



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AS, Masseuse, H, W-Straße, vertreten durch HF, Wirtschaftstreuhänder/Steuerberater, R, W-Straße 25, vom 13. September 2001 gegen die Bescheide des FA vom 16. August 2001 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Anfangs 2001 wurde die Berufungswerberin (Bw.) die Zeiträume 1996 bis 1999 umfassend einer Betriebsprüfung unterzogen, wobei festgestellt wurde, dass sie im Prüfungszeitraum im SR in R eine Betriebsstätte zur Ausübung ihres Berufes als Masseuse unterhalten hat. In weiterer Folge wurden die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1999 erlassen.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wurde angeführt, die in den verfahrensgegenständlichen Jahren erzielten Umsätze seien in Österreich nicht steuerbar, weil die Bw. in diesen Jahren in Österreich keine Betriebsstätte gehabt habe. Die Bw. habe die Massagen überwiegend in den Appartements ihrer Kunden im SR durchgeführt. Für Kunden ohne Appartement im Haus sei ihr ein Ruheraum im Saunabereich des Hotels zur Verfügung gestanden. Dieser Raum habe keine Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO dargestellt, weil er der Bw. nur fallweise für einzelne Massagen zur Verfügung gestanden habe. Der Ort der

sonstigen Leistung bestimme sich im vorliegenden Fall nach § 3 a Abs. 12, 1. Satz UStG 1994. Die Massageleistungen würden an dem Ort als ausgeführt gelten, von dem aus die Unternehmerin ihr Unternehmen betreibe. Unternehmensort sei grundsätzlich der Ort der Geschäftsleitung. Fehle es bei natürlichen Personen an einem eigenen Ort der Geschäftsleitung, so sei der Wohnsitz maßgebend, vgl. Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-RL. Die Bw. habe in Österreich keinen Wohnsitz. Ihr Wohnsitz liege in D-S. Es würden somit Umsätze vorliegen, die nicht in Österreich, sondern in Deutschland steuerbar seien, wobei in Deutschland die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung komme. In der am 6. Dezember 2000 anlässlich der Betriebsprüfung aufgenommenen Niederschrift sei von einem Mehrzweckraum die Rede. Bei diesem Raum handelte es sich um einen Keller-Raum im Ausmass von ca. 18 m<sup>2</sup> Nutzfläche, der früher als Schiabstellraum genutzt worden sei. Die Führung des Hotels habe diesen Raum Ende 1999 der Bw. für die Durchführung von Massagen zur Verfügung gestellt. Die Bw. habe den Raum durch Einbau eines Fensters, Ergänzung der Deckenverkleidung, Ausmalen von Wand und Decke und Einbau einer Beleuchtungsanlage adaptiert. Dieser Raum stehe der Bw. seit Dezember 1999 ständig zur Verfügung. Erst ab diesem Zeitpunkt habe die Bw. in Österreich eine Betriebsstätte gehabt. Mit Berufungsvorentscheidung des FA vom 29. Oktober 2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen angeführt, die Bw. habe in der Niederschrift vom 1. September 2000 im Rahmen einer Vorladung des FK angegeben, im SR in einem derzeit noch unentgeltlich zur Verfügung gestellten Stübchen entgeltlich Massagen u.a. auszuüben. Das FAK sei deswegen davon ausgegangen, dass es sich um gewerbliche Einkünfte mit einer Betriebsstätte im KW handelte und Österreich daher das Besteuerungsrecht einschließlich der Umsatzsteuer zustehe. Weiters habe die Bw. in einer Niederschrift vom 6. Dezember 2000 gegenüber der Betriebsprüfung des FA angegeben, die Massagen in den Gästeappartements durchzuführen bzw. in einem Mehrzweckraum im SR, der ihr unentgeltlich zur Verfügung gestellt werde, Reservierungslisten im Hotel würden aufliegen. Auf Grund dieses im ganzen Verfahren nicht beanstandeten Sachverhaltes sei von der Behörde Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1999 von insgesamt 54.059,-- S (3.928,20 €) vorgeschrieben worden. Im Bericht der Betriebsprüfung als auch in den Niederschriften des FK und des FA werde von der Bw. bestätigt, dass im SR zur Ausübung ihrer Tätigkeit verschiedene Räumlichkeiten über einen längeren Zeitraum, nämlich 1996 bis dato, zur Verfügung gestellt worden seien. Die transportablen Massageeinrichtungen der Bw. seien zur Ausübung der gewerblichen Tätigkeit regelmäßig im SR aufgestellt worden. Es habe daher eine feste Beziehung zwischen dem SR und der unternehmerischen Tätigkeit der Bw. bestanden. Es liege somit eine Betriebsstätte in R vor, an der gemäß § 3 a Abs. 12 UStG 1994

die sonstige Leistung der Bw. ausgeführt worden sei, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen wäre.

