal die Woche gearbeitet. **Für die Zeiteinteilung gab es keine wirklichen Vorschriften, jedoch mussten wir dies mit U zumindest am Vortag absprechen.**

Frage: Wieviele Kunden hatten sie durchschnittlich an einem Arbeitstag?

Antwort: Es war sehr unterschiedlich, durchschnittlich waren es 1-3 Kunden an einem Arbeitstag.

Frage: Wieviele Masseusen waren ständig anwesend bzw kam es vor, dass Kunden auf eine Masseuse warten mussten?

Antwort: Zu meiner Zeit waren ca. 15 Mädchen insgesamt angemeldet, wobei ständig im Studio zwischen sechs und acht Masseusen anwesend waren.

Frage: Gab es Mietverträge zwischen dem Betreiber des Studios oder eine „Hausordnung“ über die Zimmervermietung mit ihnen bzw den Masseuren?

Antwort: Glaublich am Beginn meiner Tätigkeit wurde mir ein „Mietvertrag“ über 50 € Tagesmiete vorgelegt, den ich unterschreiben musste.

b. Masseurin NR Niederschrift vom 11. Mai 2010:

Frage: Seit wann sind sie in diesem Studio tätig?

Antwort: Insgesamt seit 10 Monaten in Österreich und in diesem Studio P seit der Eröffnung im Januar 2010. Vorher war ich im Studio W-Str.

Frage: Mit wem hat das Vorstellungsgespräch stattgefunden?

Antwort: **Diese Gespräche habe ich mit SJ geführt.**

Frage: Wer ist ihr Chef oder hat die Aufsicht bzw wer vermittelt die Termine?

Antwort: **Der Betrieb wird von SJ geführt und die Terminkoordination erfolgt durch die Telefonistin U.**

Frage: Welche Massagen werden in dem Studio angeboten und zu welchem Preis?

Antwort: Es werden zwei Massagen angeboten, Tantramassagen und Bodymassagen.

Bodymassage 1 Stunde 110 €, halbe Stunde 80 €, zwanzig Minuten 60 €.

Für Tantramassagen kenne ich den Preis nicht, 1 Stunde vielleicht 80 €.

Ich biete keine sexuellen Praktiken an und ich frage meine Kolleginnen auch nicht.

Frage: Wer hat diese Preise festgelegt oder ihnen mitgeteilt?

Antwort: **Die Preise, welche ich von den Kunden verlangen kann, wurden mir von SJ über meine Freundin mitgeteilt.**

Frage: Wann wird der vereinbarte Preis kassiert und wer kassiert diesen?

Antwort: Der vereinbarte Massagepreis wird von mir meistens nach der erfolgten Massage kassiert.

Frage: Wie und wo wird abgerechnet bzw mit wem rechnen sie die vereinnahmten Beträge zu welchem Zeitpunkt ab?

Antwort: Die Abrechnung erfolgt in der Form, dass ich in ein Kuvert immer nach dem Arbeitstag - pro Kunde 40 € für Bodymassagen und 30 € für Tantramassagen - gebe,

unabhängig davon, wie lange die Massagedauer war. Es gibt einen Tresor, speziell für Herrn SJ, wo die Kuverts mit dem Geld durch eine Öffnung (Schlitz) eingeworfen werden. Manchmal erfolgt die Übergabe auch an Herrn SJ persönlich, wenn er im Studio anwesend ist.

Frage: Welche Aufzeichnungen werden geführt und wo werden diese „Abrechnungen“ bzw. Aufzeichnungen aufbewahrt?

Antwort: Ich mache keine Aufschreibungen über meine Kunden. **Ich muss vorher die Telefonistin informieren über meine Termine aus Koordinationsgründen, damit kein Termin vergeben wird, wenn ich gerade einen Kunden habe. Die Telefonistin U koordiniert sämtliche Termine, damit keine Doppelbesetzungen erfolgen. Wenn ein Kunde nicht zum vereinbarten Termin erscheint, muss ich nach 10 Minuten bei Frau U anrufen und mitteilen, dass der Termin nicht wahrgenommen wurde. Terminvereinbarungen mit mir persönlich gibt es nicht.**

Frage: Welche Abgaben müssen sie an den „Chef“ bzw die Geschäftsleitung leisten und wie hoch sind diese Abgaben?

Antwort: Eine Miete wird nicht bezahlt. Die Duftöle, Kerzen werden aus einer gemeinsamen Kassa von uns allen bezahlt. **Wenn Utensilien benötigt werden, gibt jede Masseurin einen Betrag von 20 € in ein Kuvert, welches wiederum von SJ übernommen wird. Herr SJ besorgt dann die benötigten Materialien.** Die Steuern bezahle ich. Ich bezahle 150 € pro Monat. Ich gebe diesen Betrag ebenfalls SJ, der die Steuer für uns beim Finanzamt abführt.

Frage: An welchen Tagen bzw zu welchen Zeiten arbeiten sie hier im Studio?

Antwort: Es ist verschieden, an wievielen Tagen ich pro Monat im Studio arbeite. Es ist schon vorgekommen, dass ich einen Monat durchgearbeitet habe. Ich kann nicht genau sagen, wie viele Tage ich seit Beginn 2010 gearbeitet habe. Durchschnittlich schätze ich 2-3 Wochen pro Monat. Ich arbeite von Montag bis Samstag (meistens). Sonntags habe ich frei. Wie viele Stunden ich pro Tag arbeite, ist einerseits von den Terminen abhängig, andererseits davon, wann ich freihaben will. Durchschnittlich arbeite ich sechs bis acht Stunden täglich.

Frage: Wieviele Kunden haben sie durchschnittlich an einem Arbeitstag?

Antwort: Wieviele Kunden ich an einem Tag „bediene“ kann verschieden sein. Ich schätze, dass ich durchschnittlich in einer Woche ca 16 Kunden habe.

Frage: Wieviele Masseusen sind ständig hier anwesend bzw kommt es vor, dass Kunden auf eine Masseuse warten müssen?

Antwort: Die Anzahl der anwesenden Masseusen ist sehr verschieden und schwankt zwischen vierzehn und 4 bzw 6. Es kann vorkommen, dass Kunden auf eine bestimmte Masseuse warten müssen, wenn ein Termin vereinbart ist.

Frage: Gab es Mietverträge zwischen dem Betreiber des Studios oder eine „Hausordnung“ über die Zimmervermietung mit ihnen bzw den Masseurinnen?

Antwort: **Am Beginn meiner Tätigkeit habe ich ein Schriftstück unterfertigt. Mir wurde dieses Schriftstück vorgelegt und ich habe dieses ohne Kenntnis des genauen Inhaltes in Anwesenheit meiner besten Freundin, welche gut Deutsch spricht, unterfertigt. Ich selbst habe keine Abschrift dieses Schriftstückes. Es kann sein, dass meine Freundin eine Kopie hat.**

c. Masseurin LK Niederschrift vom 11. Mai 2010:

Frage: Seit wann sind sie in diesem Studio tätig?

Antwort: Ich bin seit 29. März 2010 hier beschäftigt und arbeite an fünf Tagen in der Woche.

Frage: Wer hat sie angeworben, vermittelt?

Antwort: Ich habe eine Annonce in der Kronenzeitung gelesen und habe telefonisch Kontakt aufgenommen. **Am Telefon hat mir U die Arbeitsbedingungen erklärt und ein Vorstellungsgespräch vereinbart.**

Frage: Mit wem hat das Vorstellungsgespräch stattgefunden?

Antwort: **Ich hatte keine Probezeit, die Grundvoraussetzung für ein Arbeitsverhältnis war ein Gesundheitsbuch. Frau U erklärte mir den Arbeitsablauf und die Gegebenheiten.**

Frage: Wer ist ihr Chef oder hat die Aufsicht bzw wer vermittelt die Termine?

Antwort: **Ich würde SJ als Chef bezeichnen, wobei ein Teil der Arbeit auch durch U erledigt wird. Sie kümmert sich um die Termine, führte das Erstgespräch mit mir, kontrolliert die Gesundheitspässe. U bringt die Gesundheitspässe auf das Magistrat. Die Angelegenheit mit dem Finanzamt und die Werbung für die Masseurinnen hat SJ über.**

Frage: Waren sie jemals im Studio S-Str, im Studio W-Str bzw im Studio L/4 beschäftigt?

Antwort: Nein, ich war nie an den oben angeführten Adressen beschäftigt. Ich bin in dieser Branche erst seit Beginn dieses Jahres tätig.

Frage: Welche Massagen werden hier in diesem Studio angeboten und zu welchem Preis?

Antwort: Es werden Tantramassagen, Bodymassagen und Duschmassagen angeboten. Diese Leistungen werden per Telefon und Internet angeboten, weitere Leistungen werden persönlich mit der jeweils ausgesuchten Masseurin ausgemacht.

Bodymassage 1 Stunde 120 €, halbe Stunde 80 €, zwanzig Minuten 60 €.

Tantramassage halbe Stunde 80 €, zwanzig Minuten 60 €.

Duschmassage 1 Stunde 110-120 €.

Bei Tantramassagen werden die Kunden gestreichelt, bei Bodymassagen werden die Kunden mit Hand und Körper massiert (dh er darf mich auch berühren). Die Duschmassagen finden unter der Dusche statt.

