



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0281-I/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. (FH) Thomas Trenkwalder, vom 23. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 12. März 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2007 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2007 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Steuerpflichtige Umsätze 2001: 193.873,73 €; Umsatzsteuer-Zahllast 2001: 35.710,34 €

Steuerpflichtige Umsätze 2007: 256.791,74 €; Umsatzsteuer-Zahllast 2007: 44.907,16 €

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige betrieb als nicht protokollierter Einzelunternehmer die Begleitagentur „X“. Von der Bezirkshauptmannschaft A wurde ihr dazu am 27. Jänner 2000 der Gewerbeschein, lautend auf die Führung einer „*Begleitagentur*“ mit dem Standort in B, C-Gasse, ausgestellt. Mit 30. Mai 2007 wurde die „*Firmenstruktur*“ (der Firmenname „X“, die Telefonnummer, die Internetadresse) an eine ehemalige Mitarbeiterin verkauft. Von der Abgabepflichtigen wurde in den Streitjahren 2001 bis 2007 der so genannte Agenturanteil der Umsatz- und Einkommensteuer unterzogen.

Ab Mai 2008 führte das Landeskriminalamt Tirol im Auftrag der Staatsanwaltschaft A umfangreiche Ermittlungen unter anderem gegen die Abgabepflichtige wegen des Verdachtes der Zuhälterei als Mitglied einer kriminellen Vereinigung im Sinne des § 216 StGB durch. Unter dem Deckmantel seriöser Begleitungen habe sie Prostituierte an Kunden in Tirol und Südtirol vermittelt. Die Prostituierten seien organisiert zu den Kunden gebracht worden bzw. seien die Kunden zu den Prostituierten in so genannte „*Agenturwohnungen*“ gekommen. Für die erste Stunde eines Termins habe der Kunde an die Agentur 190 € zu zahlen gehabt, wovon 80 € an die Prostituierte und 30 € an den Fahrer gegangen seien. Den Rest habe die Agentur behalten.

Im Zuge dieser Ermittlungen wurden Telefonanschlüsse von Begleitagenturen mehrere Wochen lang überwacht und für das polizeiliche Ermittlungsverfahren relevante Gespräche protokolliert bzw. ausgewertet. Weiters wurden Hausdurchsuchungen unter anderem in der Privatwohnung und den „*Agenturwohnungen*“ der Abgabepflichtigen durchgeführt, bei denen auch Buchhaltungsunterlagen beschlagnahmt wurden. Schließlich wurden für die Begleitagentur tätige Frauen und einige Kunden als Zeugen sowie die Abgabepflichtige als Beschuldigte über die Geschäftsabwicklung einschließlich der Preisgestaltung einvernommen.

Bei den Hausdurchsuchungen wurde auch das KIAB-Team des Finanzamtes A beigezogen. Die Auswertung der von der Polizei beschlagnahmten Unterlagen bzw. die Erkenntnisse aus den niederschriftlichen Einvernahmen von Mitarbeiter/-innen (Begleitdamen, Taxifahrer, Telefondienst) der Abgabepflichtigen durch die Polizei veranlasste das KIAB-Team, beim Finanzamt A eine GPLA-Prüfung iSd § 86 EStG 1988 anzuregen. Gleichzeitig wurde bei der Abgabepflichtigen auch eine Außenprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer, umfassend die Jahre 2001 bis 2007, durchgeführt. Diesen Prüfungen wurden folgende Sachverhaltsfeststellungen zugrunde gelegt (vgl. die Bp-Berichte vom 12. März 2009, ABNr. 123 und 456):

Nach Auswertung der Unterlagen sei die Abgabepflichtige Betreiberin der Begleitagentur „X“ gewesen. Die Mitarbeiter/-innen seien von ihr über Zeitungsannoncen oder persönlich ange-

worben worden. Mit diesen seien nur vereinzelt schriftliche „*Vermittlungsverträge*“ abgeschlossen worden. Die Mitarbeiter/-innen seien ausschließlich über die Abgabepflichtige bzw. ihre Agentur an anfragende Kunden vermittelt worden. Der gesamte Geschäftsablauf (der Einsatz der Mitarbeiter/-innen, die Kundenbetreuung usw.) sei von der Abgabepflichtigen organisiert und gesteuert worden. Dabei hätten sich die Mitarbeiter/-innen an die Vorgaben und Weisungen der Abgabepflichtigen zu halten gehabt. Sie hätten die von den Kunden bei der Agentur nachgefragten bzw. gebuchten Termine mit den Kunden abzustimmen gehabt.

Beginn und Ende der Servicezeiten seien der Agentur vom Ort der Dienstleistungen aus mitzuteilen gewesen; teilweise seien die Servicezeiten bereits von der Agentur vorgegeben gewesen. Übernommene Aufträge hätten nicht abgelehnt werden können, auch nicht bei problematischen Kunden. Vielfach seien Termine mit problematischen Kunden auch gegen den Willen der vermittelten Mitarbeiter/-innen vereinbart worden. Die Termine seien an den von den Kunden gewünschten Orten, in Hotels, aber auch in arbeitgebereigenen Wohnungen in A bzw. B abgewickelt worden. Bei den Serviceterminen habe es sich überwiegend um Stundenbuchungen gehandelt (Buchung einer Stunde, seltener zwei, drei oder mehr Stunden). Die Mitarbeiter/-innen seien überwiegend von einem eigenen Fahrer zu den Terminen hingekommen bzw. wieder abgeholt worden.

Die Preisgestaltung sei durch die Agentur vorgegeben gewesen. Von den Mitarbeiter/-innen selbst hätten keine Preisänderungen vorgenommen werden dürfen. Die Abrechnung sei von den Mitarbeiter/-innen nach Beendigung der Servicetermine meist direkt mit dem Fahrer der Agentur durchzuführen gewesen. Zur Abwicklung bargeldloser Zahlungen seien in den Agenturwohnungen oder beim Fahrer Kreditkarten-Abrechnungsgeräte zur Verfügung gestanden. Die buchhalterische Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle (Dienstleistungen) sei in ihrer Gesamtheit über die Buchhaltung der Agentur erfolgt.

In rechtlicher Würdigung des festgestellten Sachverhalts wurde bei den Außenprüfungen die Auffassung vertreten, dass die Abgabepflichtige als Betreiberin der Begleitagentur „X“ Mitarbeiter/-innen im Begleitservice beschäftigt habe. Die Mitarbeiter/-innen seien weisungsgebunden bzw. in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert gewesen. Sie hätten auch kein Unternehmerrisiko in Bezug auf Zeit, Umfang und Art der ausgeübten Tätigkeit getragen. Die Weisungsgebundenheit zeige sich in der Verpflichtung zur strikten Einhaltung der Dienstgebervorgaben (wie zB Verpflichtung zur Wahrnehmung übernommener Servicetermine, Verpflichtung zur Einhaltung der Vorgaben des Dienstgebers bei der Preisgestaltung, Vorschriften hinsichtlich der Abrechnungsmodalitäten, Verhaltensvorschriften gegenüber Kunden usw.).

Die Eingliederung sei insbesondere in der Abhängigkeit vom Dienstgeber gegeben (zB durch Zeitvorgaben, Ortsvorgaben, Transportlösung usw.). Die Beschäftigung weisungsgebundener Mitarbeiter/-innen und deren Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erscheine auch vom wirtschaftlichen Standpunkt aus absolut notwendig, weil nur eine straff organisierte Betriebsstruktur mit Kontrolle und Durchgriff auf weisungsgebundene Mitarbeiter/-innen das besondere Dienstleistungsangebot des Unternehmens ermögliche.

Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Be- trachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend. Gemäß § 22 BAO könne die Abgabepflicht nicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes umgangen oder gemindert werden. Ein Dienstverhältnis sei daher auch dann gegeben, wenn die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise.

Bei den Beschäftigungsverhältnissen handle es sich daher um lohnsteuerpflichtige Dienstver- hältnisse im Sinn der Bestimmungen des § 47 EStG 1988. Die Abgabepflichtige als Agenturbetreib- erin werde daher gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeber zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer herangezogen. Darüber hinaus treffe sie gemäß § 41 FLAG 1967 die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) bzw. zur Entrichtung der Kommunal- steuer.

Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung seien - darauf aufbauend - nicht nur der so genannte Agenturanteil, sondern die gesamten von den Kunden bezahlten (gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelten) Beträge als Betriebseinnahmen zu erfas- sen. Von diesen Gesamteinnahmen seien die aufgrund einer Verhältniszahl ermittelten Anteile für die Begleitagentur und die Agenturwohnungen vorab auszuscheiden. Der verbleibende Rest sei den Begleitdamen bzw. den sonst bei der Agentur beschäftigten Personen (Taxifahrer und Bedienstete im Telefondienst) zugeflossen. Dieser Lohnaufwand (inklusive Lohnabgaben) für die Mitarbeiter/-innen (Begleitdamen, Taxifahrer, Telefondienst) stelle Betriebsausgaben dar.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht wurde die Auffassung vertreten, dass bei der Begleitagentur „X“ nicht nur der Agenturanteil, sondern die Gesamtleistung der Umsatzsteuer unterliege. Der Kunde sei zunächst mit der Begleitagentur in Kontakt getreten und von dieser über die Höhe des Honorars informiert worden. Von der Begleitagentur sei festgestellt worden, ob das Ge- schäft zustande gekommen sei und welche Begleitdame den Auftrag übernehmen sollte. Bei Zustandekommen eines Auftrages habe die Begleitperson im Namen der Agentur das gesamte Entgelt für die erbrachte Leistung in Empfang genommen und dieses in weiterer Folge an die

Agentur abgeliefert. Dass es sich bei dem Honorar um einen einheitlichen Preis gehandelt habe, beweise auch der Umstand, dass die interne Aufteilung des Honorars zwischen Begleitperson und Agentur dem Kunden gegenüber unerwähnt geblieben sei und dieser den jeweiligen Stundensatz einschließlich Taxi bzw. Zimmer als Gesamtentgelt zu entrichten gehabt habe.

Daraus ergebe sich, dass nur die Agentur nach außen in Erscheinung getreten und von dieser das Gesamtentgelt vereinbart worden sei. Der Kunde habe auch den Gesamtbetrag gezahlt. Die Agentur sei im eigenen Namen und auf eigene Rechnung aufgetreten. Ob der Kunde das Entgelt dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten geleistet habe, sei unbedeutlich.

Das Finanzamt A folgte den Feststellungen der Außenprüfungen und erließ am 12. März 2009 – teilweise nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – neue Sachbescheide ua. betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2007. Gleichzeitig wurden für diese Jahre Bescheide betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 sowie Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) erlassen.

Gegen diese Bescheide erhob die Abgabepflichtige am 23. April 2009 fristgerecht Berufung, die unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde. Die Berufung richtete sich gegen die Ansicht des Finanzamtes, dass die von der Begleitagentur „X“ vermittelten Personen als Dienstnehmerinnen der Abgabepflichtigen einzustufen seien. Dabei wurde von folgenden Feststellungen ausgegangen:

- 1) Die Begleitagentur habe natürlich versucht, möglichst viele Kundinnen (= Leistungsanbieterinnen) anzuwerben, weshalb sie Zeitungsannoncen geschalten habe. Dies könne aber keinesfalls als organisatorische Eingliederung der Leistungsanbieterinnen gesehen werden, sondern stelle eine Werbe- und Kundengewinnungsmaßnahme dar. Jeder Unternehmer versuche, auf die ihm am geeignetsten erscheinende Weise Kunden zu gewinnen. Die Anzeigen selbst würden nicht auf ein Dienstverhältnis hinweisen.
- 2) Dass es nur vereinzelt schriftliche Vermittlungsverträge gegeben habe, werde bestritten. Es seien zwar nicht mit allen, jedoch mit einem größeren Teil der Kundinnen schriftliche Verträge abgeschlossen worden. Die Abgabepflichtige habe allerdings nach Kündigung des Vermittlungsvertrages, egal von welcher Seite, in vielen Fällen diese Verträge auf Wunsch der Kundinnen vernichtet. Es sei letztlich jedoch nicht von Belang, ob Verträge schriftlich abgeschlossen worden seien oder nicht, da gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fra-

gen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Form entscheidend sei. Dass es Vermittlungsverträge gegeben habe (wenn auch zum Teil nur mündlich) sei nicht strittig. Die vorhandenen Verträge würden vom Inhalt her in keiner Weise auf ein Dienstverhältnis hinweisen. Es werde im Gegenteil darin klargelegt, dass von den Kundinnen an die Agentur Provisionen gezahlt werden müssten und die Kundinnen gewusst hätten, dass sie selbstständige Unternehmer seien.

3) Um Leistungen für die Kundinnen möglichst kostengünstig bewerben und vermitteln zu können, sei es notwendig gewesen, für die Begleitagentur ein „*Standardprodukt*“ zu entwickeln. Dieses Produkt habe folgendermaßen ausgesehen:

- Vermittlung von Terminen auf Stundenbasis zu einem fixen Preis, was anders nicht möglich gewesen wäre, weil sonst komplizierte Kataloge hätten erstellt werden müssen oder die Telefonate und die Vermittlung fast unmöglich geworden wären
- Bezahlung der Vermittlung als fixe Provision auf Basis des vermittelten Umsatzes
- Besondere Sicherheit durch ausschließliche Vermittlung in - der Agentur bekannte oder bekannt gemachte - geschlossene Räume nach Wunsch der Kundinnen und vermittelten Abnehmer
- Besondere Sicherheit durch ein An- und Abmeldesystem im Rahmen von Terminen; wenn diese Meldung ausbleibe, Hilfestellung durch die Agentur

Zudem habe die Agentur frei buchbare Zusatzleistungen angeboten:

- Möglichkeit der Nutzung einer Wohnung - gegen Entgelt
- Möglichkeit der Nutzung eines Chauffeurdienstes - gegen Entgelt
- Möglichkeit des Kaufes diverser Verbrauchsmaterialien bei der Agentur
- Möglichkeit der Durchführung des Inkassos - speziell bei Kreditkarten - über die Agentur

4) Den Kundinnen seien im Rahmen eines Gesprächs die Leistungen der Agentur dargestellt worden. Es sei ihnen am Ende des Gesprächs klar gewesen, welche Pauschalleistungen vermittelt worden seien. Sie hätten diese Leistungen nach ihrem Belieben frei in Anspruch nehmen können. Einzig eine gleichzeitige zusätzliche Vermittlung durch eine andere Agentur sei ihnen untersagt gewesen, da es sonst für die Kundinnen zu Koordinationsproblemen hätte kommen können und dies zum Streit um das Agenturhonorar für eine vermittelte, aber nicht durchgeführte Leistung geführt hätte. Die Kundinnen hätten die Leistung jederzeit durch An-

melden und Abmelden bei der Agentur in Anspruch nehmen können. Auch hätten sie die Anzahl der vermittelten Termine jederzeit selbst bestimmen können.

5) Die Kundinnen hätten jederzeit selbst die Möglichkeit gehabt, ihren wirtschaftlichen Erfolg, ihre Einnahmen und Ausgaben zu bestimmen. Sie hätten selbst die Anzahl der zu vermittelnden Termine bestimmt, hätten - über die durch die Agentur vermittelten Fahrer hinaus - auch auf eigene Fahrer zurückgreifen oder selbst fahren können (aus Sicherheitsgründen für die Kundinnen sei es notwendig gewesen, dies der Agentur zu melden), hätten ihr Verbrauchsma- terial selbst einkaufen oder über die Agentur beziehen können, hätten in vielen Fällen mit den Kunden den Ort vereinbaren können (ebenfalls Meldepflicht an die Agentur), hätten sich Stammkunden schaffen können, für die sie das Vorzugsrecht der Vermittlung bekommen hät- ten (Meldung an die Agentur).

6) Es habe keinen Druck gegeben, Mindestleistungen, gewisse Stundenkontingente usw. zu erfüllen.

7) Aufträge hätten nicht angenommen werden müssen. Angenommene Aufträge hätten aller- dings durchgeführt werden müssen, da sonst alle Kundinnen der Agentur einen Nachteil ge- habt hätten und die Agentur dauerhaft nicht in der Lage gewesen wäre, Vermittlungen durch- zuführen.

8) Es habe keine Anweisungen für die konkrete Durchführung der Aufträge gegeben.

9) Die Agentur habe nicht die Buchhaltung für die Kundinnen geführt, sondern nur ihre eige- ne. Aus diesen Aufzeichnungen sei auch klar ersichtlich, dass nur die Provisionen verrechnet worden seien.

10) Die im Rahmen der GPLA-Prüfung verwendeten Aussagen seien zum Teil von Zeuginnen gemacht worden, die kein Vertragsverhältnis mit der Abgabepflichtigen gehabt hätten, son- dern erst nach deren Ausscheiden mit der Agentur in Kontakt gekommen seien. Auf den Nachfolgebetrieb habe die Abgabepflichtige keinen maßgeblichen Einfluss gehabt. Diese Aus- sagen gäben daher kein oder nur ein sehr beschränktes Bild über das Vertragsverhältnis zwis- chen der Abgabepflichtigen und ihren Kundinnen (von den genannten 20 Personen hätten 9 erst ein Vertragsverhältnis mit dem Nachfolgebetrieb gehabt).

11) Bei der Auswertung der Befragungen und Niederschriften sei auch zu bedenken, dass den Auskunftspersonen sehr wohl klar gewesen sei, dass sie mit ihren Aussagen selbst nachteilige Folgen erleiden könnten, die sie durch die Formulierung und eventuell durch den Aussagein- halt subjektiv zu minimieren versucht hätten.

Zur Untermauerung ihres Vorbringens verwies die Abgabepflichtige auf die Aussagen einiger Begleitdamen und Kunden anlässlich deren Zeugenvernehmungen.