Die Bw. hat nunmehr binnen Frist einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt, womit die Berufung wiederum als unerledigt gilt. Im Wesentlichen wird hiezu vorgebracht, dass die Aussage, dass das FAK in der Niederschrift vom 1. September 2000 davon ausgegangen sei, dass es sich um gewerbliche Einkünfte mit einer Betriebsstätte im KW handelte und Österreich daher das Besteuerungsrecht zustehe, eindeutig unzutreffend sei. Das Vorliegen einer Betriebsstätte werde in der Niederschrift direkt gar nicht angesprochen. Im letzten Satz der Niederschrift komme aber klar zum Ausdruck, dass das FAK davon ausgehe, dass Deutschland das Besteuerungsrecht für die Einkommensteuer habe. Die diesbezügliche Feststellung laute, dass die Eingangsstufe zur Einkommensteuer bei weitem nicht erreicht werde. Wenn ein deutsches Finanzamt eine derartige Feststellung treffe, könne nur die deutsche Einkommensteuer gemeint sein, womit eindeutig feststehe, dass das FK nicht von einer Betriebsstätte in Österreich ausgegangen sei. Die Umsatzsteuer werde in der Niederschrift mit keinem Wort angesprochen. Auch sei die Feststellung, die Bw. habe bestätigt, es seien verschiedene Räumlichkeiten über einen längeren Zeitraum zur Verfügung gestellt worden, völlig unzutreffend. Tatsächlich habe der Bw. im Berufszeitraum kein Raum im SR über einen längeren Zeitraum zur Verfügung gestanden und habe kein Raum im SR im Berufszeitraum die Anforderungen an eine Betriebsstätte erfüllt. Es habe im SR keine feste örtliche Einrichtung gegeben, die der Ausübung des Massagebetriebes gedient habe. Ein Hotelappartement werde nicht zur Betriebsstätte der Masseuse, wenn diese auf Anforderung des Hotelgastes im Appartement Massageleistungen erbringe. Dasselbe gelte für den Ruhebereich im Saunabereich, der fallweise genutzt worden sei. Es werde weiters von einer regelmäßigen Aufstellung der transportablen Massageeinrichtung im SR auf eine feste Beziehung zwischen dem SR und der unternehmerischen Tätigkeit geschlossen. Es seien hier sowohl die grundlegende Feststellung als auch die gezogene Schlussfolgerung unzutreffend. Die Massageliege werde bei weitem nicht in allen Fällen verwendet, in den Appartements würden z.B. Fussreflexzonenmassagen im Sessel und Körpermassagen fallweise auf der couch ausgeführt. Der Begriffsinhalt *feste Beziehung* sei kein Kriterium der Definition des § 29 BAO. Zur Vermeidung von Missverständnissen sei festzuhalten, dass der in der Niederschrift des FK als Stübchen bezeichnete Raum identisch sei mit dem Raum im Saunabereich, den die Bw. im ersten Absatz ihrer Berufungsschrift erwähnt habe. Abschließend sei darauf hinzuweisen, dass in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden als Bemessungsgrundlagen fälschlicherweise die von der Betriebsprüfung geschätzten Bruttobeträge angesetzt worden seien.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im vorliegenden Falle der Ort der von der Bw. erbrachten Massageleistung.