Frage: Wer hat diese Preise festgelegt oder ihnen mitgeteilt?

Antwort: **Die Preise wurden mir von U mitgeteilt und sind im Haus üblich. Falls ein Mädchen für mehr bereit ist, kann es mehr verlangen. Die Preise der Massagen sind für alle Mädchen gleich, aber die sonstigen Leistungen sind von den Mädchen selber anbietbar und mit dem Kunden verhandelbar. Jedes Mädchen entscheidet selber, was es für die Zusatzleistung erhalten will. Sie muss aber deswegen nicht mehr an SJ abliefern.**

Frage: Wer vereinbart mit dem Kunden den Preis und wer kassiert diesen?

Antwort: Der Kunde bezahlt im Vorhinein bar bei den Mädchen.

Frage: Wie und wo wird abgerechnet bzw mit wem rechnen sie die vereinnahmten Beträge zu welchem Zeitpunkt ab?

Antwort: Die Abrechnungen erfolgen täglich nach Arbeitsende. Das Geld für die Besitzer werfe ich entweder in den Tresor im Aufenthaltsraum (in einen Schlitz) oder übergebe das Geld persönlich an SJ.

Frage: Welche Aufzeichnungen werden geführt und wo werden diese „Abrechnungen“ bzw. Aufzeichnungen aufbewahrt?

Antwort: Ich führe keine gesonderten Aufzeichnungen bezüglich der Kundenfrequenz. Es gibt auch keine Liste im Haus. **Ich informiere die Telefonistin U bei Beginn der Massage und melde auch das Ende der Massage. Vermutlich trägt diese dann die Kundenfrequenz, die Dauer und Art der Massage in eine Liste ein. Sie hat dazu ein**

kleines Heft oder Zettel. Ich schreibe auf ein Kuvert meinen Künstlernamen und gebe das anteilige Geld hinein. Ein extra Berechnungsblatt füge ich nicht bei.

Frage: Welche Abgaben müssen sie an den „Chef“ bzw die Geschäftsleitung leisten und wie hoch sind diese Abgaben?

Antwort: **Ich muss monatlich 24 € für Werbung bezahlen. Das Massageöl kaufe ich bei SJ um 6 € für einen halben Liter.** Für die Kerzen und sonstige Utensilien muss ich ab nächstem Monat 20 € bezahlen. Für das Finanzamt gebe ich SJ monatlich 150 €.

Frage: An welchen Tagen bzw zu welchen Zeiten arbeiten sie hier im Studio?

Antwort: Ich arbeite 5 Tage in der Woche. **Die normalen Geschäftszeiten sind von 10:00 bis 23:00 Uhr. Ich kann mir meine Beginn- und Endzeiten selber einteilen, sie müssen aber im Rahmen der Geschäftszeiten sein. Ich bin zwischen 5 und 8 Stunden täglich anwesend. Ich gebe einen Tag vorher U über meine beabsichtigte Arbeitszeit Bescheid.**

Frage: Wieviele Kunden haben sie durchschnittlich an einem Arbeitstag?

Antwort: Heute hatte ich einen Kunden. Der Durchschnitt beträgt bei mir ca 1-2 Kunden pro Tag.

Frage: Wieviele Masseusen sind ständig hier anwesend bzw kommt es vor, dass Kunden auf eine Masseuse warten müssen?

Antwort: Meistens sind ca 5-8 Mädchen täglich anwesend. Kunden müssen eigentlich nicht warten, es sind immer genug Mädchen hier.

Frage: Gab es Mietverträge zwischen dem Betreiber des Studios oder eine „Hausordnung“ über die Zimmervermietung mit ihnen bzw den Masseusen?

Antwort: **Es gibt keinen Mietvertrag und keine Hausordnung. Ich habe zu Beginn meiner Tätigkeit einen Vertrag/Vereinbarung unterzeichnet. Eine Kopie habe ich nicht erhalten, ich habe diesen Vertrag auch nie besessen. Der Vertrag wurde mir von J vorgelegt. Ein Vertragspunkt ist meine Selbständigkeit als Masseurin bzw wird dort festgehalten, dass ich jedes Massagezimmer benützen darf und dafür einen Anteil (30 oder 40 €) je Kunde und Massagedauer abliefern muss.**

Frage: Es steht ein Getränkeautomat in der Diele. Für wen werden die dort angebotenen Getränke gelagert und wie erfolgt die Verrechnung?

Antwort: Wenn ein Kunde ein Getränk will, hole ich ihm dieses vom Automaten und bezahle es aus meiner Tasche. Angeboten werden Mineralwasser oder Eistee (jeweils zu Euro 1,00). Wenn ein Kunde ein Bier haben will, muss er 3 € dafür bezahlen. Ein Piccolosekt kostet 6 € für den Gast. **Der Automat wird von SJ je nach Bedarf nachgefüllt.**

d. Masseurin AD Niederschrift vom 26. Mai 2010:

Frage: Laut vorliegenden Unterlagen waren sie zumindest im Zeitraum 2008/2009 im Studio S-Str. als Masseuse beschäftigt.

Antwort: Ich war glaublich von April/Mai 2008 bis November 2009 im Studio S-Str. beschäftigt.

Frage: Mit wem hat das Vorstellungsgespräch stattgefunden?

Antwort: **Das Erstgespräch habe ich mit U (Lebensgefährtin von SJ) geführt.**

Frage: Wer war ihr Chef oder hat die Aufsicht bzw wer vermittelt die Termine?

Antwort: **Soweit ich mich erinnere, war SJ für die Finanzen, Frau U für die Einstellung der Mädchen, Terminvereinbarungen mit den Kunden bzw Kontrolle der vereinbarten Termine verantwortlich.**

Frage: Waren sie vorher jemals in einem anderen Institut von SJ beschäftigt?

Antwort: Ja, ich habe glaublich 2007 lediglich zwei Tage im Studio W-Str ausgeholfen.

Frage: Welche Massagen werden in dem Studio angeboten und zu welchem Preis?

Antwort: Es gab folgende Massagen, **wobei die Preise in allen Studios gleich waren.**

Bodymassage 1 Stunde 110 €, halbe Stunde 80 €, zwanzig Minuten 60 €.

Duschmassage 1 Stunde 120 €.

Tantramassage 1 Stunde 80 €, halbe Stunde 60 €.

Frage: Wer hat diese Preise festgelegt oder ihnen mitgeteilt?

Antwort: **Die Preise wurden mir von Frau U mitgeteilt.**

Frage: Wann wurde der vereinbarte Preis kassiert und wer kassiert diesen?

Antwort: Der Preis wurde vor der Massage von der jeweiligen Masseuse in bar kassiert.

Frage: Wie und wo wird abgerechnet bzw mit wem rechnen sie die vereinnahmten Beträge zu welchem Zeitpunkt ab?

Antwort: Für eine Stunde Bodymassage waren 40 € als Anteil für Herrn SJ abzuliefern, für eine Stunde Tantramassage ebenso 40 €, für eine halbe Stunde Tantramassage waren 30 € abzuliefern. Für eine Stunde Duschmassage wurden 50 € an Herrn SJ bezahlt. **Abgerechnet wurde entweder bei Dienstende mit Herrn SJ oder Frau U persönlich, wobei ihnen das Geld in bar übergeben wurde. Bei der Abrechnung wurde mit Frau U die „Telefonliste, Terminvereinbarungsliste“ abgestimmt. Sollten dabei Unregelmäßigkeiten aufgetreten sein, mussten wir den fehlenden Teil (Massage) abliefern, obwohl wir diesen nicht vom Kunden kassierten.**

Frage: Welche Aufzeichnungen werden geführt und wo werden diese „Abrechnungen“ bzw. Aufzeichnungen aufbewahrt?

Antwort: **An den meisten Tagen kamen Frau U bzw SJ persönlich vorbei, wobei an diesen Tagen keine bzw nur fallweise auf Anordnung von Herrn SJ Kuverts geschrieben wurden. Dabei wurde der Betrag bzw die Aufschrift am Kuvert von Herrn SJ angeordnet, meist wurde die Anzahl reduziert.**

Frage: Welche Abgaben mussten sie an den „Chef“ bzw die Geschäftsleitung leisten und wie hoch waren diese Abgaben?

Antwort: Zu meiner Zeit gab es folgende Abgaben, die in bar von SJ kassiert wurden. Für Kerzen + Duftöle ca. 40 € monatlich, für 20 € bis 30 € Werbekostenbeitrag monatlich und 150 € Abgaben für das Finanzamt monatlich.

Frage: An welchen Tagen bzw zu welchen Zeiten haben sie gearbeitet?

Antwort: Für die Zeiteinteilung gab es keine wirklichen Vorschriften, **jedoch mussten wir dies mit Frau U zumindest am Vortag absprechen.**

Frage: Wieviele Kunden hatten sie durchschnittlich an einem Arbeitstag?

Antwort: Es war sehr unterschiedlich, durchschnittlich waren es 2-4 Kunden an einem Arbeitstag.

Frage: Wieviele Masseusen waren ständig hier anwesend bzw kam es vor, dass Kunden auf eine Masseuse warten müssen?