Von überwiegenden Merkmalen eines Dienstverhältnisses könne aus folgenden Gründen nicht gesprochen werden:

Es könne keine Eingliederung der Begleitdamen in den geschäftlichen Organismus der Begleitagentur im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber erblickt werden. Die vermittelten Personen hätten jederzeit bei der Begleitagentur beginnen und aufhören oder irgendwo anders arbeiten können. Den vermittelten Personen sei keine Arbeitszeit vorgeschrieben worden; sie hätten sich bei der Begleitagentur an- und abmelden können, wie sie wollten. Den vermittelten Personen sei auch kein Arbeitsort vorgeschrieben worden; die Termine hätten in den Agenturwohnungen, in Hotels oder sogar bei den Vermittelten zu Hause wahrgenommen werden können, wobei sich die Vermittelten dies in vielen Fällen (zB durch persönliche Terminabsprache mit den Kunden) selbst hätten aussuchen oder mitbestimmen können, ohne dass die Begleitagentur dabei eingebunden gewesen sei. Auch die Arbeitsmittel seien den vermittelten Personen weder vorgeschrieben noch gestellt worden. So hätten die Utensilien bei der Begleitagentur gekauft oder von den Begleitdamen auch selbst besorgt werden können. Sie hätten entweder selbst zu den Arbeitsorten fahren oder auf einen von der Begleitagentur vermittelten Fahrer zurückgreifen können, den sie selbst hätten bezahlen müssen.

Das Finanzamt behauptete das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, da die Vorgaben der Begleitagentur hätten strikt eingehalten werden müssen. Es seien jedoch keine strikten Vorgaben gemacht worden. Von der Begleitagentur sei lediglich ein fixes Leistungspaket angeboten worden, das von den vermittelten Personen hätte frei abgerufen werden können. Auch zu den genauen Tätigkeiten bei den Terminen und zur Dauer der Termine seien keine Vorgaben gemacht worden. Diese habe die vermittelte Person selbst mit dem Kunden bestimmen können, wobei das Standardprodukt ein Mehrfaches einer Stunde vorgesehen habe.

Das Finanzamt behauptete, dass die Eingliederung der Begleitdamen absolut notwendig sei, da nur eine straffe Organisation und ein Weisungsrecht das besondere Dienstleistungsangebot ermöglichen. Dem sei entgegenzuhalten, dass auch andere Vermittler klare Leistungen anbieten würden, ohne dass damit ein Weisungsrecht und eine straffe Organisation verbunden wären. Worin die Besonderheit des Dienstleistungsangebotes liegen soll, das scheinbar eine Eingliederung und Abhängigkeit der Begleitdamen bedinge, könne nicht nachvollzogen werden.

Das Finanzamt komme auch zu dem Schluss, dass die Leistungsanbieterinnen kein Unternehmensrisiko getragen hätten. Die Vermittelten hätten jedoch die Zeiten der Vermittelbarkeit frei bestimmen und selbst bestimmen können, wie viele Termine sie wahrnehmen wollten. Sie

hätten das volle Risiko getragen, wenn keine zu Vermittelnden angerufen hätten. Zudem hätten sie die freie Wahl gehabt, ihr Angebot anderwärzig anzubieten und auf eine Vermittlung durch die Begleitagentur zu verzichten. Sie hätten sich selbst Stammkunden schaffen und über den Einsatz ihrer Arbeitsmittel selbst bestimmen können. Diese hätten sie auch selbst bezahlen müssen. Nach Ansicht der Abgabepflichtigen sei dies Unternehmerrisiko.

Die umsatzsteuerliche Betrachtung des Finanzamtes, dass bei der Begleitagentur „X“ nicht nur der Agenturanteil, sondern die Gesamtleistung der Umsatzsteuer unterliege, baue offensichtlich auf der Fiktion auf, dass die vermittelten Personen Dienstnehmer der Begleitagentur gewesen seien und für diese Dienstleistungen erbracht hätten. Dazu sei festzuhalten, dass die Begleitagentur „X“ ihre Leistungen nicht an die Kunden (die Abnehmer der Begleitungsleistung), sondern an die Leistungsanbieterin erbracht habe. Es seien Telefonate der Kunden entgegengenommen worden, denen sodann eine Leistungsanbieterin vermittelt worden sei. Der Kunde sei über den Preis informiert worden. Dem Kunden gegenüber sei die Begleitdame selbst als Leistungsanbieterin aufgetreten, die den Preis im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vereinnahmt und sodann das Honorar für die Vermittlung an die Begleitagentur bezahlt habe. Vom Honorar seien auch allfällige Nebenkosten der Begleitdame bezahlt worden.

Der Umstand, dass die Kosten der Begleitdame dem Kunden gegenüber uner wähnt geblieben

seien, sei eher ein Indiz dafür, dass die Begleitdame das Gesamtentgelt vereinnahmt habe.

Der Kunde sei nicht der Meinung gewesen und es sei faktisch auch nicht so gewesen, dass er die Begleitagentur bezahlt habe, sondern die Begleiterin. Die interne Abrechnung zwischen der Begleitdame und der Begleitagentur hätten für ihn keine Rolle gespielt.

Dass der Kunde tatsächlich mit der Begleitagentur in Leistungsbeziehung habe treten wollen, sei stark zu bezweifeln. Im Geschäftsleben sei es üblich, für Leistungen zu bezahlen. Der Kunde habe aber gar nicht die Leistung der Vermittlung nachfragen wollen und auch nicht damit gerechnet, diese Leistung bezahlen zu müssen, sondern er habe die Leistung der Begleitung nachgefragt. Diese sei durch die Begleitdame als Unternehmerin erbracht worden, die das Entgelt dafür kassiert habe. Dies zeige sich auch in der Namenswahl und „*persönlichen*“ Bindung der Kunden als Stammkunden gewisser Begleitdamen. Daher sei umsatzsteuerlich als Entgelt für die Begleitagentur nur jener Betrag anzusetzen, der von den Begleitdamen als Honorar für die Vermittlungsleistungen und den Ankauf von Zusatzleistungen bezahlt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist festzuhalten, dass die vorliegende Berufungsentscheidung lediglich über die Berufung gegen die Bescheide vom 12. März 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2007 abspricht. Im Hinblick auf die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2006 hat der Unabhängige Finanzsenat mit Zurücknahmescheid vom 27. September 2011, GZ. abc, ausgesprochen, dass die Berufung gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) als zurückgenommen gilt, da dem erteilten Mängelbehebungsauftrag nicht innerhalb der gesetzten Frist entsprochen worden sei. Bezuglich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 erließ das Finanzamt A am 24. November 2011 eine Berufungsvorentscheidung gemäß [§ 276 BAO](#), die rechtskräftig geworden ist. Die Entscheidung über die Berufung gegen die Bescheide betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer gemäß [§ 82 EStG 1988](#) sowie Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), jeweils für die Jahre 2001 bis 2007, obliegt einem anderen Senat des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck.

Dem Streitfall liegt folgender Sachverhalt zugrunde (vgl. insbesondere das Gutachten des Sachverständigen WTH AA vom 8. Juli 2011, das im Auftrag des Landesgerichtes A in der Strafsache gegen die Berufungswerberin wegen des Vergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG und anderen zu AZ 1 erstellt wurde):

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb von 1999 bis Mai 2007 eine Begleitagentur mit dem Namen „X“. Der Sitz des Unternehmens befand sich in B. Gegenstand des in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens betriebenen Etablissements war die Erbringung von Begleitdienstleistungen, welche in der Regel in sexuellen Kontakten bestanden. Die Dienste der Begleitagentur wurden auf der Website www präsentiert und über Anzeigen in Tageszeitungen beworben. Interessierte Kunden konnten eine Begleitdame durch Anruf unter der auf der Homepage oder in den Zeitungsinseraten angeführten Telefonnummer stundenweise buchen.

Die Begleitdamen wurden über Stellenangebote in Tageszeitungen und Internetplattformen oder auch durch Mundpropaganda angeworben. Bei den Einstellungsgesprächen mit den potenziellen Begleiterinnen wurde ihnen der Auftragsablauf sowie die Honoraraufteilung dargelegt. Das Gesamtentgelt und der Aufteilungsmodus waren dabei nicht Gegenstand von Verhandlungen, sondern wurden von der Bw. einseitig vorgegeben. Die erste Stunde sollte dem Kunden 190 € kosten. Davon erhielten die Begleitdame und die Agentur jeweils 80 €, die rest-

lichen 30 € stellten einen pauschalen Fahrtkostenersatz dar. Dieser ging entweder an die Begleitdame, wenn diese zum vereinbarten Kundentermin mit ihrem eigenen PKW anreiste, oder an die Bw., wenn eine von der Begleitagentur organisierte Fahrgelegenheit die Beförderung übernahm.

Um einen 24-Stunden-Service anbieten zu können, wurde von der Begleitagentur eine Telefonzentrale eingerichtet, in der die Bw. und weitere Mitarbeiter Dienst versahen. Der Erstkontakt mit den Kunden lief immer über diese Telefonzentrale. Bei einem Buchungsanruf gab der Kunde seine Wünsche hinsichtlich Begleitperson, Zeitpunkt und Ort des Treffens bekannt. Bei Verfügbarkeit der gewünschten Person wurde der Auftrag bestätigt, ansonsten wurde eine andere Begleitung angeboten.

