



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K.H., vertreten durch Mag.H.A., vom 21. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes L. vom 7. Juli 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 entschieden:

(1) Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

(2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	52.320,82 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	17.528,00 € 0,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				17.528,00 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

1. (a) Die Bw. ist seit 2001 steuerlich erfasst. Für das Jahr 2001 wurde der Umsatz mit 133.610,00 € und der Gewinn mit 66.805,02 € geschätzt. Für das Jahr 2002 erfolgte eine Schätzung mit einem Umsatz von 229.020,00 € und einem Gewinn von 114.510,00 € (alle Umsatz- und Einkommensteuerbescheide vom 12. Dezember 2003).

Das zuständige Finanzamt führte in der Folge bei der Bw. für den Zeitraum 1-11/2003 aufgrund vorliegenden Kontrollmaterials im Jahr 2004 eine Umsatzsteuersonderprüfung durch. Dabei stellte es folgendes fest (Niederschrift vom 23. Januar 2004):

Das Unternehmen habe im Zeitraum 1-11/03 keine Voranmeldungen eingereicht. Die Umsatzsteuersonderprüfung erfolge gemäß § 99 FinStrG. Die Bw. betreibe ein Studio für Tantramassagen, das hätten die Ermittlungen der Bundespolizeidirektion ergeben. In den Jahren 2001 und 2002 sei eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt (Hochrechnung vorgefundener Stundenaufzeichnungen).

Für den Zeitraum 1-2/03 gebe es Stundenaufzeichnungen (Kalender mit handschriftlichen Vermerken) sowie eine Zeugenaussage über den Inhalt der Aufzeichnungen.

Anlässlich einer Hausdurchsuchung (HD) vom 6. März 2003 habe die Bw. zudem Aufzeichnungen, welche die Mädchen über die Massagen geführt hätten, vernichtet. Eine Buchhaltung sowie eine Lohnverrechnung sei seitens des Unternehmens nicht vorgelegt worden.

Im Zeitraum 1-2/03 seien im Kalender insgesamt 532,50 Stunden (geleistet von 13 Personen) ausgewiesen, wobei Umsätze von 37.275,00 € erzielt worden seien.

Es werde eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO vorgenommen, wobei hinsichtlich 1-2/03 die seitens der Bundespolizeidirektion mitgeteilten Umsätze herangezogen worden seien.

Für den Zeitraum 3-11/03 sei die Schätzung nach dem internen Betriebsvergleich erfolgt (analog zu 2001, 2002 bzw. 1-2/2003 und den in diesen Zeiträumen aufgezeichneten Arbeitsstunden).

Es bestehe der Verdacht, dass im bezeichneten Studio die illegale Prostitution betrieben worden sei.

Die Berechnung (1-11/03) sei wie nachstehend angeführt erfolgt:

Umsatz Bw. 1-2/03 mit 37.275,00 € (bei 532,5 Stunden und 13 Personen, a 70,00 €, per 1 Stunde). Dies ergebe durchschnittlich 18.637,00 € pro Monat und in 11 Monaten 205.000,00 € brutto (netto 170.833,33 €). Die darauf entfallende USt betrage 34.166,67 €.

Die Umsätze 2001 und 2002 hätten sich auf 133.610,00 € und 229.020,00 € belaufen. Auch hier seien Stundenaufzeichnungen vorgelegen, die Schätzung befindet sich somit innerhalb dieses Rahmens. Die Leistungen bewegten sich lt. Zeugen von 50 € bis 110,00 € und seien der Behörde bekanntgegeben worden.

Am 20. Januar 2004 seien seitens der Unternehmerin 17 Kassaeingangsblocks beigebracht worden. Die darin ausgewiesenen Kassaeingänge (Belegnummern 441 bis 1121) hätten sich auf 24.493,00 € belaufen (Zeitraum 1.1.-25.11.2003), wobei 680 (-6 fehlend) Eingänge a 36,34 € erfasst gewesen seien.