Antwort: Im Studio S-Str mussten zumindest immer vier Masseusen anwesend sein. Die Öffnungszeiten waren von Montag bis Sonntag durchgehend von 10:00 Uhr bis 23:00 Uhr.

Frage: Gab es Mietverträge zwischen dem Betreiber des Studios oder eine „Hausordnung“ über die Zimmervermietung mit ihnen bzw den Masseusen?

Antwort: **Glaublich ab Sommer 2009 wurden uns von SJ Mietverträge über 50 € Tagesmiete vorgelegt und wir mussten diese unterzeichnen. Abgerechnet wurde jedoch nie nach diesem System, sondern immer je Massage (mit oder ohne Kuvert).**

Frage: Gab es im Studio S-Str bzw W-Str einen Getränkeautomaten und wie erfolgte die Abrechnung?

Antwort: Es gab keine Getränkeautomaten, wenn der Kunde ein Getränk bekam, wurde dies von den Masseusen zur Verfügung gestellt.

e. Masseurin NM Niederschrift vom 21. Juni 2010:

Frage: Laut vorliegenden Unterlagen waren sie zumindest im Zeitraum 2007/2008 im Studio W-Str bzw S-Str als Masseuse beschäftigt.

Antwort: Ich war glaublich von Jänner 2007 bis Sommer 2008 im Studio W-Str, als dieses Institut geschlossen wurde dann noch bis ca. August 2008 im Studio S-Str.

Frage: Mit wem hat das Vorstellungsgespräch stattgefunden?

Antwort: Das Erstgespräch habe ich mit U (Lebensgefährtin von SJ) geführt.

Frage: Wer war ihr Chef oder hat die Aufsicht bzw wer vermittelt die Termine?

Antwort: **Die Terminvereinbarungen erfolgten durch Frau U. Als Organisator ist mir Herr SJ bekannt.**

Frage: Welche Massagen wurden in den Studios angeboten und zu welchem Preis war das?

Antwort: **Es gab folgende Massagen, wobei die Preise in allen Studios gleich waren.**

Bodymassage 1 Stunde 110 €, halbe Stunde 80 €, zwanzig Minuten 60 €.

Tantramassage 1 Stunde 80 €, halbe Stunde 60 €.

Duschmassage 1 Stunde 120 €, zu den Duschmassagen möchte ich angeben, dass diese kaum durchgeführt wurden, da keine Nachfrage war.

Frage: Wer hat diese Preise festgelegt oder ihnen mitgeteilt?

Antwort: **Die Preise wurden mir glaublich von Frau U bzw SJ mitgeteilt.**

Frage: Wann wurde der vereinbarte Preis kassiert und wer kassiert diesen?

Antwort: Der Preis wurde vor bzw nach der Massage von der jeweiligen Masseuse in bar kassiert.

Frage: Wie und wo wird abgerechnet bzw mit wem rechnen sie die vereinnahmten Beträge zu welchem Zeitpunkt ab?

Antwort: **Für eine Stunde Bodymassage waren 40 € als Anteil für Herrn SJ abzuliefern, für eine Stunde Tantramassage ebenso 40 €, für eine halbe Stunde Bodymassage ebenfalls 40 € und für eine halbe Stunde Tantramassage bzw 20 Minuten Bodymassage waren 30 € abzuliefern.** Für eine Stunde Duschmassage wurden glaublich 40 € oder etwas mehr an Herrn SJ abgeliefert, an den genauen Betrag kann ich mich heute nicht mehr erinnern. Abgerechnet wurde entweder bei Dienstende oder bei Verlassen des Studios. Wobei von mir ein Kuvert mit Namen, Datum und Terminen angefertigt und der Betrag dann in einen Tresor gegeben wurde. **Die Abrechnung erfolgte dann meist in meiner Abwesenheit durch Herrn SJ persönlich.**

Frage: Welche Aufzeichnungen wurden geführt und wo wurden diese „Abrechnungen“ bzw. Aufzeichnungen aufbewahrt?

Antwort: Ich selbst führte keine Aufzeichnungen, lediglich das a.o. Kuvert wurde von mir angefertigt. **Ich glaube, dass Frau U die Termine auf einem Zettel notierte und dann mit den Abrechnungen kontrollierte.**

Frage: Welche Abgaben mussten sie an den „Chef“ bzw die Geschäftsleitung leisten und wie hoch waren diese Abgaben?

Antwort: **Zu meiner Zeit gab es folgende Abgaben, die in bar von Herrn SJ kassiert wurden: Für Kerzen wurde unter den Masseusen abgesammelt (5-10 € in einem unregelmäßigen Zeitabstand), dieser Betrag wurde Herrn SJ oder Frau U übergeben und diese besorgten dann die Kerzen. Die Duftöle wurden von den Masseusen selbst besorgt und auch bezahlt. Die Abgaben für das Finanzamt wurden von Herrn SJ monatlich eingesammelt, wobei dieser Betrag glaublich auch in ein Kuvert gegeben wurde.**

Frage: An welchen Tagen bzw zu welchen Zeiten haben sie überwiegend gearbeitet?

Antwort: Dies war sehr unterschiedlich, es gab da keine Vorschriften. **Es wurde jedoch meistens Frau U am Vortag oder zu einem anderen Zeitpunkt darüber Bescheid gegeben.**

Frage: Wieviele Kunden hatten sie durchschnittlich an einem Arbeitstag?

Antwort: Dies war sehr unterschiedlich. **Es gab Tage, da hatte ich nur einen Termin und es gab Tage, da hatte ich drei Termine. Es gab auch Tage, wo ich nichts verdiente.**

Frage: Wieviele Masseusen waren ständig anwesend bzw kam es vor, dass Kunden auf eine Masseuse warten müssen?

Antwort: **Im Studio W-Str waren von zwei bis maximal sieben (bis acht) Mädchen anwesend, wobei es drei Massagezimmer gab. Im Studio S-Str war dies ähnlich, jedoch gab es dort vier Massagezimmer. Es kam nur selten vor, dass Kunden auf Masseusen warten mussten bzw alle Zimmer besetzt waren. Die Öffnungszeiten waren von Montag bis Sonntag durchgehend von 10:00 Uhr bis 24:00 Uhr.**

Frage: Gab es Mietverträge zwischen dem Betreiber des Studios oder eine „Hausordnung“ über die Zimmervermietung mit ihnen bzw den Masseusen?

Antwort: **Nein, das glaube ich nicht, lediglich am Anfang meiner Tätigkeit in der W-Str musste ich einen Zettel unterschreiben. Was darauf geschrieben stand, weiß ich heute nicht mehr.**

f. Masseurin CH Niederschrift vom 17. Juni 2010:

Frage: Laut vorliegenden Unterlagen waren sie zumindest im Zeitraum 2007 bis 2009 im Studio W-Str bzw S-Str als Masseuse beschäftigt.

Antwort: Ich war glaublich **von November 2006 bis Mai 2009 für die Massageinstitute von Herrn SJ tätig**. Von November 2006 bis zur Aufgabe des Institutes W-Str (glaublich September/Okttober 2008) und anschließend bis Ende Mai 2009 im Institut S-Str.

Frage: Wer hat sie angeworben, vermittelt?

Antwort: **Aus meiner früheren Tätigkeit im Studio M waren mir Herr SJ und seine Frau U bekannt. Frau U war dort Telefonistin für das Studio M.**

Frage: Mit wem hat das Erstgespräch/Vorstellungsgespräch vor ihrem eigentlichen Arbeitsbeginn stattgefunden?

Antwort: **Ich wollte selbst zu SJ wechseln und habe damals glaublich mit Frau U erstmals gesprochen.**

Frage: Wer war ihr Chef oder hat die Aufsicht bzw wer vermittelte die Termine?

Antwort: **Für die Einteilung der Termine war immer Frau U zuständig. Anfangs hatte ich die Möglichkeit, meine Termine selbst zu koordinieren, musste aber sämtliche**

Termine an Frau U weitermelden. Später wurden die Termine nur durch Frau U eingeteilt.

Frage: Welche Massagen wurden in den Studio´s angeboten und zu welchem Preis war das?

Antwort: **Es gab folgende Massagen, wobei die Preise in allen Studios gleich waren.**

Bodymassage 1 Stunde 110 €, halbe Stunde 80 €, zwanzig Minuten 60 €.

Duschmassage 1 Stunde 120 €.

Tantramassage 1 Stunde 80 €, halbe Stunde 60 €.

Diese Preise waren für das Institut in der W-Str und der S-Str gleich.

Frage: Wer hat diese Preise festgelegt oder ihnen mitgeteilt?

Antwort: **Die Preise waren allgemein bekannt.**

Frage: Wann wurde der vereinbarte Preis kassiert und wer kassiert diesen?

Antwort: Der Preis wurde nach der jeweiligen Massage von mir in bar kassiert.

Frage: Wie und wo wird abgerechnet bzw mit wem rechnen sie die vereinnahmten Beträge zu welchem Zeitpunkt ab?