Beim direkten telefonischen Kontakt mit dem Kunden musste die Begleitdame darauf achten, dass ihre Rufnummer nicht zurückverfolgt werden konnte. Um ihre Anonymität zu wahren, trat die Begleitdame gegenüber dem Kunden unter einem Künstlernamen auf. Aus Kontroll- und Sicherheitsgründen musste die Begleitdame der Begleitagentur das Eintreffen beim Kunden sowie das Ende des Termins telefonisch bekannt geben. Ebenso waren Verlängerungszeiten an die Agentur zu melden.

Am Beginn des Treffens wurde zunächst die Zahlung abgewickelt. Die Begleiterin kassierte das Begleithonorar entweder in bar oder bargeldlos mittels Ausstellung eines Kreditkartenbelegs. Bei einer Kreditkartenzahlung musste sie zusätzlich Rücksprache mit der Agentur halten und es wurde dem Kunden ein Aufschlag von 10 % verrechnet. Nach Beendigung des Termins hatte die Begleitdame den Agenturanteil und das Beförderungspauschale an den von der Agentur beigestellten Chauffeur zu übergeben, selbst fahrende Begleitdamen kamen regelmäßig zur Abrechnung des Agenturanteils in die Räumlichkeiten der Agentur. Bei Kreditkartenzahlungen erhielten die Begleitdamen ihren Begleitlohn von der Bw. in bar ausbezahlt.

Die Begleitleistung selbst lag in der Überlassung der Zeit der Begleitperson. Wie diese Zeit gestaltet wurde, stand grundsätzlich im freien Ermessen der Begleiterin und des Kunden. Die Bw. besaß zwei Agenturwohnungen, die sie den Kunden als mögliche Treffpunkte anbot. Der Kunde musste bei Buchung eines Begleittermins in einer der Agenturwohnungen zusätzlich 30 € bezahlen, die von den Begleitdamen nach Beendigung des Termins ebenfalls an den von der Agentur beigestellten Chauffeur zu übergeben waren. Die Begleitdamen waren angehalten, die Wohnungen nach den Terminen stets sauber aufgeräumt zu verlassen.

Die Bw. hielt die Tageslösungen in einem Wirtschaftsbuch fest. Täglich erfolgten Aufzeichnungen darüber, welche Begleitdamen welche Kunden bedienten, wie hoch das erzielte Gesamtentgelt war und welche Anteile davon auf die Agentur, Begleitperson, Beförderung und Woh-

nungen entfielen. Daneben wurden Listen (sog. „*gelbe Listen*“) mit den monatlichen Einnahmen aus den Agenturanteilen und den Agenturwohnungen geführt.

Streit besteht nun darüber, ob die Bw. in umsatzsteuerlicher Hinsicht das Gesamtentgelt der Begleitdienstleistungen oder lediglich den Agenturanteil und Wohnungsanteil zu versteuern hat. Die Bw. verantwortete sich damit, dass sie die Begleitdamen und Chauffeure lediglich vermittelt habe, weshalb die darauf entfallenden Entgeltsanteile nicht ihr zuzurechnen seien.

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Umsatz wird gemäß [§ 4 Abs. 1 UStG 1994](#) im Falle des [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Nicht zum Entgelt gehören gemäß [§ 4 Abs. 3 UStG 1994](#) die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt (durchlaufende Posten).

Entgelt ist demnach, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder der sonstigen Leistung steht. Ob der Abnehmer das Entgelt (ganz oder teilweise) dem Unternehmer direkt oder mit seinem Einverständnis oder auf sein Verlangen einem Dritten leistet, ist unbeachtlich. Der Abzug von Betriebsausgaben kommt nicht in Betracht. Bemessungsgrundlage ist das ungekürzte Entgelt. Dass der Unternehmer daraus seine Geschäftskosten decken muss, ist gleichgültig (vgl. VwGH 22.9.2005, [2003/14/0002](#)).

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie **im eigenen Namen** erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder - wie etwa der Kommissionär - auf fremde Rechnung tätig wird (**Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses**; vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 254, mwN). Wer also zu einer Leistung verpflichtet ist, wird, sofern er die Leistung auch tatsächlich im eigenen Namen ausführt, umsatzsteuerrechtlich als Leistender angesehen. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (VwGH 15.1.1990, [87/15/0157](#); VwGH 18.12.1996, [95/15/0149](#); VwGH 31.10.2001, [97/13/0066](#)).

Somit gilt: Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten. Entscheidend ist daher bei Leistungen aufgrund vertraglicher Verpflich-

tungen, wer im eigenen Namen die vertraglichen Verpflichtungen übernimmt bzw. ausbedingt. Bei Dreiecksbeziehungen ist an Hand der zugrunde liegenden Vereinbarungen oder sonstigen rechtlichen Grundlagen zu prüfen, zwischen welchen Personen der Leistungsaustausch zu stande gekommen ist. Nur dann, wenn Leistungen ohne vertragliche Verpflichtung erbracht werden (zB Geschäftsführung ohne Auftrag) oder wenn unklar ist, ob jemand im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ob er selbstständig oder unselbstständig ist, kommt dem Innenverhältnis und dem wirtschaftlichen Hintergrund maßgebende Bedeutung zu. In diesem Fall ist zu fragen, wer „*Herr der Leistungsbeziehung*“ ist, in wessen Risiko und Verantwortungsbereich die Leistung fällt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 258).

Dem Unternehmer sind auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer, Organwalter oder offene Stellvertreter erbringen lässt (vgl. VwGH 18.12.1996, [95/15/0149](#); VwGH 22.11.2006, [2003/15/0143](#)). Werden selbständige Auftragnehmer (Subunternehmer) eingeschaltet, so kommt es auf die schuldrechtlichen Vereinbarungen an. Wird der Subunternehmer vom Unternehmer beauftragt, so erbringt er seine Leistung umsatzsteuerlich gegenüber dem Unternehmer, auch wenn der Nutzen der Leistung direkt dem Abnehmer verschafft wird (vgl. VwGH 13.6.1960, 2998/58).

Wer einen Leistungsaustausch zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten herbeiführt, ist Vermittler (Agent) im umsatzsteuerlichen Sinn. Der Vermittler hat mit dem Kommissionär gemeinsam, dass er im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeitet; er unterscheidet sich vom Kommissionär dadurch, dass er auch nach außen in fremdem Namen auftritt (vgl. VwGH 17.9.1990, [89/15/0070](#)). Der Vermittler führt zwar einen Leistungsaustausch zwischen anderen herbei, steht aber selbst außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches. Die vermittelte Leistung ist ihm umsatzsteuerlich nicht zuzurechnen. Seine eigene Leistung ist eine sonstige Leistung (Vermittlung, Vertretung) und unter den allgemeinen Bedingungen (Nachhaltigkeit, Selbstständigkeit, Entgeltlichkeit usw.) steuerbar. Wer der Empfänger dieser Leistung ist, ergibt sich aus dem Auftragsverhältnis. Bemessungsgrundlage ist das für diese Leistung vereinbarte bzw. erhaltene Entgelt (Provision).

An das Auftreten im fremden Namen werden von der Rechtsprechung traditionell besondere (formalistische) Anforderungen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht gestellt. Auftreten im fremden Namen bedeutet, dass dem Dritten erkennbar sein muss, dass der Agent die Leistung nicht selbst erbringen, sondern lediglich vermitteln will. Die Bekanntgabe des Namens des Auftraggebers ist weder erforderlich noch ausreichend. Die Abgrenzung zum Eigengeschäft bzw. Kommissionsgeschäft macht es notwendig, besonderen Wert auf das Außenverhältnis, das Auftreten im fremden Namen zu legen. Auch wer nach den Vereinbarungen im Innenverhältnis als Vermittler anzusehen ist, wird umsatzsteuerlich wie ein Eigenhändler bzw. Kommissio-

när behandelt, wenn er nach außen im eigenen Namen auftritt bzw. das Auftreten im fremden Namen nicht deutlich zu erkennen gibt (vgl. Ruppe/Achaz, UStG⁴, § 3 Tz 86, mwN).

Die Bw. stützte ihre Argumentation, dass sie die Begleitdamen und Chauffeure im Rahmen der Begleitagentur „X“ lediglich vermittelt habe, insbesondere auf die „mit einem größeren Teil“ der Begleitdamen abgeschlossenen schriftlichen Verträge. Dabei habe es sich eindeutig um Vermittlungsverträge gehandelt. Der von den Begleitdamen abzuschließende Agenturvertrag hatte dabei folgenden Wortlaut:

„Hiermit beauftrage ich, Frau X, geb. am Tag X, wohnhaft in Ort X, die Agentur X, Inhaberin Frau Y, geb. am Tag Y, wohnhaft in Ort Y, mich für Begleitungen zu vermitteln.“

Ich verpflichte mich, ein Vermittlungshonorar von EUR 80,-- für die erste Stunde und EUR 37,-- für jede weitere Stunde pro Auftrag zu entrichten.