Die ausgewiesenen Leistungen (Vermittlungen, Begleitagentur) seien unter Hinweis auf die zahlreichen vorliegenden Zeugenaussagen aus folgenden Gründen unglaubwürdig: Die Bw. sei gegenüber den Kunden als Unternehmerin aufgetreten. Die Leistungen der Mädchen seien seitens der Bw. mit variablen Beträgen abgegolten worden. Die in den Kassaeingängen ausgewiesenen Beträge seien hinsichtlich der Höhe konstant hoch, obwohl ein variabler Leistungskatalog vorgelegen sei. Die niederschriftlichen Angaben der Bw. und der einvernommenen Zeuginnen bei der Bundespolizeidirektion widersprächen hinsichtlich der variablen Höhe der Umsätze und deren individueller Zugewährung den bei der Einvernahme getätigten Angaben. Man habe zwar Kassa und Spesenbelege vorgelegt, nicht jedoch erforderliche Bücher und Aufzeichnungen. Die vorgefundenen Stundenaufzeichnungen (in Verbindung mit den getätigten Zeugenaussagen) und die lt. Bundespolizeidirektion erhobenen Umsätze stünden in völligem Widerspruch zu den aufgezeichneten Kassaeingängen. Auf den vorgelegten Kassaeingängen würden lediglich die Namen von 6 Damen aufscheinen. Seitens der Bundespolizeidirektion seien auch andere Personen befragt worden, der handschriftliche Kalender der Bw. beinhaltet 13 Personen.

Für die BP bestehe daher keine Veranlassung von der gewählten Schätzungsmethode abzugehen.

Bezüglich der Vorsteuer habe man am 20. Januar 2004 Unkostenbelege über Inserate vorgelegt. Die in den Rechnungen enthaltene Umsatzsteuer von 514,50 € (3 bis 11/03) zuzüglich eines geschätzten Betrages von 114,00 € (1 bis 2/03) werde als Vorsteuer anerkannt (gesamt 628,50 €).

(b) Eine weitere Umsatzsteuerprüfung betreffend den Zeitraum 12/03 bis 2/04 wurde am 1. April 2004 abgeschlossen. Die Prüferin stellte folgendes fest: Für den genannten Zeitraum seien Kassaeingangsbücher vorgelegt worden. Die darin ausgewiesenen Eingänge (Belegnummern 1147 bis 1314) hätten insgesamt 6.105,12 € brutto betragen (168 Eingänge a 36,34 €).

Diese Umsätze seien ebenso unglaublich wie jene, die bei der vorhergehenden Umsatzsteuersonderprüfung festgestellt worden seien: Die ausgewiesenen Beträge seien immer gleich hoch, obwohl aus mehreren Zeugenaussagen hervorgehe, dass verschiedene Leistungen mit unterschiedlich hohen Tarifen angeboten worden seien. Die Bw. habe angegeben, dass sie selbst auch Massagen durchgeführt habe. Die vereinbarten Preise müssten in diesem Fall nicht mit den anderen Mädchen geteilt werden. Entsprechende Aufzeichnungen darüber seien nicht vorhanden. Stundenaufzeichnungen der Mädchen oder Kalender habe man nicht vorlegen können.

Aus den angeführten Gründen erfolge eine Zuschätzung von 3.000,00 € pro Monat (brutto). Die lt. den vorgelegten Rechnungen ausgewiesene Vorsteuer werde ebenfalls berücksichtigt:

	Dezember 2003	Januar 2004
Gesamtbetrag der Entgelte	2.452,95 €	2.634,65 €
Zuschätzung	2.500,00 €	2.500,00 €
Summe	4.952,95 €	5.134,65 €
20% Umsatzsteuer	990,59 €	1.026,93 €
Vorsteuer	91,04 €	89,79 €
Zahllast	899,55 €	937,14 €

(c) Am 21. Mai 2004 übermittelte die Bw. eine Einnahmen- Ausgabenrechnung und eine Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2003. Sie erklärte einen Umsatz von 23.832,98 € und wäre damit unter die Kleinunternehmerregelung gefallen. Als Einkünfte deklarierte sie einen Gewinn aus Gewerbebetrieb iHv. 23.832,98 €. Der Beilage zur Einkommensteuererklärung ist folgende Rechnung zu entnehmen: Erlöse 28.599,58 € abzüglich Werbekosten von 4.766,60 €, ergibt einen Gewinn von 23.832,98 €.

(d) Am 7. Juli 2004 wurden vom zuständigen Finanzamt die Jahresbescheide für 2003 erlassen. Bezuglich der Umsatzsteuer ging die Behörde von einem Nettoumsatz von 175.786,28 € aus, an Vorsteuern wurden 719,54 € abgezogen. Daraus ergab sich eine Zahllast von 34.437,72 €. Bezuglich der Einkommensteuer wurde ein Gewinn von 114.510,00 € angenommen (dh. rd. 35% Betriebsausgaben).

2. Gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2003 vom 7. Juli 2004 wurde mit Schreiben vom 21. Juli 2004 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht:

---

Dieses richte sich gegen die Festsetzung der obigen Abgabe aufgrund polizeilicher Ermittlungsunterlagen. Gefordert werde die Veranlagung aufgrund der eingebrachten Steuererklärungen.

Zur Begründung werde auf die Berufung vom 12. März 2004 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001 und 2002 verwiesen. Die bezeichnete Berufung enthielt folgende Aussagen:

Die Annahme, dass es sich bei den im beschlagnahmten Kalender (Blatt „Urlaubsplanung 2003“) gefundenen Aufzeichnungen um Umsatzvermerke handle, sei rein willkürlich getroffen worden. Ebenso die Annahme, dass es sich hierbei um Euro-Beträge handle. Dagegen spreche, dass für 2001 nur runde, dagegen für 2002 nur unrunde Beträge aufgezeichnet worden seien. Es sei nicht anzunehmen, dass bereits 2001 in Euro-Währung aufgezeichnet worden sei, wobei sich unrunde Beträge (Kommastellen) bei einer etwaigen Umrechnung in Euro-Währung gerade in diesem Jahr und nicht erst 2002 ergeben müssten. Ebenso sei es unschlüssig, aus Beträgen wie etwa 2.290,2 (für 2002) einen Betrag von 229.020,00 abzuleiten. Es sei wahrscheinlicher, dass Beträge „in Tausend“ aufgezeichnet würden, was hier bei der unterstellten Euro-Währung für 2002 einen vollkommen illusorischen Umsatz von 2.290.200,00 € bedeuten würde.

Unverständlich sei auch, dass der angenommene Umsatz für 1/2003 (219,0) aus dem Blatt „Urlaubsplanung 2003“ für die Festsetzung der USt-Vorauszahlung 1/03 nicht herangezogen worden sei.

Da der Gewinn der betreffenden Jahre mit der Hälfte des Umsatzes angesetzt worden sei, müsse daraus geschlossen werden, dass man der Bw. den Gesamtumsatz für eine Massage zugerechnet habe. Die Abrechnung erfolge jedoch direkt zwischen dem Kunden und der jeweiligen Masseuse, wobei nur die Hälfte an die Bw. als Vermittlungsprovision bzw. für die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten abgeführt werde. Diese bestätige ihrerseits den Empfang durch Ausstellung eines Kassen-Eingangsbeleges.

Die für 2001 und 2002 herangezogenen Gewinne stünden im krassen Missverhältnis zur tatsächlichen Lebensführung der Bw. Trotz bescheidener Lebensverhältnisse (kein PKW, keine separate Wohnung) gehöre es zu ihrem Alltag, dass gegen sie wegen rückständiger Mieten, offener Bankverbindlichkeiten und dergleichen laufend Exekutionen geführt würden. Dies mache es notwendig, dass die Bw. auch nach Eintritt in die Selbständigkeit (Gewerbeberechtigung vom 29. August 2000) bis 13. Dezember 2001 als Raumpflegerin bei einer Firma in einem aufrechten Dienstverhältnis gestanden sei. Da sich auch inzwischen die Verhältnisse nicht wesentlich gebessert hätten, habe die Bw. im Oktober 2003 neuerlich eine

---

Dienststelle als Reinigungskraft angenommen, welche jedoch kurzfristig wegen Krankheit wieder habe aufgegeben werden müssen.

3. Am 18. November 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

(a) Das Finanzamt erläuterte seine Rechtsauffassung auf einem Beiblatt wie folgt:

Die Bw. betreibe ein Institut für Tantra-Massagen. Strittig sei die Höhe der erzielten Umsätze und des Gewinnes. Im Zuge von Erhebungen wegen unerlaubter Ausübung der Prostitution durch die Polizei, sei ein Kalender für 2003 vorgefunden worden. In diesem seien in den Monaten Jänner und Februar Eintragungen enthalten, bei denen es sich offenkundig um Termine handle. Von den angestellten Mädchen seien nach Art und Dauer verschiedene Leistungen angeboten und erbracht worden. Die vorgefundenen Eintragungen würden sowohl die durchgeföhrte Leistung ergeben, als auch die leistungserbringende Dame, ausgedrückt durch einen Buchstaben oder Namen.