Antwort: **Abgerechnet wurde meist durch Herrn SJ und Frau U persönlich, wobei diese im Studio vorbeikamen. Für eine Stunde Bodymassage waren 40 € als Anteil für Herrn SJ abzuliefern, für eine Stunde Tantramassage ebenso 40 €, für eine halbe Stunde Bodymassagen ebenfalls 40 € und für eine halbe Stunde Tantramassage waren 30 € und 20 Minuten Bodymassage ebenfalls 30 € abzuliefern. Bei der Abrechnung wurde mit Frau U die „Telefonliste, Terminvereinbarungsliste“ abgestimmt. Sollten dabei Unregelmäßigkeiten aufgetreten sein, mussten wir den fehlenden Teil (Massage) abliefern, obwohl wir diesen nicht vom Kunden kassierten.**

Frage: Welche Aufzeichnungen wurden geführt und wo wurden diese „Abrechnungen“ bzw. Aufzeichnungen aufbewahrt?

Antwort: Für mich selbst führte ich keine Aufzeichnungen. **Für die Abrechnung mit Herrn SJ wurden Kuverts ausgefertigt, mit Namen, Datum und Anzahl der Massagen.**

Frage: Welche Abgaben mussten sie an den „Chef“ bzw die Geschäftsleitung leisten und wie hoch waren diese Abgaben?

Antwort: **Zu meiner Zeit gab es folgende Abgaben, die in bar von Herrn SJ kassiert wurden: Für Kerzen wurden pro Masseuse je nach Bedarf 10 € abgeliefert. Die Duftöle wurden von den Masseusen selbst besorgt bzw mitgebracht. Für das Finanzamt mussten wir monatlich 150 € an Herrn SJ bezahlen. Der Beitrag für Werbung im Sexmagazin musste von uns an Herrn SJ bezahlt werden, wobei dieser Beitrag je nach Einschaltung und Anzahl der Mädchen im Magazin verschieden hoch war. Dieser Betrag bewegte sich – soweit ich mich erinnere – bei mir zwischen 17 € und 23 € monatlich.**

Frage: An welchen Tagen bzw zu welchen Zeiten haben sie gearbeitet?

Antwort: **Für die Zeiteinteilung gab es keine wirklichen Vorschriften, jedoch mussten wir dies mit Frau U zumindest am Morgen absprechen.** Anfangs habe ich zwei Tage pro Woche gearbeitet (Dienstag und Freitag), später hat sich das auf Mittwoch und Freitag geändert. Gelegentlich habe ich aushilfsweise an mehreren Arbeitstagen hintereinander gearbeitet.

Frage: Wieviele Kunden hatten sie durchschnittlich an einem Arbeitstag?

Antwort: **Pro Arbeitstag kann ich das nicht sagen, es dürften so ca. 5 Kunden pro Woche (zwei Arbeitstage) gewesen sein. Es kam auch vor, dass mich Frau U telefonisch außer(halb) der Arbeitszeit für einen Kundentermin angerufen hat, ich diesen Termin auch wahrnahm und dann wieder nach Hause fuhr. Es kam auch vor, dass ich an manchen Tagen keinen Termin hatte.**

Frage: Wieviele Masseusen waren ständig anwesend bzw kam es vor, dass Kunden auf eine Masseuse warten müssen?

Antwort: Im Institut in der S-Str kam es im Jahr 2009 vor, dass 10 Masseusen gleichzeitig anwesend waren, obwohl wir Massagezimmer hatten. Im Studio in der W-Str waren 4-8 Masseusen anwesend. Wir hatten dort drei Massagezimmer. Gelegentlich kam es auch vor, dass Kunden auf freie Zimmer bzw Masseusen warten mussten, dies war jedoch nicht oft der Fall.

Frage: Gab es Mietverträge zwischen dem Betreiber „SJ“ des Studios oder eine „Hausordnung“ über die Zimmervermietung mit ihnen bzw den Masseusen?

Antwort: **Glaublich ab Januar 2009 wurden uns von Herrn SJ mündliche Mietverträge über 50 € Tagesmiete angeordnet. Diese 50 € mussten bei Anwesenheit einer Masseuse an Herrn SJ entrichtet werden. Es kam vor, dass bis zu 10 Masseusen täglich anwesend waren. Dieser Betrag wurde ebenfalls in einem**

Kuvert mit Namen und Datum übergeben bzw. aufbewahrt. Sämtliche weiteren Ausgaben (wie oben angeführt) mussten von den Masseusen zusätzlich geleistet werden. Dieser Abrechnungsmodus war letztendlich verantwortlich dafür, dass ich meine Tätigkeit in den Studios von Herrn SJ im Mai 2009 einstellte.

Frage: Welche Öffnungszeiten gab es in den Studios?

Antwort: **In der W-Str sowie im Studio S-Str waren die Öffnungszeiten von Montag bis Sonntag von 10:00 Uhr bis 23:00 Uhr, wobei 23:00 Uhr der letzte vergebene Massagetermin war (Ausnahme vereinzelte Feiertage).**

g. Niederschrift vom 11. Mai 2010 mit SJ (Auszug):

Glaublich 2003 habe ich für FH Werbung gemacht. Dieser hatte das Massagestudio in der S-Str und später das Studio P. Ich war selbständig für ihn tätig, quasi als Mädchen für alles. Nachdem FH 2004 oder 2005 Probleme mit dem Betrieb hatte, habe ich das Studio in seinem Namen weitergeführt, dh ich und meine Lebensgefährtin haben das Organisatorische abgewickelt und das kassierte Geld an FH abgeliefert. Damals habe ich pro Massagetermin 12 € einbehalten. Davon mussten wir die Werbung und das Telefon bezahlen.

Im Jahr 2007 habe ich mich von FH getrennt und ein eigenes Studio in der W-Str eröffnet. Ich habe dieses Studio ca zwei Jahre geführt. Weiters haben meine Lebensgefährtin und ich das Studio L/4 für kurze Zeit (zwei bis drei Monate) geführt. Im November 2008 haben wir das Studio S-Str. eröffnet. Dieses Studio wurde im Januar 2010 geschlossen. Seit Mitte November 2009 betreiben wir das Studio P.

Die Verrechnung mit den Mädchen erfolgte mit Ausnahme des Zeitraumes von Januar 2009 bis März 2010 in Form einer Stundenmiete. Die Mädchen zahlen pro Arbeitsstunde 40 € in bar an mich. Von Januar 2009 bis März 2010 zahlten die Mädchen 50 € Tagesmiete bar an mich, unabhängig davon, ob sie an diesem Tag gearbeitet haben oder nicht. Im Schnitt arbeiten fünf Mädchen im Studio.

Wenn ein Kunde in das Studio kommt, wird meine Lebensgefährtin vom Mädchen angerufen. Weiters kann der Kunde direkt bei meiner Lebensgefährtin anrufen und einen Termin buchen. Das vom Kunden gewünschte Mädchen wird dann von mir angerufen und der Termin mitgeteilt. Jedes Mädchen verfügt über ein eigenes privates Handy. Weiters liegt ein sogenanntes Studiohandy im Studio bereit, mit welchem nur wir angerufen werden können. Das Geld bekomme ich entweder direkt von den Mädchen oder es liegt im Tresor im Studio, wo es von den Mädchen in einem Kuvert mit Namen und Datum versehen eingeworfen wird. **Die Einnahmen sind sehr**

unterschiedlich. Es kann vorkommen, dass an manchen Tagen nur fünf Massagen und manchmal bis zu 25 Massagen durchgeführt werden.

Meine Lebensgefährtin wird jedesmal von den Mädchen angerufen, wenn diese ihre Arbeit mit dem Kunden beendet haben.

Seit einigen Monaten gibt es auch halbe Stunden Tantramassagen um 60 €, wobei sie 30 € an uns als Stundenmiete zu bezahlen hat. Die Stunde Bodymassage kostet für den Kunden 110 €, eine Stunde Tantra 80 €, eine halbe Stunde Bodymassage kostet 80 €.

Wenn ein Mädchen mehr als eine Massage (Vollservice, Sex jeglicher Art) anbietet, wird sie mehr als die vereinbarten Massagepreise vom Kunden verlangen. Ich bekomme trotzdem pro Massage den mit den Mädchen vereinbarten Mietpreis. Meine Lebensgefährtin und ich sind jeden Tag für ca. eine Stunde im Studio. Das Studio hat jeden Tag geöffnet.

Die Mädchen melden sich über eine Internetannonce, Mundpropaganda oder Zeitungsannonce bei uns.

Die Handzettel auf denen täglich von mir Termine eingetragen werden, werden nach drei Monaten auf eine ordentliche und übersichtliche Liste übertragen, welche dem Steuerberater übergeben wird. Die ursprünglich von mir angefertigten Zettel werden weggeworfen. Dieses System wird wieder von uns seit April 2010 benutzt.

B. Studioordnung vom 1. Juni 2004 (Auszug):

(1) Die Vermietung erfolgt ausschließlich stundenweise. Die Vermietung erfolgt nur an selbständige, eigenverantwortliche Personen, die auf eigene Rechnung arbeiten.

(2) Das Mietverhältnis kommt jeweils stundenweise durch schlüssiges Handeln (Nutzung des Studioraumes durch die Masseurin und Duldung durch den Vermieter) zustande.

(4) Die Mieterin hat sich über die rechtliche Situation, über die Durchführung von sinnlich-erotischen Massagen an kompetenter Stelle selbst zu informieren.

(5) Die Ausübung der Prostitution wird vom Vermieter in den Studios M und S-Str jedenfalls nicht gestattet. Im Objekt PAL besteht dafür die behördliche Genehmigung.