Es bestehen meinerseits keine weiteren Verpflichtungen gegenüber der Agentur.

Es besteht für die Agentur keine Anmeldepflicht, da ich als selbständiger Unternehmer tätig bin und sowohl meine steuerlichen und sonstigen Abgaben selbst zu entrichten habe. Die Agentur hat auch kein Recht, von mir irgendwelche Nachweise diesbezüglich zu verlangen.“

Gleichzeitig mussten die Begleitdamen mit ihrer Unterschrift auch die folgenden „Richtlinien“ der Begleitagentur „X“ zur Kenntnis nehmen:

„- Wir bieten völlige Anonymität für den Kunden und die Begleiter(innen)

- Wir sind ein Dienstleistungsunternehmen und bieten u.a.: verbale Unterhaltungen, Partystripper(innen), diverse Begleitungen im Sinne der Agentur (z.B. Ball, Casino, Disco, Shopping, Dinner, Messe, Reise ...) und leiten Telefonnummern weiter.*
- Die Agentur erhält ein Vermittlungshonorar von EUR 80/Std, jede weitere EUR 37,--, davon werden sämtliche Auslagen für Telefon, Werbung, Steuern ... bestritten. Die Begleiter(innen) kassieren den gesamten Betrag direkt beim Kunden (sofort nach Ankunft) und bezahlen anschließend das bereits vereinbarte Honorar an die Agentur.*
- Die Damen und Herren sind selbständige Unternehmer bei freier Zeiteinteilung.*
- Sie können selbstverständlich jederzeit Ihren Nebenjob beenden und haben der Agentur gegenüber keinerlei Verpflichtung.*
- Jeder private Kontakt mit dem Kunden ist untersagt und wird nur über die Agentur vermittelt.*
- Dienste, die gegen ein Gesetz verstößen, werden von der Agentur generell ausgeschlossen bzw. verboten.*
- Das Begleithonorar wird von der Agentur mit dem Kunden vereinbart und darf nicht eigenmächtig erhöht oder abgeändert werden.“*

Die vorliegende schriftliche Vertragsgestaltung mag auf sich beruhen. Für die Umsatzsteuer ist nämlich nicht relevant, welche Leistung vereinbart wurde, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt und entgolten wird. Das folgt schon aus [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#), ergibt sich aber

auch aus der Definition der Lieferung und aus der Regelung der Bemessungsgrundlage. Umsatzsteuerbarkeit ist somit nicht gegeben, wenn ein schuldrechtlicher Vertrag geschlossen wurde, dieser aber nicht erfüllt wird. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein (Mehr- oder Minderleistung), ist die Leistungserfüllung maßgeblich. Wird eine Leistung erbracht, so ist es für die Umsatzsteuerbarkeit ohne Bedeutung, ob überhaupt ein Verpflichtungsgeschäft vorliegt, um welchen Vertragstyp es sich handelt bzw. ob das Geschäft zivilrechtlich gültig ist (vgl. Ruppe/Achaz, UStG⁴, § 1 Tz 27).

Für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Die zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen der involvierten Parteien geben zwar grundsätzlich Aufschluss über Inhalt, Umfang und den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Leistung und stellen ein Indiz für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistung dar. Wenn keine entgegenstehenden Beweisanzeichen vorliegen, kann davon ausgegangen werden, dass das, was rechtlich geschuldet wird, auch tatsächlich erfüllt worden ist (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 1 Abs. 1 Z 1, Anm. 45). Dies gilt aber nicht, wenn die schuldrechtlichen Vereinbarungen eine andere Leistung verdecken, die wirklich ausgeführt worden ist. Der Unternehmer kann sich durch die (verbale) Wahl einer bestimmten bürgerlich-rechtlichen Gestaltung (Form) nicht den vom UStG bestimmten steuerlichen Folgen entziehen, selbst wenn der Abschluss des formal vereinbarten Geschäftes den Interessen der Beteiligten entspricht.

Begleitagenturen und die umsatzsteuerliche Zurechnung von Begleitumsätzen waren bereits Gegenstand höchstgerichtlicher Rechtsprechung. Der Verwaltungsgerichtshof hat es dabei als wesentlich erachtet, wie die Kontaktaufnahme zwischen dem Kunden und der Begleitagentur erfolgt und mit welchem Leistungsangebot die Agentur gegenüber dem Kunden auftritt. In seinem Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, ZI. 2002/13/0199, führte er dazu aus wie folgt:

„Im Beschwerdefall ist entscheidend, welche Leistung die Beschwerdeführerin dem jeweiligen Kunden erbracht hatte, welche Leistung sie mit ihm vereinbart hatte und er mit Entrichtung des Entgeltes an den Escort (bar oder durch Kreditkarte mit einem auf die Beschwerdeführerin lautenden Beleg) abgelten wollte.“

Die belangte Behörde setzt voraus, dass die Leistung der Beschwerdeführerin im „Zurverfügungstellen eines Escorts“ bestehe und die Beschwerdeführerin dem Escort im Innenverhältnis eine Vergütung zahle. Demgegenüber bringt die Beschwerdeführerin vor, dass sie einen Escort „bewerbe und vermitte“, dieser für seine Leistung ein Entgelt erhalte und davon eine Provision an die Beschwerdeführerin zahle bzw. diese eine Provision davon einbehalte.

Die belangte Behörde führte andererseits selbst aus, der Escort erbringe „eine von der Beschwerdeführerin beworbene und vermittelte Dienstleistung“. Dies spricht dagegen, dass die Beschwerdeführerin gegenüber den Kunden hinsichtlich des gesamten Entgelts eine sonstige Leistung erbringe und sich dabei eines Erfüllungsgehilfen bediene.

Für die Beantwortung der Frage, welche Leistung die Beschwerdeführerin den Kunden erbrachte, ob eine solche Leistung im ‚Bewerben und Vermitteln‘ bestand oder ob sie den Kunden eine Leistung anbot, zu deren Erfüllung sie sich der Escorts bediente, wären Feststellungen über das Auftreten der Beschwerdeführerin gegenüber den Kunden erforderlich gewesen. Feststellungen darüber, wie sich dieses Außenverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Kunden tatsächlich gestaltete, fehlen im angefochtenen Bescheid jedoch.

Auch hinsichtlich der Frage, wie die Kontaktaufnahme zwischen den Kunden und den Escorts erfolgte, und welche Rolle die angesprochene Homepage und vor allem die Beschwerdeführerin dabei spielte, blieb der Sachverhalt in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig.

Aus diesen Gründen war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.“

Der Unabhängige Finanzsenat hat die höchstgerichtliche Rechtsprechung fortgesetzt und in zahlreichen Entscheidungen (vgl. UFS 29.6.2005, RV/2366-W/02; UFS 29.6.2005, RV/2342-W/02; UFS 30.4.2008, RV/0791-G/06; UFS 6.7.2009, RV/1498-W/08; UFS 7.1.2010, RV/0044-I/09; UFS 7.2.2011, RV/2048-W/09; UFS 30.8.2011, RV/0131-I/09) das Gesamtentgelt der Begleitdienstleistungen (also nicht nur den Agenturanteil und Wohnungsanteil, sondern auch die Entgeltsanteile der Begleitdamen und Chauffeure) in umsatzsteuerlicher Hinsicht dem Betreiber der Begleitagentur als Eigengeschäft zugerechnet. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang insbesondere der Rechtssatz der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. April 2008, RV/0791-G/06:

„Wenn der Betreiber einer Begleitagentur die Dienstleistungen auf seiner eigenen Homepage und durch Werbeeinschaltungen in diversen Zeitungen bewirbt, den Stundenrichtsatz festlegt und den Kunden im Zuge der Buchung einer Hostess mitteilt, die für die diversen Dienstleistungen geeigneten Hostessen persönlich auswählt, ihnen die konkreten Kundenwünsche einschließlich Zeit und Ort der Begleitung mitteilt und auch die Kreditkartenverträge abschließt, erbringt er nach der Verkehrsauffassung unter Einschaltung von Erfüllungsgehilfen die ‚Escort-Leistungen‘ im eigenen Namen. Der bei Barzahlung des Entgeltes unter Abkürzung des Zahlungsweges vorgenommene Einbehalt des vereinbarten Honoraranteiles (hier 60 %) durch die Hostess stellt eine umsatzsteuerlich unbedeutliche Entgeltsverwendung dar.“

Auf der Grundlage der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und des Verwaltungsgerichtshofes sind die Gesamtumsätze der Begleitdienstleistungen auch im vorliegenden Streitfall der Bw. als Eigengeschäft zuzurechnen. Dies aus folgenden Gründen (vgl. insbesondere auch das Gutachten des Sachverständigen WTH AA vom 8. Juli 2011, das im Auftrag des Landesgerichtes A in der Strafsache gegen die Bw. wegen des Vergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG und anderen zu AZ 1 erstellt wurde):

Die Bw. bewarb die Dienste ihrer Begleitagentur „X“ über Zeitungsinserate und auf der Website www. Die angesprochenen Kunden wollten in der Regel mehr als nur Begleitungen und der Marktauftritt der Begleitagentur war speziell auf diese Kundenwünsche abgestimmt (vgl. die Website www: „unbestrittene Marktführerschaft in den Bereichen Escort Service und Erotic

Entertainment im Großraum Tirol und Südtirol; „Wir bereichern Ihr Leben mit unvergesslich schönen Stunden“; „Zögern Sie nicht, uns jederzeit (24-h-Service) zu kontaktieren, um Ihr Leben abenteuerlicher, erotischer zu gestalten“). Im Mittelpunkt der Unternehmensphilosophie standen die erotischen Wünsche und Fantasien der Kunden. Aus der Sicht der Kunden bestand die Dienstleistung der Begleitagentur „X“ in der Erfüllung von sexuellen Wünschen.