Aufgrund der vorgefundenen handschriftlichen Terminaufzeichnungen in Verbindung mit den Zeugenaussagen, seien die Umsätze und Einkünfte für Jänner und Februar 2003 berechnet und im Schätzungswege dem restlichen Kalenderjahr zugrundegelegt worden. Zudem sei zu den Schätzungen im Vergleichszeitraum 2001 und 2002 umfangreiches Beweismaterial (Stundenaufzeichnungen, Zeugenaussagen, Anzeigen etc.) vorgelegen.

Von der Bw. seien im Zuge der USO-Prüfung Kasseneingangsblöcke mit Kassaeingängen von 24.493,00 € vorgelegt worden, wobei jeweils Eingänge a 36,34 € erfasst gewesen seien. Diese ausgewiesenen Leistungen seien unter Hinweis auf die zahlreichen Zeugenaussagen aus folgenden Gründen unglaublich:

- a. Die Bw. sei gegenüber den Kunden als Unternehmerin aufgetreten.
- b. Die Leistungen der Mädchen seien seitens der Bw. mit variablen Beträgen abgegolten worden.
- c. Die ausgewiesenen Beträge seien in ihrer Höhe konstant gleich hoch, obwohl variable Leistungen mit unterschiedlich hohen Tarifen angeboten würden.
- d. Die niederschriftlichen Angaben der Bw. sowie der Zeuginnen bei der Polizei, widersprächen hinsichtlich der (variablen) Höhe der Umsätze und deren (individueller) Zugewährung den bei der Einvernahme getätigten Angaben.
- e. Es seien zwar Kassa- und Spesenbelege vorgelegt worden, nicht aber die erforderlichen Bücher und Aufzeichnungen.

- 
- f. Die vorgefundenen Stundenaufzeichnungen und die von der Polizei erhobenen Umsätze, stunden in völligem Widerspruch zu den aufgezeichneten Kassaeingängen.
  - g. Auf den vorgelegten Kassaeingängen würden nur die Namen von 6 Damen aufscheinen. Seitens der Polizei seien auch andere Personen befragt worden, der handschriftliche Kalender der Bw. enthalte 13 Personen.
  - h. Die Bw. und Zeugen hätten angegeben, dass die Bw. selbst ebenfalls Massagen durchgeführt habe.

Zu den Ausführungen in der Berufung sei festzuhalten, dass der Berechnung keine Umsatzvermerke zugrundegelegt worden seien, sondern man habe ausschließlich die Terminaufzeichnungen der Bw. (bestätigt durch Zeugenaussagen) herangezogen.

Der Bw. seien sämtliche Umsätze zugerechnet worden, da sie als Unternehmerin aufgetreten sei. Es sei keine direkte Abrechnung zwischen den Kunden und der jeweiligen Masseuse erfolgt, sondern diese habe lediglich als Inkassant für die Bw. agiert. Dies ergebe sich aus folgenden Umständen:

Inserate seien von der Bw. geschaltet und bezahlt worden. Diesbezügliche Vorsteuern seien von der Bw. geltend gemacht worden.

Handys für die Kontaktaufnahme stelle die Bw. zur Verfügung.

Die Preisgestaltung erfolge durch die Bw.

Die Damen arbeiteten oft nur bei Bedarf über telefonische Anforderung durch die Bw.

(b) Mit Schreiben vom 21. Dezember 2004 wurden vom Landesgericht die Gerichtsakten und die Buchhaltung der Bw. angefordert.

(c) Mit Schreiben vom 22. Dezember 2004 wurde die Bw. ersucht, bis zum 19. Januar 2005 einen Termin für eine Besprechung bei der Berufungsbehörde bekanntzugeben. Das bezeichnete Schreiben wurde – ebenso wie die Anforderung des Gerichtsaktes und der Buchhaltungsunterlagen – am 22. Dezember 2004 an den Steuerberater per Fax übermittelt. Am 23. Dezember 2004 übernahm die Bw. den Rsb betreffend den Vorhalt hinsichtlich des zu vereinbarenden Besprechungstermins.

Eine Reaktion der Bw. innerhalb der angegebenen Frist erfolgte nicht.

(d) Am 31. Januar 2005 wurde der Bw. schriftlich mitgeteilt, dass die Einsichtsnahme in den Gerichtsakt erkennen lasse, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung gerechtfertigt seien und die Erledigung der Berufung unmittelbar bevorstehe. Der Rückschein (Rsb) wurde am 2. Februar 2005 von der Bw. übernommen.