(7) Die Durchführung der Massagen will und kann der Vermieter nicht überwachen, sodass auch aus diesem Grund die Mieterin für ihre Handlungen die alleinige Verantwortung trägt.

(10) Die Stundenmiete beträgt 28,00 €. In diesem Betrag sind die Betriebskosten und die Kosten für Heizung, Warmwasser, Strom, Gas und Reinigungsmittel inkludiert. Die Miete ist täglich in den Studiotresor einzuwerfen.

(11) Für die Pflege, Instandhaltung und Reinigung der Räumlichkeiten sind die Mieter selbst zuständig. **Der Vermieter stellt lediglich die Reinigungsmittel (Waschpulver, Bodenreiniger, Bad- und WC-Reiniger, Abflussreiniger, Glasreiniger, Küchenrollen, WC-Papier und Müllsäcke) zur Verfügung.**

(12) Sämtliche individuellen Betriebsmittel (Duftöle, Räucherstäbchen, Kerzen, Teelichter, Servietten, Raumspray, Feuchttücher etc) haben sich die selbständigen Masseurinnen als Mieterinnen selbst auf eigene Kosten zu besorgen.

(13) Die Kosten für Werbemaßnahmen (Inserate) für gemeinschaftliche oder individuelle Werbung sind von den Mieterinnen selbst zu tragen.

(14) Die Mieterinnen haben die Möglichkeit, den Telefondienst selbst durchzuführen **oder eine dritte selbständige Person (zB SJ) mit dem Telefondienst zu beauftragen. SJ (Werbeagentur) erklärt sich auch bereit, gemeinsame oder individuelle Werbeaktivitäten gegen Bezahlung durch die Masseurinnen zu übernehmen.**

(15) Die von den Mieterinnen zu verlangenden Preise für ihre Dienstleistungen werden ihnen vom Vermieter und SJ nicht vorgeschrieben oder kontrolliert. **Sie werden aber darüber informiert, dass die ortsüblichen Preise für Tantramassagen bei 80,00 € und für Bodymassagen bei 110,00 € (+ - 10,00 €) liegen. Den Mieterinnen wird empfohlen, ihre Preise (Aktionspreise) mit den Kolleginnen abzusprechen und der Telefonistin bekannt zu geben, damit sie die Interessenten auch entsprechend informieren kann. Außerdem sollen sich die Mieterinnen tunlichst auf einheitliche Preise einigen, damit sie sich nicht gegenseitig über niedrigere Preise konkurrieren und sie schließlich dadurch alle schlechter gestellt wären. Der niedrigste Preis sollte auch nicht unter 80,00 € liegen, damit ein vernünftiges und vertretbares Verhältnis zu den Aufwendungen gewahrt bleibt. Halbstündige Tantramassagen zum Preis von 60,00 € sollten daher nicht mehr durchgeführt werden.**

(16) **Falls sich eine Mieterin nicht am gemeinsamen Telefondienst und an gemeinsamen Werbeaktivitäten der Kolleginnen beteiligen will, so ist dies selbstverständlich möglich. Sie kann dann natürlich auch keine Kunden zugeteilt bekommen.**

(17) Wird von einer Mieterin ein übergebener Studioschlüssel nicht rückerstattet, so wird ein Pönale von 400,00 € in Rechnung gestellt und gegebenenfalls gerichtlich eingefordert.

C. Computerdaten über die Studiobelegung bzw die Kundenkontakte.

D. Mietverträge mit den Vermietern der Studios.

7. Am 11. Mai 2011 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zurechnung der Umsätze an den Inhaber der Massagestudios:

Gemäß § 4 Abs 1 UStG ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Entgelt ist dabei das, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (VwGH 20.5.2010, [2006/15/0290](#)).

a. Bis zur Berufungsentscheidung der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 20.3.2002, RV/148-11/12/97 und der FLD für Oberösterreich vom 21. Oktober 2002, RV/1416/1-6/2002 war laufend strittig, inwieweit Entgelte von Prostituierten (oder anderen in der Sexbranche tätigen Damen) dem jeweiligen Betreiber der Etablissements zugerechnet werden konnten.

Mit den VwGH-E vom 15.6.2005, 2002/13/0104 und vom 22.9.2005, 2003/14/0002 (denen eine Reihe weiterer einschlägiger Erkenntnisse gefolgt ist) wurde klargestellt, dass bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Umsätze der Damen dem Betreiber der Lokalität zuzurechnen sind. Seit Ergehen dieser (und der weiteren Entscheidungen) versuchen immer wieder findige Betreiber – bisher vergeblich – Gestaltungen zu konstruieren, mit denen sie die auf sie entfallende Umsatzsteuer der „Sexarbeiterinnen“ vermeiden können. Auch im vorliegenden Fall hat der Betreiber der Studios versucht, durch verschiedene Vertragsgestaltungen den Anschein zu erwecken, als würde er nur eine Vermietung betreiben und hätte mit den „geschäftlichen Aktivitäten“ der Masseurinnen nichts zu tun.

b. Bereits in den beiden zuvor genannten VwGH-Entscheidungen wurden jene Grundlagen dargestellt, die zur Zurechnung der Umsätze an den Betreiber der Lokalität führen (s dazu Laudacher, SWK 32/2005, S 899), wobei die dabei angestellten grundsätzlichen Erwägungen auch für Massagebetriebe Geltung haben, weil es auch hier darum geht, „selbständige Leistungen“ der Masseurinnen von der Leistung des Lokalbetreibers abzugrenzen:

- Bei einem Barbetrieb mit Separees besteht die Leistung des Barbetreibers darin, dass er die Gelegenheit zum Separeebetrieb bietet. Die Mädchen sind verpflichtet zu animieren. Der Lokalbetreiber steht daher nicht außerhalb eines nur zwischen den Mädchen und den Gästen stattfindenden Leistungsaustausches. Dass Leistungen (wie zB das Inkasso) durch „Erfüllungsgehilfen“ erbracht werden, hindert die Umsatzzurechnung an den Betreiber nicht. Entscheidend ist auch nicht, ob ein „arbeitnehmerähnliches Verhältnis“ mit den Mädchen gegeben ist (VwGH 15.6.2005, [2002/13/0104](#)).

- Entscheidend ist die Gestaltung des Betriebes und ob die Prostituierten mit dem Betreiber eine Vereinbarung treffen, die Gäste zu animieren. Dabei werden zwischen den Prostituierten und den „Kunden“ die (sexuellen) Vereinbarungen getroffen, dies schließt aber die Einschaltung des Lokalbetreibers in die Leistungsbeziehung nicht aus. Auch welcher Person der Abnehmer (Kunde) das Entgelt übergibt, ist nicht entscheidend. Bietet der Lokalbetreiber die Möglichkeit zum Besuch der Separees an und hat er die Gestaltung der Vorgänge im „Lokal“ im Wesentlichen in der Hand, so hat er die Möglichkeit zur Erbringung dieser „Dienstleistungen“ verschafft. Tritt nach der Faktenlage der Lokalbetreiber überwiegend nach außen auf, so sind ihm die im Lokal erzielten Umsätze zuzurechnen. Entscheidend ist dabei das Gesamtbild der Gegebenheiten im Betrieb. Ist der Lokalbetreiber für die wesentlichen Leistungen zuständig

- Werbeeinschaltungen,
- Preisfestlegungen,
- Strukturierung und Überwachung der Hausordnung,
- Auswahl der Mädchen und
- vom Betreiber oder von Vertrauenspersonen durchgeführtes Inkasso,

so steht er nicht außerhalb eines zwischen den Mädchen und den Kunden stattfindenden Leistungsaustausches. Es spricht dann die Verkehrsauffassung dafür, dass der Leistungsaustausch über ihn erbracht wurde (VwGH 22.9.2005, [2003/14/0002](#)).

c. Die bezeichneten Voraussetzungen für eine Zurechnung der Umsätze an den Betreiber der jeweiligen Lokalität wurden in einer Reihe von Entscheidungen von UFS und VwGH (E vom 24.1.2007, 2003/13/0138 zu einer Bar; E vom 20.5.2010, 2006/15/0290 zu einer angeblichen bloßen „Vermietung“) bestätigt und damit diese Rspr weiter verfestigt. In VwGH 24.6.2010, [2010/15/0059](#), stützt sich die Behörde bei der Umsatzzurechnung darauf, dass die Betreiberin die Räumlichkeiten samt Ausstattung zur Verfügung stellte, die Organisation (Zimmereinteilung des Betriebes) in der Hand hatte und für die regelmäßige Anwesenheit der