Die Gestaltung dieses Leistungsangebotes lag allein im Einflussbereich der Agenturbetreiberin. Die Bw. gab einseitig - ohne Mitspracherecht der Begleitdamen - die Preise für die Begleitdienste vor (vgl. dazu die Website www: „*Unsere temperamentvollen Girls und bezaubernden Boys begleiten Sie in den prickelndsten Stunden Ihres Lebens zu folgenden Konditionen: Erste Stunde € 190,--; jede weitere Stunde € 110,--; Fahrtkostenpauschale bei Anfahrt ab 70 km € 15,--; Fahrtkostenpauschale bei Anfahrt ab 100 km € 30,--; Preise Südtirol auf Anfrage; Preise Partystrip auf Anfrage; Wir akzeptieren folgende Kreditkarten*“). Aufgrund des festgestellten Geschäftsablaufes trat der Kunde zunächst mit der Begleitagentur in Kontakt, von dieser wurde er über die Höhe des Honorars informiert. Auch Ort und Zeit eines Treffens wurden zwischen dem Kunden und der Begleitagentur vereinbart. Bei einer Buchung gab der Kunde der Begleitagentur seine Wünsche telefonisch bekannt und konnte dann aus den zur angegebenen Zeit verfügbaren Begleitdamen nach seinen Vorlieben wählen.

Tatsache ist, dass eine direkte Kontaktaufnahme des Kunden mit einer Begleitperson nicht vorgesehen war. Wollte der Kunde eine Leistung des Begleitservice in Anspruch nehmen, musste er auf jeden Fall mit der Bw. Kontakt aufnehmen und dabei die gewünschte Leistung entsprechend konkretisieren (gewünschte Begleitperson, Zeitpunkt, Ort und Dauer des Treffens sowie Zahlungsart). Die Bestätigung dieses „*Auftrages*“ wurde ebenfalls stets von der Bw. erbracht. Damit war für den Kunden die Leistung aber ausreichend festgelegt, sodass er beim nachfolgenden Treffen mit der unter einem Alias-Namen auftretenden Begleitperson nur mehr die Bezahlung des vorher bereits mit der Bw. vereinbarten Betrages durchzuführen hatte.

Aus dem Umstand, dass die besonderen Wünsche des Kunden einschließlich Zeit und Ort der Begleitung unmittelbar der Bw. bzw. den im Telefondienst für sie tätigen Personen (und nicht der gewünschten Begleitdame) bekannt zu geben waren, war für den Kunden klar erkennbar, dass die Bw., die ihm im Zuge der Buchung der Begleitdame auch den Stundenrichtsatz mitteilte, die „*Escort-Leistung*“ im eigenen Namen erbrachte. Denn der Kunde vereinbarte die für die Inanspruchnahme der von ihm erwünschten Leistung wesentlichen Bedingungen nicht mit der Begleitdame direkt, sondern mit der Bw. Somit beschränkte sich die Tätigkeit der Bw. nicht auf die bloße Herbeiführung eines zwischen der Begleitdame und dem Kunden stattfindenden Leistungsaustausches. In dieses Bild fügt sich, dass die Bw. auch zwei Agenturwoh-

nungen besaß, die sie den Kunden bei Bedarf gegen Bezahlung eines Aufpreises zum Gesamtpaket (in Höhe von 30 €) als mögliche Treffpunkte - unbestritten - im eigenen Namen anbot.

Von der Begleitagentur wurde festgelegt, ob das Geschäft zustande kam und welche Begleitperson den Auftrag übernehmen sollte. Nachdem die Begleitperson von der Bw. entsprechend informiert worden war, erschien sie zur vereinbarten Zeit am vereinbarten Treffpunkt. Dabei wurde zunächst die Zahlung abgewickelt. Bei Barzahlung nahm die Begleitperson im Namen der Agentur das gesamte Entgelt für die erbrachte Leistung in Empfang und lieferte dieses (nach Abzug des ihr verbleibenden Entgeltsanteiles) in weiterer Folge an die Bw. ab. Von der Begleitperson selbst durften keine Preisänderungen vorgenommen werden. Dass es sich bei dem Honorar um einen einheitlichen Preis handelte, beweist auch der Umstand, dass die interne Aufteilung des Honorars zwischen der Bw. einerseits und der Begleitperson bzw. dem Chauffeur andererseits dem Kunden gegenüber unerwähnt blieb und dieser den jeweiligen Stundensatz als Gesamtentgelt zu entrichten hatte.

Die Abrechnung der vereinnahmten Gesamtentgelte wurde von der Begleitperson meist direkt mit dem Fahrer der Agentur durchgeführt. Zur Abwicklung bargeldloser Zahlungen standen in den Agenturwohnungen oder beim Fahrer Kreditkarten-Abrechnungsgeräte zur Verfügung. Das Konto, auf welchem die mittels Kreditkarte getätigten Zahlungen einlangten, lautete auf die Bw., sodass der Kunde auf seiner Kreditkartenabrechnung lediglich einen Hinweis auf die Bw. vorfand.

Im Ergebnis ist somit festzuhalten: Die Bw. gestaltete den Internetauftritt der Begleitagentur und die Zeitungsinserate, sie legte die Agenturpreise fest, sie stimmte die Auswahl der Begleitdamen auf die Wünsche der Kunden ab, sie organisierte das Zusammentreffen zwischen den Begleitpersonen und den Kunden und bot Fahrgelegenheiten und Agenturwohnungen an, sie überwachte Beginn, Ablauf und Ende der Treffen und sie reagierte auf Beschwerden. Ein Kunde konnte den Kontakt mit der von ihm begehrten Begleitperson nicht direkt und unmittelbar, sondern ausschließlich nur über die Bw. herstellen. Dadurch und durch die Bekanntgabe des Stundenrichtsatzes durch die Bw. musste er wohl aufgrund des äußeren Anscheins den Eindruck gewinnen, dass ihm die begehrte Leistung nicht vermittelt, sondern von der Begleitperson als Erfüllungsgehilfe der Bw. erbracht wurde. Ein Kunde konnte bei Buchung einer Begleitperson nicht wirklich annehmen, dass die Bw. einen Leistungsaustausch zwischen der jeweiligen Begleitperson und dem Kunden lediglich als Vermittlerin herbeiführen, selbst aber außerhalb dieses Leistungsaustausches stehen wollte. Als „*Herrin der Leistungsbeziehung*“ kann daher nur die Bw. als Betreiberin des Begleitservice angesehen werden. Ihr ist der gesamte Begleitumsatz zuzurechnen.

Gegen ein Agenturverhältnis im umsatzsteuerlichen Sinn spricht auch, dass die Begleitagentur dem Kunden gegenüber im eigenen Namen auftrat, im eigenen Namen das Entgelt festlegte und im eigenen Namen den jeweiligen Vertrag abschloss. Der Kunde wurde somit ausschließlich Vertragspartner der Bw. und niemals jener Begleitperson, die ihm von der Agentur zwecks Erfüllung des Vertrages geschickt wurde. Da die Bw. durch die Begleitperson das gesamte Entgelt vereinnahmte, ist dieses somit in Höhe des gesamten Honorars als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer heranzuziehen.

Aus dem Auftreten der Bw. gegenüber den Kunden im Außenverhältnis ergibt sich, dass sie den Kunden eine Leistung anbot, zu deren Erfüllung sie sich verschiedener Personen (Begleitdamen, Chauffeure, Mitarbeiter im Telefondienst) bediente. Diese Personen sind **für die Bw.** als Erfüllungsgehilfen tätig geworden. Ob diese Personen dabei ihre Tätigkeiten gegenüber der Bw. als Dienstnehmer/-innen oder auf Werkvertragsbasis als selbständige Unternehmer/-innen erbracht haben, kann für die hier maßgeblichen Belange der Umsatzsteuer auf sich beruhen. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist es unmaßgeblich, ob ein Unternehmer eine Leistung selbst erbringt oder durch seine Arbeitnehmer oder durch einen anderen Unternehmer erbringen lässt.