Für Massageleistungen, für die keine Spezialregelung besteht, gilt die Auffangregel des § 3 a Abs. 12 UStG 1994, welche besagt, dass in den übrigen Fällen eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Unternehmensort ist grundsätzlich der Ort, von dem aus der Unternehmer seine Tätigkeit anbietet, somit der Ort der Geschäftsleitung. Dieser Ort ist auch dann maßgebend, wenn die sonstige Leistung tatsächlich gar nicht an diesem Ort erbracht wird, sofern die Leistung nicht einer festen Niederlassung zuzurechnen ist. Wird die sonstige Leistung tatsächlich oder überwiegend im Rahmen einer Betriebsstätte des Unternehmens erbracht, geht dieser Ort vor.

Gemäß § 29 Abs. 1 BAO ist Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

Abs. 2: als Betriebsstätte gelten insbesondere

- a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen;
- c) Bausausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

Die 6. EG – RL spricht von fester Niederlassung. Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-RL besagt, dass als Ort der Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort. Nach EuGH vom 4. Juli 1985, Rs 168/84, Slg 2251, ist Art. 9 Abs. 1 der 6. EG – RL so auszulegen, dass eine Einrichtung für eine gewerbliche Betätigung nur dann als feste Niederlassung angesehen werden kann, wenn diese Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln voraussetzt, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich sind, und wenn es nicht zweckdienlich ist, diese Dienstleistungen dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden zuzuordnen (Ruppe, UStG 1994, Kommentar 2. Auflage).

Es steht unbestritten fest, dass die Bw. ihren Wohnsitz im verfahrensgegenständlichem Zeitraum in D-S innegehabt hat. Sie hat in dieser Zeit in R im SR sowohl in verschiedenen Appartements des Hotels als auch fallweise in einem von der Hotelleitung kostenlos zur Verfügung gestellten Raum eine entgeltliche Tätigkeit als Masseuse ausgeübt. Die Bw. hat diese Tätigkeit als Masseuse ausschließlich im SR ausgeübt und ist keiner sonstigen beruflichen Tätigkeit nachgegangen. Im Hotel lagen Reservierungslisten für die Massagen auf, in denen sich auch hotelfremde Personen eintragen konnten. Eine Einnahmen/Ausgabenrechnung wurde von der Bw. in diesem Zeitraum nicht geführt, ja sie hat in der Vernehmung des FA vom 6. Dezember 2000 angegeben, dass sie die Einnahmen aus den Behandlungen und die daraus resultierenden Kosten nicht einmal aufgeschrieben habe.

Wenn die Bw. vermeint, dass mangels Wohnsitzes in Österreich nunmehr ihr Wohnsitz in Deutschland steuerrechtlich zum Tragen komme, dann wird diese Ansicht vom unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt. Selbst wenn man davon ausginge, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit sich am damaligen Wohnort in Deutschland etwa durch das Vorhandensein eines Telefons und telefonischer Rufbereitschaft betreffend den Massageleistungen befunden hat, liegt jedenfalls eine inländische feste Niederlassung im Sinne des Art. 9 EG – RL vor.

Es steht der Bw. im SR die für die Ausübung ihres Gewerbes als Masseuse notwendige Infrastruktur zur Verfügung. Diese besteht aus dem gesamten Kundenstock des Hotels, die dort aufliegende Reservierungslisten, den Appartements sowie dem unentgeltlich zur Verfügung gestellten Raum sowie naturgemäß aus den dort befindlichen notwendigen sanitären Anlagen. Die Dienstleistungen erfolgten allein in diesem Hotel sowie wurden die Vertragsabschlüsse über die Reservierungsliste des Hotels getätigt. Die Tätigkeit der Bw. in diesem Hotel weist zudem eine hohe Beständigkeit aus, besteht diese doch ununterbrochen seit 1996 und ist diese auch wie bereits angeführt die einzige berufliche Tätigkeit der Bw.. Das SR ist demzufolge nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates als feste Niederlassung der Bw. anzusehen und war die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Die Berufung besteht jedoch hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide zu Recht. Tatsächlich wurden hier die von der Betriebsprüfung geschätzten Bruttoumsatzbeträge statt richtigerweise die Nettobeträge als Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Umsatzsteuer herangezogen, was in dieser Berufungsentscheidung folgerichtig zu einer Neuberechnung bzw. Herabsetzung der Umsatzsteuerzahllasten für die verfahrensgegenständliche Zeiträume geführt hat.

Der Berufung war daher in ihrer Gesamtheit teilweise stattzugeben.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 12. August 2004