Prostituierten sorgte. Zudem hätten die Prostituierten auch keine Rechnungen bezüglich der weitergegebenen Entgelte gelegt. Nach VwGH 31.5.2011, [2009/15/0135](#) ergibt sich das Vorhandensein einer entsprechenden Organisation schon aus der Bewilligung zum Betrieb eines „Zimmerbordells“ an dem in der Bewilligung genannten Standort. Bezüglich der UFS-Judikatur wird zB auf UFS 2.8.2006, RV/1546-W/04 verwiesen, wo der Betreiber nur Mieterlöse erfasste, die Behörde aber aufgrund der strikten Einordnung der Damen in den Geschäftsbetrieb (Preisregelung, Kontrolle Geschäftsgang usw.) und dem Auftreten von kontrollierenden Personen als „Chef“, von einer notwendigen Zurechnung der Umsätze an den Lokalbetreiber ausging. Der Entscheidung vom 23.11.2007, RV/0230-L/07 ist zu entnehmen, dass Umsätze die im Rahmen eines Massagestudios von den Masseusen erbracht werden, dem Betreiber des Massagestudios zuzurechnen sind. Zu Tantramassagen, die in Wohnungen angeboten wurden, hat der UFS ebenfalls festgestellt, dass die Umsätze der angeblichen „Wohnungsvermieterin“ zuzurechnen waren, weil diese Dienstleistungen und Räume zur Verfügung stellte, für den reibungslosen Ablauf gesorgt hat, die Werbung unter dem Namen des Clubs betrieben hat und auch das erforderliche Personal organisierte. Sie ist damit als Inhaberin der Clubs den Kunden gegenübergetreten (UFS 9.2.2005, RV/1141-L/04).

d. Aufgrund folgender Umstände und Aussagen geht der Unabhängige Finanzsenat im vorliegenden Fall – unter Würdigung der Gesamtsituation – davon aus, dass der Betreiber der Massagestudios überwiegend nach außen hin auftritt und nicht außerhalb eines zwischen den Mädchen und den Kunden stattfindenden Leistungsaustausches steht:

Merkmal einer überwiegend durch den Lokalbesitzer/Studiobetreiber nach außen hin erfolgenden Leistungserbringung ist, dass dieser alle wichtigen Funktionen des „Betriebes“ in der Hand hat. In der Regel wird ein „Haus“, in dem sexuelle Dienste unterschiedlichen Grades angeboten werden, von einem als „Chef“ auftretenden Inhaber (Lokalbesitzer) geführt und im Zusammenspiel mit einer als „Aufpasserin“ auftretenden „Hausdame“ (meist die Lebensgefährtin) gemanaget. Genau diese Konstellation findet sich im gegenständlichen Fall. Nach VwGH 31.3.2011, [2009/15/0199](#) ist für die Frage, ob bloße Vermietung von Grundstücken (wie von der Bw. behauptet) vorliegt oder ein Gewerbebetrieb, entscheidend, ob den Prostituierten Wohnungen im Wesentlichen „passiv“ überlassen wurden oder ob durch Maßnahmen oder Einrichtungen eine Organisation geschaffen bzw. unterhalten wurde, die die gewerbsmäßige Unzucht der Bewohnerinnen gefördert hat. Übertragen auf den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass es darauf ankommt, ob die Wohnungen nur passiv zwecks „Massagen“ vermietet wurden oder der Besitzer der Wohnungen die „erotischen Massagen“ aktiv im Rahmen seiner Organisation herbeigeführt hat.

Die Dominanz von SJ ist insbesondere aus den Zeugenvernehmungen und Feststellungen bzw. Beobachtungen der Betriebsprüfung abzuleiten, wobei auch die Aussagen jener Zeuginnen miteinzubeziehen sind, die erst nach dem Prüfungszeitraum in den Studios gearbeitet haben, weil die Abläufe zu allen Zeiten dieselben waren.

(1) Zunächst ist festzuhalten, **dass SJ die Wohnungen und einen Aufenthaltsraum für die Mädchen zur Verfügung stellt** und auch die entsprechende **Gewerbeberechtigung besitzt**.

(2) Die Mädchen werden nach Begutachtung **durch SJ und Frau U ausgesucht**, das ergibt sich aus sämtlichen Befragungen der Masseurinnen.

(3) **SJ wird als „Chef“ eines „Betriebes“ wahrgenommen**, was er nicht sein könnte, würde er nur Vermietungen durchführen.

So antwortet NR auf die Frage, wer der Chef sei, „der Betrieb werde von SJ geführt.“ LK würde SJ als „Chef“ bezeichnen, wobei ein Teil der Arbeit auch von U erledigt werde. AD führt an, SJ sei für die Finanzen zuständig gewesen. NM hat SJ als „Organisator“ wahrgenommen.

Dass hier ein Betrieb mit gewerblichen Zwecken vorliegt, ergibt sich auch aus allen Mietverträgen, die SJ abgeschlossen hat: So ist nach dem Mietvertrag mit FH (Studio S-Str) vom 8. November 2007 das Bestandsobjekt **„für gewerbliche Zwecke als Massagestudio vermietet“** und die Nutzung als (zu vermietende) Wohnung gar nicht gestattet. Im Mietvertrag zur W-Str. lautet der Punkt „Verwendung des Mietgegenstandes“ wie folgt: **Betriebliche Nutzung für Massagestudio (laut Betriebsanlagengenehmigung)**.

Nach der Aussage von LK vom 11. Mai 2010 ist die Tätigkeit jedenfalls **im Rahmen der Geschäftszeiten** (von 10:00 Uhr bis 23:00 Uhr) abzuwickeln, was ebenfalls für einen Betrieb des SJ und gegen eine Vermietung spricht. Dasselbe gilt für die Aussage von CH vom 17. Juni 2010, wonach sie sogar **außerhalb der Arbeitszeit von Frau U angerufen worden sei um zu arbeiten**. Ein derartiger Vorgang ist für freie Unternehmerinnen wohl undenkbar.

(4) **SJ diktiert die Preisgestaltung in seinen Studios**, auch wenn er dazu anführt, er lasse den „Masseurinnen“ freie Hand. Liest man die Anweisungen in der Studioordnung vom ersten Juni 2004, Pkt 15, so ergibt sich ein klares Bild. **Zwar heißt es im ersten Satz, „die von den Mieterinnen zu verlangenden Preise werden ihnen vom Vermieter und SJ nicht vorgeschrieben oder kontrolliert“. In der folgenden Passage von Punkt fünfzehn werden diese Freiheiten allerdings vollständig zurückgenommen. Die Mädchen werden zunächst über die „ortsüblichen Preise“ informiert. Sodann wird ihnen empfohlen, sich mit den Kolleginnen abzusprechen und die Telefonistin (die**

Lebensgefährtin von SJ) über die Preise zu informieren. In der weiteren Folge wird ihnen nahegelegt, „sich tunlichst auf einheitliche Preise zu einigen, damit sie sich nicht gegenseitig konkurrieren“. Dann wird ihnen ein „Tiefstpreis“ empfohlen, „damit ein vernünftiges Verhältnis zu den Aufwendungen gewahrt bleibt“ und weiters der Rat erteilt, halbstündige Tantramassagen um 60,00 € nicht mehr durchzuführen.

Nachdem der Bw. behauptet, er selbst und die Masseurinnen seien jeweils als selbständige Unternehmerinnen anzusehen, stellt sich für den UFS zunächst die Frage, ob es die Aufgabe eines Vermieters sein kann, Ratschläge für unternehmerische Aktivitäten zu geben und durch Preisempfehlungen deswegen in die unternehmerische Freiheit der Mieter einzugreifen, weil er deren Ertragsverhältnis zu den Aufwendungen (also ihren Gewinn) steigern möchte. Nach Ansicht des UFS zählen derartige Aktivitäten grundsätzlich nicht zu den Aufgaben eines Vermieters. Sie sind vielmehr Zeichen einer Kontrolltätigkeit, die für Bordellbetriebe oder bordellähnliche Etablissements typisch ist. Die „Sorge“ des Wohnungsinhabers um die Preise und Einkünfte der „Masseurinnen“ wird nur dann verständlich, wenn man in Rechnung stellt, dass dieser eben nicht einen bloßen Mieterlös kassiert, sondern direkt an den Einnahmen der Masseurinnen (anteilig) beteiligt ist und von einer guten Ertragssituation profitiert.

Die Aussagen der Masseurinnen vertiefen weiter das Bild des totalen Einflusses von SJ in diesem Bereich: So gibt NR an, die Preise seien ihr von SJ über eine Freundin mitgeteilt worden. Nach LK seien die Preise von Frau U mitgeteilt worden und „im Haus üblich“. Auch AD gibt an, die Preise seien ihr von Frau U mitgeteilt worden. Nach NM seien die Preise von Frau U oder SJ mitgeteilt worden. Nach CH seien die Preise überhaupt „in allen Studios gleich“.

Damit erweist sich einmal mehr: SJ hat in Zusammenarbeit mit der Lebensgefährtin U die Preise den Masseurinnen quasi „vorgeschrieben“ und überdies in allen seinen Betrieben die gleichen Preise eingeführt. Schon die Tatsache, dass nicht nur in einem Studio, sondern in sämtlichen Studios von SJ die gleichen Preise verlangt wurden, beweist, dass sich die Masseurinnen an die Vorgaben des Studioinhabers halten mussten und von selbstständiger Preisbildung „freier Unternehmerinnen“ keine Rede sein kann. Denn es wäre äußerst ungewöhnlich, würden sich gleich in mehreren unterschiedlichen Studios die Preise für alle Masseurinnen in derselben Höhe „am Markt“ herausbilden, vielmehr sind unterschiedliche Preise Kennzeichen eines funktionierenden Marktes. Dies umso mehr, als die Masseurinnen angeblich selbst Kunden einladen können (was in den Aussagen allerdings ebenfalls relativiert wird).