Am 5. Oktober 2011 erließ das Landesgericht A in der Strafsache gegen die Bw. wegen des Vergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG und anderen zu AZ 1 ein Urteil. Demnach ist die Bw. schuldig, sie hat im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes A „*gewerbsmäßig vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer in den Jahren 2001 bis 2007 in nachgenannter Höhe bewirkt, indem sie als Einzelhandels-kaufmännische Unternehmerin im Rahmen der von ihr betriebenen Begleitagentur „X“ Umsätze und Erlöse ihres Unternehmens nicht im buchhalterischen Rechenwerk und in den diesbezüglichen Jahressteuererklärungen (samt den Bezug habenden Unterlagen) erfasste und indem sie nicht die Gesamtleistung der vereinnahmten Entgelte der Umsatzsteuerpflicht unterzog, und zwar eine Verkürzung an Umsatzsteuer in Höhe von EUR 239.974,39, wobei sie hinsichtlich eines Betrages von EUR 235.934,39 gewerbsmäßig handelte.“*

Vom Anklagevorwurf der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG wurde die Bw. vom Landesgericht A zu AZ 1 nach „*§ 259 Z 3 StPO*“ freigesprochen, nachdem nicht feststellbar gewesen sei, dass sie es zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden habe, dass sie eine Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten verletzt und es für gewiss gehalten habe, dass sie dadurch eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag bewirkt habe. Was die subjektive Tatseite betrifft, folgte das Landesgericht A damit der Verantwor-

tung der Bw., die sich im Strafverfahren damit verantwortete, „*dass sie damals und auch noch heute der Meinung sei, dass es sich bei den Begleitdamen um keine bei der Begleitagentur „X“ angestellten Mitarbeiterinnen handelt, sondern dass diese auf Werkvertragsbasis mit ihr in Vertragsbeziehung standen*“. Sie sei daher auch nicht als Arbeitgeberin zur Führung von Lohnkonten und zur Abfuhr von Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) verpflichtet gewesen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abgabenbehörde an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteils (erster Instanz) festgestellten Tatsachen bzw. an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden (zB VwGH 30.3.1998, [95/16/0324](#); VwGH 30.4.2003, [2002/16/0006](#), 0007; VwGH 28.5.2009, [2007/16/0161](#)). Die Judikatur betrifft verurteilende Entscheidungen, bei Freisprüchen besteht keine solche Bindung (zB VwGH 28.2.2008, [2005/16/0091](#); VwGH 2.9.2009, [2008/15/0045](#); VwGH 29.4.2010, [2007/15/0227](#); VwGH 25.5.2011, [2007/13/0152](#)).

Die verwaltungsgerichtliche Judikatur zur bindenden Wirkung strafgerichtlicher Tatsachenfeststellungen knüpft an den Gedanken der materiellen Rechtskraft strafgerichtlicher Urteile an, die als solche Bindungswirkung für alle staatlichen Organe entfaltet (Hinweis auf OGH 17.10.1995, [1 Ob 612/95](#)), und erstreckt diese Wirkungen auch auf die dem Schulterspruch zugrunde liegenden Tatsachenfeststellungen. Deren Bestandskraft soll dem Verurteilten gegenüber auch in späteren Verwaltungsverfahren deswegen gesichert bleiben, weil die betroffenen Lebenssachverhalte in einem Verfahren festgestellt worden sind, welches in der amtsweigigen Sachverhaltsermittlung durch die unabhängigen Organe der Rechtsprechung, in der institutionellen Ausstattung durch die in der StPO eingeräumte Ermittlungspotenz und in der gesetzlichen Verankerung der dem Verurteilten zur Verfügung gestandenen Rechtsschutzmöglichkeiten die höchstmögliche Gewähr für die Übereinstimmung der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen mit der Lebenswirklichkeit bietet.

Dem Urteil zu AZ 1 wurden vom Landesgericht A folgende Tatsachenfeststellungen zugrunde gelegt (Hervorhebungen durch den Unabhängigen Finanzsenat):

„Die Begleitagentur „X“ trat dabei im wirtschaftlichen Verkehr als Dienstleistungsunternehmen auf, das einen in der Regel aus sexuellen Kontakten bestehenden „Begleitservice“ anbot, für welchen in der Regel wiederum Mitarbeiter/-innen (Begleitdamen) eingesetzt wurden.“

Kunden der Begleitagentur „X“ waren Personen, die eine Begleitung bzw. in der Regel einen sexuellen Kontakt suchten, wobei die Werbung für die Begleitagentur „X“ bzw. die von der Begleitagentur „X“ angebotenen Dienstleistungen in der Regel auf einschlägigen Seiten in Printmedien unter Angabe einer Kontakttelefonnummer erfolgte. Die Begleitagentur „X“ trat dem Kunden gegenüber als alleinige Ansprechpartnerin auf, die im Außenverhältnis eine Gesamtleistung zu einem von ihr bestimmten feststehenden Preis un-

abhängig von der Intensität des Services anbot. Der Erstkontakt, bei dem auch bereits auf Kundenwünsche eingegangen wurde, erfolgte immer nur zwischen der Agentur „X“ und dem Kunden. Preisabsprachen und Preisverhandlungen gab es ausschließlich zwischen der Agentur „X“ und den Kunden. Die Preise für die „Dienstleistungen“ konnten von den Begleiter/-innen (Begleitdamen) nicht beeinflusst werden, nachträgliche eigenmächtige Preisänderungen waren den Mitarbeiter/-innen (Begleitdamen) der Begleitagentur untersagt. Beschwerden bei unzureichendem Service bzw. über die Begleitdamen wurden über die Agentur abgewickelt.

Das Gesamtentgelt wurde dabei immer von der Begleitagentur „X“ festgelegt, welche die Leistung im eigenen Namen auf eigene Rechnung erbrachte. Konkret betrug das Gesamtentgelt im Tatzeitraum EUR 190,-- pro Stunde, bestehend aus einem Agenturanteil von EUR 80,--, einem Damenanteil von EUR 80,--, einem Chauffeuranteil von EUR 30,-- ... sowie allfälliger Zuschläge für die Benutzung von von der Agentur zur Verfügung gestellten Wohnungen (EUR 30,--). Der Preis für die Verlängerung der Stunde betrug EUR 110,--.

Im Innenverhältnis zwischen der Agentur „X“ und den **für sie tätigen Mitarbeiterinnen (Begleitdamen)** wurde dieser Stundensatz so aufgeteilt, dass die Mitarbeiterin (Begleitdame) pro Stunde EUR 80,-- erhielt, während ein Betrag von EUR 80,-- als „Vermittlungsprovision“ an die Agentur und ein Betrag von EUR 30,-- an den Chauffeur ging. Für eine Verlängerungsstunde von EUR 110,-- erfolgte eine Aufteilung von EUR 65,-- für die Mitarbeiterin (Begleitdame) und EUR 45,-- für die Agentur „X“

Die Einhaltung der von der Agentur „X“ vermittelten Termine wurde von der Agentur „X“ überwacht, indem sich die Begleitdame vor Beginn und nach Beendigung des Termins bei der Agentur „X“ telefonisch zu melden hatte. Private Kontakte der Begleitdamen zu Kunden der Agentur waren untersagt, sodass die Agentur ein Alleinvermittlungsrecht hatte. Der Kunde konnte somit **Kontakt zu Begleitdamen ausschließlich über die Agentur** herstellen, nicht aber unmittelbar über die Begleitdamen. Ort und Zeit sowie Gesamtentgelt der Leistungserbringung vereinbarte die Agentur alleine. Beim Zustandekommen eines Auftrages wurde das zwischen der Agentur und dem Kunden vereinbarte Gesamtentgelt von der Begleitdame zu Beginn der Begleitung kassiert, welche das vereinbarte Gesamtentgelt nach Beendigung des Termins in der Regel dem sie begleitenden Chauffeur übergab oder direkt in der Begleitagentur abrechnete, wobei sie den auf ihre Leistungen entfallenden Anteil (EUR 80,-- bzw. EUR 65,--) einbehalt. Eine separate Rechnungslegung seitens der Begleitdamen über die von diesen erbrachten Leistungen erfolgte nie.“

Die strafgerichtliche Tatsachenfeststellung des Landesgerichtes A hält der Unabhängige Finanzsenat für schlüssig. In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass gegen das Urteil des Landesgerichtes A vom 5. Oktober 2011, AZ 1, vom Finanzamt A als Finanzstrafbehörde I. Instanz Nichtigkeitsbeschwerde erhoben wurde, die vom Obersten Gerichtshof mit Beschluss vom 10. Mai 2012, GZ. 2, zurückgewiesen wurde. In seiner Begründung führte der Oberste Gerichtshof ua. aus wie folgt:

„Die Richter gingen in objektiver Hinsicht von einem Arbeitsverhältnis der von der „Begleitagentur“ vermittelten Prostituierten sowie einer daraus resultierenden Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten und Abfuhr von Lohnsteuer durch die Angeklagte aus (US 5 f und 9). Allerdings hielten sie deren Verantwortung, sie sei der Meinung gewesen, die Prostituierten hätten selbstständig auf Werkvertragsbasis für sie gearbeitet, für nicht widerlegbar, und erachteten in diesem Zusammenhang die subjektive Tatseite in Bezug auf die Verletzung - objektiv bestehender - abgabenrechtlicher Pflichten als nicht erfüllt (US 8 und 11 f). Was an dieser Differenzierung und an der Darstellung des auf die Prostituierten entfallenden Anteils am Gesamtumsatz „in sich widersprüchlich“ sein, also gegen Denkgesetze oder die allgemeine Lebenserfahrung verstoßen soll (vgl. Ratz, WK-StPO, § 281 Rz 438), sagt die Rüge nicht.“

Somit ging auch das Landesgericht A (bestätigt durch den Obersten Gerichtshof) von der strafgerichtlichen Tatsachenfeststellung aus, dass die Bw. die Begleitleistungen im Rahmen ihrer Begleitagentur „X“ gegenüber den Kunden im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbrachte, wobei sie sich zu deren Erfüllung verschiedener Personen (Begleitdamen, Chauffeure, Mitarbeiter im Telefondienst) als Erfüllungsgehilfen bediente. Die Erfüllungsgehilfen sind dabei als Dienstnehmer/-innen tätig geworden.

Verkauf der Begleitagentur „X“: Im Mai 2007 veräußerte die Bw. die Begleitagentur „X“ an ihre bisherige Mitarbeiterin BB. Eine schriftliche Kaufvereinbarung wurde nicht abgeschlossen, die Höhe des Kaufpreises war allein Gegenstand von mündlichen Absprachen. Am 30. Mai 2007 legte die Bw. an BB eine Rechnung mit dem Titel „*Verkauf der Firmenstruktur bzw. des Firmenwertes*“ in Höhe von 11.520 € brutto (inkl. 20 % USt). Tatsächlich empfing sie jedoch Zahlungen, die diesen Betrag überschritten.

Im Zuge der Außenprüfung erhöhte das Finanzamt A den aus dem Verkauf der Begleitagentur „X“ erzielten Veräußerungserlös auf 50.000 € brutto (inkl. 20 % USt). Aus einem dem Finanzamt vorliegenden Schreiben gehe hervor, dass der offizielle Verkaufspreis nicht dem tatsächlich vereinbarten Preis entspreche (vgl. Tz 4 des Bp-Berichtes vom 12. März 2009, ABNr. 123). Im angefochtenen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wurde die Bemessungsgrundlage aus diesem Grund um 32.066,67 € erhöht.

Mit Schreiben vom 7. März 2011 begehrte die Bw. die Berichtigung des Verkaufserlöses aus dem Verkauf der Begleitagentur „X“. Diesbezüglich verwies sie auf das Urteil des Bezirksgerichtes B vom 24. Juni 2010, AZ 3, mit dem festgestellt wurde, dass BB der Bw. insgesamt einen Betrag von 35.760 € brutto (und nicht die vom Finanzamt A angenommenen 50.000 € brutto) bezahlt habe. Ein Kaufpreis von 50.000 € sei nicht feststellbar gewesen, genauso wenig wie ein vereinbarter Kaufpreis von mehr als 30.000 €. Auf der Grundlage dieses Urteils beantragte die Bw., die Bemessungsgrundlage bei der Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 um den Nettobetrag von 11.866,67 € zu verringern.

Es bestehen keine Bedenken, den Verkaufserlös aus dem Verkauf der Begleitagentur „X“ auf der Grundlage des Urteils des Bezirksgerichtes B vom 24. Juni 2010, AZ 3, mit insgesamt 35.760 € brutto anzusetzen (vgl. auch das Gutachten des Sachverständigen WTH AA vom 8. Juli 2011 sowie das Urteil des Landesgerichtes A vom 5. Oktober 2011, AZ 1). Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze (zu 20 % USt) vermindert sich somit im Jahr 2007 von 268.658,41 € (lt. angefochtenem Umsatzsteuerbescheid) um 11.866,67 € auf 256.791,74 €.

Verjährung: Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. zB VwGH 18.10.1984, [83/15/0085](#); VwGH 18.10.1988, [87/14/0173](#)). Das Recht, eine

Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß [§ 207 Abs. 1 BAO](#) der Verjährung. Gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) beträgt die Verjährungsfrist bei der mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Umsatzsteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre ([§ 207 Abs. 2 BAO](#) in der Fassung des StReformG 2005, [BGBl. I Nr. 57/2004](#)) bzw. zehn Jahre nach der neuerlichen Änderung durch das BetrugsbekämpfungsG 2010 ([§ 207 Abs. 2 BAO](#) in der Fassung des BBKG 2010, [BGBl. I Nr. 105/2010](#) ab dem 1. Jänner 2003). Gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg.cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist ([§ 207 BAO](#)) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen ([§ 77 BAO](#)) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) in der Fassung des AbgÄG 2004, [BGBl. I Nr. 180/2004](#), um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2007 wurden am 12. März 2009 innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erlassen. Vom Finanzamt A wurde im Jahr 2008 (innerhalb der Verjährungsfrist) eine nach außen wirksame Amtshandlung zur Geltendmachung der Abgabenansprüche dieser Jahre gesetzt. Auf den der Bw. am 8. Juli 2008 zur Kenntnis gebrachten und ausgefolgten „*Prüfungs- und Nachschauauftrag*“ betreffend die Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG, der konkret auch die Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2007 umfasste, wird diesbezüglich verwiesen. Die Frist zur Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2002 verlängerte sich dadurch gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) um ein weiteres Jahr bis zum 31. Dezember 2009.

Bezüglich der Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 ist auf die verlängerte Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben abzustellen. Bei der Anwendung des [§ 207 BAO](#) ist eine Abgabe als hinterzogen zu behandeln, wenn eine Verurteilung wegen ihrer Hinterziehung vorliegt (vgl. VwGH 25.3.1999, [97/15/0056](#); VwGH 19.3.2003, [2002/16/0190](#); VwGH 21.12.2011, [2009/13/0159](#); VwGH 27.6.2012, [2008/13/0161](#)). Diesbezüglich wird auf das Urteil des Landesgerichtes A vom 5. Oktober 2011, AZ 1, verwiesen, mit dem die Bw. des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 und 38 Abs. 1 lit. a FinStrG schuldig erkannt wurde. Der Schulterspruch erfasste auch die Umsatzsteuer für das Jahr 2001. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 wurde daher am 12. März 2009 innerhalb der (wegen Abgabenhinterziehung verlängerten) Verjährungsfrist erlassen.

Zu beachten ist allerdings Folgendes: Gemäß [§ 209a Abs. 3 BAO](#) in der Fassung des StReformG 2005, [BGBI. I Nr. 57/2004](#), darf (sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist) in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden. Ist eine Abgabe zum Teil hinterzogen, so gilt „*soweit*“ die längere Verjährungsfrist von sieben bzw. zehn Jahren. Ist für eine solche Abgabe zum Teil bereits Verjährung eingetreten, für den hinterzogenen Teil jedoch noch nicht, so darf die Abgabenfestsetzung hinsichtlich des hinterzogenen Teiles von der bisherigen Festsetzung abweichen. Der bereits verjährte Teil darf zwar nochmals festgesetzt werden, aber nur in unveränderter Höhe (vgl. Ritz, BAO⁴, § 209a Tz 12).

Der Schulterspruch des Urteils des Landesgerichtes A vom 5. Oktober 2011, AZ 1, bezog sich auf eine Abgabenverkürzung an Umsatzsteuer in den Jahren 2001 bis 2007 in Höhe von 239.974,39 €, wobei die Bw. hinsichtlich eines Betrages von 235.934,39 € gewerbsmäßig handelte. Demnach wurde von der Bw. das Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 und 38 Abs. 1 lit. a FinStrG (Umsatzsteuerhinterziehung) nicht im Hinblick auf das Gesamtentgelt der Begleitdienstleistungen bewirkt, sondern lediglich im Hinblick auf jene (in den Umsatzsteuererklärungen nicht bzw. nicht vollständig erfassten) Anteile, die auf die Begleitagentur, die Agenturwohnungen und die Chauffeure entfielen. Hinsichtlich der Entgeltsanteile der Begleitdamen wurde vom Landesgericht A eine Umsatzsteuerhinterziehung nicht festgestellt.

Für einen Teil der für das Jahr 2001 festzusetzenden Umsatzsteuer (konkret für die Entgeltsanteile der Begleitdamen) ist mangels Hinterziehung bereits Verjährung eingetreten, weshalb diesbezüglich vom Veranlagungserstbescheid nicht abgewichen werden darf. Die Entgeltsanteile der Begleitdamen, die im Jahr 2001 mit 171.751,25 € netto (= 2.363.349 S netto) zu erfassen sind (vgl. Seiten 6 bis 11 des Ergänzungsgutachtens des Sachverständigen WTH AA vom 26. September 2011, das im Auftrag des Landesgerichtes A zu AZ 1 erstellt wurde), sind aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze (zu 20 % USt) vermindert sich somit im Jahr 2001 von 5.031.109,68 S (lt. angefochtenem Umsatzsteuerbescheid) um 2.363.349 S auf 2.667.760,68 S.

Die Berechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 (in Schilling) und 2007 (in Euro) ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung sind. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABI. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 18. Oktober 2013