Zusammengefasst hat SJ durch seine „Preisbindung“ nach oben und nach unten (dokumentiert in der Studioordnung und bestätigt durch die Masseurinnen) die freie Preiswahl seiner Damen praktisch abgeschafft.

(5) Die Terminplanung für die Massagen wurde zur Gänze von U kontrolliert.

- So gibt PM (seit 2009 beschäftigt) an, sie habe vor jedem Massagebeginn U anrufen und die Art der Massage bekanntgeben müssen, der Betrag sei dann anhand der „Telefonlisten“ kontrolliert worden. Auch die Zeiteinteilung sei mit U zumindest am Vortag abzusprechen gewesen.
- NR gibt an, sie müsse vorher die Telefonistin über ihre Termine aus Koordinationsgründen informieren, damit keine Doppelbesetzungen erfolgten. Wenn ein Kunde nicht erscheine, müsse nach 10 Minuten bei Frau U angerufen werden. Persönliche Terminvereinbarungen gebe es nicht.
- LK informiere die Telefonistin U bei Beginn und Ende der Massage und gebe ihr auch über die beabsichtigte Arbeitszeit Bescheid. U trage Kundenfrequenz, Dauer und Art der Massage in eine Liste ein.
- Laut AD sei Frau U für die Terminvereinbarung und die Kontrolle der Termine zuständig gewesen. Auch die Zeiteinteilung sei mit ihr abzusprechen gewesen.
- NM glaubt, dass U die Termine auf einem Zettel notiert und mit den Abrechnungen abgeglichen habe. Über die Arbeitszeiten werde U am Vortag oder an einem anderen Termin Bescheid gegeben.
- Nach CH sei immer Frau U für die Termine zuständig gewesen. Am Anfang habe sie noch selbst Termine (bei Weiterleitung an Frau U) koordinieren können, später seien die Termine nur mehr durch Frau U eingeteilt worden, auch die Zeiteinteilung (Tage an denen gearbeitet wurde) habe man mit ihr absprechen müssen.

(6) SJ und U kontrollieren und erledigen auch sonstige Angelegenheiten und Termine für die Masseurinnen:

Nach NR sei für benötigte Utensilien jeweils ein Betrag von 20 € in ein Kuvert zu geben, das SJ erhalte. Dieser besorge dann die benötigten Materialien. Auch der persönliche Steuerbetrag werde von SJ einkassiert und beim Finanzamt bezahlt.

LK gibt an, dass U sich um die Gesundheitspässe kümmere und sie aufs Magistrat bringe. SJ regle Angelegenheiten mit dem Finanzamt und mit der Werbung.

Laut AD kassiere SJ monatlich für Materialien, Werbekosten und Steuer ab, ebenso nach CH; laut NM für bestimmte Materialien und die Steuer.

(7) Das Inkasso erfolgt durch die Masseurinnen als Vertreter von SJ:

- PM habe bei Dienstende das Geld bar an SJ übergeben oder durch Einwurf in den Firmtresor. NR habe in den Tresor eingeworfen oder an SJ übergeben, ebenso LK.
- Nach AD werde das Geld bei Dienstende persönlich an SJ oder AD übergeben, wobei bei Unregelmäßigkeiten der fehlende Teil abzuliefern sei, obwohl man diesen nicht vom Kunden kassiert habe. **An manchen Tagen seien dabei keine oder nur fallweise Kuverts geschrieben worden. Der Betrag am Kuvert sei von SJ angeordnet worden, meist habe man die Anzahl reduziert.**
- NM fertige ein Kuvert aus und gebe den Betrag in einen Tresor, die Abrechnung erfolge von SJ persönlich.
- Nach CH sei mit SJ und Frau U persönlich abgerechnet worden. Bei der Abrechnung sei mit Frau U die Telefonliste abgestimmt worden. Wenn Unregelmäßigkeiten aufgetreten seien, habe man den fehlenden Teil abliefern müssen, obwohl man diesen nicht vom Kunden kassiert habe. Für die Abrechnung mit SJ seien Kuverts ausgefertigt worden (mit Name, Datum und Anzahl der Massagen).

e. Zusammengefasst ist festzuhalten, dass SJ (mit seiner Lebensgefährtin U) zwar eine selbständige Tätigkeit der Masseurinnen vortäuschen will, um der Umsatzsteuer aus den Massageumsätzen zu entgehen, er aber für alle wesentlichen Agenden der Studios (als tatsächlicher „Chef“) zuständig ist und nach außen hin als Betreiber dieser Studios und „Betriebsinhaber“ auftritt und wahrgenommen wird. Dagegen stehen die angeblich „selbständigen Masseurinnen“ unter dauernder Beobachtung und werden in einer Weise kontrolliert, dass von „selbständiger Tätigkeit“ nicht mehr gesprochen werden kann.

(1) SJ und U gestalten und kontrollieren sämtliche Vorgänge in den Studios. Das beginnt bei der Auswahl der Mädchen, der „Hausordnung“ und der Preisfestlegung und setzt sich fort in der kompletten Überwachung der Masseurinnen. Nicht nur die Zeiteinteilung (Tag des „Dienstes“) ist mit der „Telefonistin“ abzusprechen, sie ist auch von jedem „Massage-Akt“ bei Beginn und am Ende in Kenntnis zu setzen. Mit der Telefonliste ist dann der Betrag abzustimmen, was einer totalen Kontrolle der „selbständigen“ Masseurinnen gleichkommt. Wenn SJ dazu in der Gegenäußerung vom 15. November 2011 angibt, er führe „keine Tätigkeitskontrolle“ durch, so bedeutet das nur, dass er nicht bei jeder Massage persönlich anwesend sein kann, ansonsten aber die vorgenommene Überwachung der Studios durch SJ

und U in der Intensität derjenigen in Bordellen gleichzusetzen ist. Es wäre auch vollkommen unlogisch, die Art der Leistung nicht genauestens zu kontrollieren, hängt doch der Anteil von SJ (und damit sein Einkommen) gerade von der Massageart (Dusche, Tantra usw) und der Zeitspanne ab.

Selbst Unregelmäßigkeiten in den Telefonlisten gehen zulasten der Masseurinnen, diese müssen auch dann anteilige Massagegelder abliefern, wenn Kuverts und Telefonlisten divergieren.

(2) Zudem ist eine Reihe von Angaben des SJ falsch: Unrichtig ist die Aussage, dass der „Vermieter lediglich für die Terminkoordination zuständig ist“ und im übrigen alles von den Masseurinnen gestaltbar ist. Wie aus Punkt 16 der Studioordnung hervorgeht, werden einer Kollegin, die sich nicht am gemeinsamen Telefondienst und gemeinsamen Werbeaktivitäten beteiligt, „natürlich auch keine Kunden zugeteilt.“ So freiwillig, wie SJ den Telefondienst darstellen möchte, ist dieser also nach seinen eigenen Hausregeln nicht, vielmehr wird Masseurinnen, die Frau U als Telefonistin nicht haben wollen, ein Einnahmenverlust in Aussicht gestellt, indem sie keine Kunden zugewiesen bekommen. Die generelle Einteilung der Masseurinnen durch U, die über eine bloße Terminkoordination weit hinausgeht, wird in den Niederschriften klar belegt.

Dasselbe gilt nach dem Obgesagten für die Aussage, wonach SJ hinsichtlich der Preise keine Vorgaben mache.

(3) Auch alle sonstigen Agenden werden vom Lokalinhaber oder der Lebensgefährtin wahrgenommen: Das reicht von diversen Erledigungen wie Materialeinkäufen oder „Hilfe“ bei Gesundenuntersuchungen bis zur Steuererklärung der Masseurinnen. Alle diese Maßnahmen dienen den in solchen Betrieben üblichen Überwachungszwecken, denn es ist kein Grund erkennbar, warum ein Vermieter Gebrauchsmaterialien für seine Mieter besorgen sollte. Von einschlägigen Lokalbesitzern in Bordellen werden dagegen regelmäßig Gebrauchs-Utensilien wie Handtücher oder Kondome uä. für ihre Damen „besorgt“, weil sie damit deren Tätigkeit – vor allem die tatsächliche Anzahl der „Kontakte“ – noch besser einschätzen und kontrollieren können. SJ tritt auch als Werbender nach außen hin auf, wobei er dafür Beiträge bei den Masseurinnen einhebt. Die Werbung der Studios erfolgt sowohl im Internet, als auch in Zeitungen.

(4) Auch die weiteren von SJ vorgebrachten Argumente können seine Rechtsauffassung nicht stützen:

Das Inkasso wird zwar von den Masseurinnen durchgeführt, aber nur stellvertretend und unter vollständiger Kontrolle des Studioinhabers. Daran ändert auch die gelegentliche

Erfüllung von Sonderwünschen und eine fallweise am Ort des Studios nächtigende Masseurin nichts, abgesehen davon, dass die Mietverträge eine Untervermietung gar nicht zulassen. So heißt es beispielsweise im Mietvertrag mit FH vom 8. November 2007: „Das Bestandsobjekt wird für gewerbliche Zwecke als Massagestudio vermietet. Die Nutzung als Wohnung oder (für) andere gewerbliche Zwecke ist nicht gestattet. Jede gänzliche oder teilweise Weitergabe und Untervermietung des Bestandsobjektes an wen auch immer, ist verboten.“ Im Mietvertrag W-Str ist die Weitergabe und Untervermietung nur mit Zustimmung des Vermieters erlaubt.

Zudem trägt SJ als Gewerbeinhaber sehr wohl das Unternehmerrisiko und aus der Besteuerung der Masseurinnen selbst kann SJ für seine Argumentation nichts gewinnen: Für die Umsatzbesteuerung kommt es nicht auf die vom jeweiligen Finanzamt aufgestellten Steuerpauschalierungen der „Damen“ an, sondern darauf, wer das Betriebsgeschehen nach außen hin in der Hand hat.

Eines Barbetriebes bedarf es nicht, außerdem werden die Gäste teilweise bewirtet, wobei SJ die Automaten befüllt (Aussage LK).

Ein von SJ zur Verfügung gestellter Aufenthaltsraum ist vorhanden und die Masseurinnen warten dort auf die von Frau U vermittelten Kunden. Warum auch dieses Faktum kein Indiz sein soll, dass die Umsätze dem Studiobetreiber SJ zuzurechnen sind, ist für den UFS nicht erklärbar.

2. Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer:

a. Die BP hat von den erklärten Umsätzen (inklusive Umsätze der Masseurinnen) netto einen Betrag von rd. 20% zusätzlich den betrieblichen Erlösen zugeschätzt:

Jahr	Umsatz Brutto	Umsatz netto	Zuschätzung rd	Zuschätzung laut BP
2006	18.480,00 €	15.400,00 €	X 20% 3.080,00 €	3.000,00 €
2007	153.260,00 €	127.716,67 €	X 20% 25.543,33 €	25.000,00 €
2008	192.170,00 €	160.141,67 €	X 20% 32.028,33 €	31.666,67 €

b. Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß §184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

(1) Nach § 184 Abs 3 BAO ist ua. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und 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.

(2) Die BP begründete die Zuschätzung damit, dass essentielle Grundaufzeichnungen nicht vorgelegt worden seien. Dass solche Unterlagen existiert hätten, habe SJ im Zuge der HD selbst zugegeben. Vernichtete Grundaufzeichnungen seien geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und verpflichteten die Behörde zur Schätzung. Da nur monatliche Excellisten existierten, habe man die Erlöse aus der Massagetätigkeit nicht überprüfen können. Es sei daher eine Zuschätzung zu den bisherigen Bemessungsgrundlagen erfolgt.

Der Steuerpflichtige hat zur Zuschätzung der BP nichts Wesentliches vorgebracht. In der Befragung vom 15. Mai 2010 gibt SJ an, er habe die Handzettel mit den täglichen Terminen nach drei Monaten auf eine ordentliche Liste übertragen, die dem Steuerberater übergeben wurde. Die ursprünglich von ihm angefertigten Zettel habe man weggeworfen.

(3) Unbestritten wurden Handzettel, Notizblöcke und Kalender nicht aufbewahrt, die von SJ und Frau U angefertigt wurden. Die Handzettel und Notizblöcke werden nach drei Monaten übertragen und dann weggeworfen und auch die Kalender mit den Terminvormerkungen werden nicht aufbewahrt. Damit sind die Uraufschreibungen, welche einen Vergleich mit den tatsächlich erklärten Lösungen zugelassen hätten, vernichtet. Die Finanzverwaltung ist damit der wichtigsten Überprüfungsmöglichkeit beraubt. Daran ändern auch die aufbewahrten Kuverts nichts, weil Abweichungen nicht mehr nachvollzogen werden können und offenbar auch Kuverts nur an ausgewählten Tagen geschrieben wurden (siehe Pkt c (3)). Insbesondere die Kalender enthalten Daten über Beginn und Ende jedes „Massageaktes“ und hätten sowohl einer zeitlichen als auch einer betragsmäßigen Kontrolle dienen können, die durch deren Vernichtung verhindert wurde.

Es besteht daher unbestritten Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde gem. § 184 BAO.

c. Der Unabhängige Finanzsenat hält die Zuschätzung in Höhe von 20% des Umsatzes für angemessen, weil bei Analyse der Aussagen der Masseurinnen und der aufgefundenen Unterlagen eine Verkürzung in dieser Höhe naheliegt:

(1) Den Aussagen der Prostituierten ist eine durchschnittliche Kundenfrequenz von 2,36 Kunden pro Tag zu entnehmen: Für PM 2,00 (1-3), für NR 3,2 (16 Kunden pro Woche), für LK

1,5 (1-2), für AD 3,00 (2-4), für NM 2,00 (1-2) und für CH 2,5 (5 Kunden pro Zweitagewoche)
 $= 14,2: 6 = 2,36$.

(2) Aus den vorliegenden Computerdaten (PC von SJ) zu den Masseurinnen ergibt sich folgendes:

Vergleicht man die in den Unterlagen (EDV laut Firma) aufgezeichneten und erklärten Kundenkontakte (soweit die Monate vorhanden sind) und rechnet man diese mit 120% hoch, so erhält man jene „fiktive“ Kundenkontakanzahl, die der Berechnung inklusive Zuschätzung der BP zugrunde gelegen ist (erklärte Einnahmen + 20%). Nimmt man die jeweils bei den einzelnen Masseurinnen anlässlich der Befragung angegebenen „Arbeitstage“ und geht von einer (nach unten gerundeten) Kundenfrequenz von 2,00 aus (ermittelt 2,36), so ergibt sich praktisch eine zahlenmäßige Identität der (um 20% erhöhten) erklärten Kundenkontakte zu den mit einer Frequenz von 2 Kunden pro Tag angenommenen errechneten Kontakten. Sowohl in den meisten Monaten, als auch beim Jahresergebnis sind die jeweiligen Kontakte praktisch gleich hoch. Dieses Vergleichsergebnis (Abweichung max. 1%) bedeutet, dass die Schätzung der BP auch in der Höhe richtig liegt, weil sie auch mit den Angaben der Masseurinnen genau übereinstimmt.

Im Einzelnen ergeben sich folgende Kundenkontakte:

2006

Monat	Kontakte erklärt	+ 20%	Bp-Kontakte	Frequenz 2 Kunden pro Tag
Januar	140,00	28,00	168,00	196,00
Februar	159,00	31,80	190,80	192,00
März	183,00	36,60	219,60	232,00
April	167,00	33,40	200,40	174,00
Mai	148,00	29,60	177,60	156,00
Juni	99,00	19,80	118,80	84,00
Juli				
August				
September				

Oktober				
November	104,00	20,80	124,80	146,00
Dezember	120,00	24,00	144,00	146,00
			1.344,00	1.326,00

2007

Monat	Kontakte erklärt	+ 20%	BP-Kontakte	Frequenz 2 Kunden pro Tag
Januar	111,00	22,20	133,20	144,00
Februar	102,00	20,40	122,40	138,00
März	109,00	21,80	130,80	130,00
April	138,00	27,60	165,60	158,00
Mai	142,00	28,40	170,40	184,00
Juni	140,00	28,00	168,00	162,00
Juli	196,00	39,20	235,20	238,00
August	125,00	25,00	150,00	146,00
September	139,00	27,80	166,80	146,00
Oktober	162,00	32,40	194,40	198,00
November	248,00	49,60	303,00	296,00
Dezember	242,00	48,40	290,40	280,00
			2.230,20	2.220,00

2008

Monat	Kontakte erklärt	+20%	BP-Kontakte	Frequenz 2 Kunden pro Tag
Januar	240,00	48,00	288,00	306,00
Februar	223,00	44,60	267,60	302,00

März	260,00	52,00	312,00	324,00
April	203,00	40,60	243,60	250,00
Mai	172,00	34,40	206,40	234,00
Juni	119,00	23,80	142,80	176,00
Juli	183,00	36,60	219,60	218,00
August	214,00	42,80	256,80	288,00
September	192,00	38,40	230,40	244,00
Oktober	193,00	38,60	231,60	246,00
November	170,00	34,00	204,00	208,00
Dezember	158,00	31,60	189,60	170,00
			2.792,40	2.966,00

(3) Auch einzelnen Aussagen der Masseurinnen ist zu entnehmen, dass Losungen bewusst verkürzt wurden, diese stützen damit das Vergleichsergebnis: So gibt AD in der Niederschrift vom 26. Mai 2010 an, **dass an den meisten Tagen Frau U oder SJ vorbeigekommen seien und man an diesen Tagen keine oder nur fallweise Kuverts geschrieben habe. Der Betrag sei von SJ angeordnet und die Anzahl reduziert worden.** Diese Aussage deutet nach Ansicht des UFS darauf hin, dass mit Wissen von SJ die Beträge manipuliert bzw verkürzt wurden. PM gibt bei ihrer Aussage vom 8. Juli 2010 an, **Beträge seien in bar an SJ überreicht worden, ohne dass ein Kuvert geschrieben wurde.** Auch diese Aussage bestätigt den Verdacht der Betriebsprüfung, dass nicht alle Erlöse in Kuverts erfasst und (damit nicht) erklärt wurden.

(4) Der Unabhängige Finanzsenat hat aufgrund der geschilderten Sachlage keine Veranlassung gesehen, von der Zuschätzung der BP betraglich abzuweichen.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 20. Jänner 2012