---

(e) Mit Schreiben vom 1. Februar 2005 wurde der Bw. die beabsichtigte Zurechnung für das Jahr 2003 mit Einnahmen von 175.786,00 € und einem Gewinn von 52.236,00 € mitgeteilt:

Die Bw. wurde ersucht bis zum 9. Februar 2005 dazu Stellung zu nehmen. Nach Ablauf der Frist werde die Berufung erledigt.

Die Bw. übernahm den Rsb am 4. Februar 2005, eine schriftliche Reaktion erfolgte nicht.

4. Mit Beschluss des LG Linz vom 20. Dezember 2004 wurde ein von der Bw. beantragter Konkurs mangels Kostendeckung nicht eröffnet.

5. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

(a) Urteil des LG Linz vom 15.11.2004 (Auszug):

Die Angeklagte (Bw.) werde zu einer Geldstrafe von 180 Tagessätzen zu je 2,00 € (gesamt 360,00 €) wegen des Vergehens der falschen Beweisaussage vor einer Verwaltungsbehörde nach § 289 StGB und des Verbrechens des gewerbsmäßigen schweren Betruges nach den §§ 146 StGB ff. verurteilt.

Die Angeklagte habe am 29. August 2000 das freie Gewerbe „Begleitagentur“ angemeldet, das laut Auskunft der Gewerbebehörde aber derzeit nicht betrieben werde. Ein Massagebetrieb sei nicht angemeldet. Entgegen der niederschriftlichen Angaben der Angeklagten vom 9. Januar 2003, wonach sie beim Finanzamt eine Steuernummer habe und alle Einnahmen korrekt versteuere, wobei ihr Steuerberater in Linz sei, hätten Erhebungen ergeben, dass die Angeklagte keine Steuernummer habe und bislang keine Steuern aus ihrem Massagebetrieb bezahlt habe. Sie habe seit Anfang 2002 einen Massagebetrieb geführt, dessen Leistungen sie regelmäßig inserierte. Die diesbezügliche Wohnung habe sie vom Eigentümer am 15. September 2001 gegen eine Nettomiete von 799 € plus Betriebskosten und Umsatzsteuer pro Monat gemietet. Mit Ausnahme der Küche, der Sanitärräume und einem Aufenthaltsraum seien sämtliche Zimmer als Schlafzimmer mit jeweils einem Doppelbett eingerichtet. Die Räume seien dermaßen beengt gewesen, dass sich Kunden und Masseusen im Bett aufhalten mussten. Massagetische und weitere bei Massagelinstituten übliche Utensilien hätten anlässlich der Amtshandlungen der Polizei am 3. August 2003 nicht aufgefunden werden können.

Bei den angebotenen Leistungen handle es sich um erotische Ganzkörpermassagen, bei denen nur mit Slip bekleidete Mädchen einzeln oder zu zweit nackte männliche Kunden bis zum Orgasmus massierten. Dies sei auch die Zielsetzung der erotischen Massagen. Eine Einzelmassage koste 50,00 € für eine halbe Stunde bzw. 70,00 € für eine ganze Stunde, eine Duo-Massage (zweier Masseurinnen) koste 110,00 €. Die Mädchen bekämen bei Einzelmassagen bloß 50% des vom Kunden bezahlten Entgelts. Die anderen 50% kassiere die

Angeklagte. Bei Duo-Massagen erhielten die Mädchen je ein Drittel und die Angeklagte das verbleibende Drittel. Das Zimmer und allfällige Reinigungsmittel würden von der Angeklagten zur Verfügung gestellt, diese schalte und bezahle auch die Inserate. Den Mädchen würden auch Wertkartentelefone zur Verfügung gestellt, die Kosten trage ebenfalls die Angeklagte. Die Massagemädchen wohnten nicht am Betriebsort, sondern gingen dort nur ihrer Tätigkeit nach.

Am 17. April 2002 sei das „Betriebsgebäude“ von Polizeibeamten beobachtet worden, wobei man eine „rege Kundenfrequenz“ feststellen habe können.

Am 19. Oktober 2002 habe ein Kriminalbeamter einen Anruf beim Massageinstitut getätigt und es seien ihm sofort Massageleistungen angeboten worden, wobei man auf die große Auswahl an Damen verwies (groß, schlank, vollbusig, blond, schwarz... usw.). Dasselbe ergab sich am 21. November 2002, als abermals zum Schein angerufen wurde.

Am 6. März 2003 habe man das fragliche Objekt im Zuge eines Hausdurchsuchungsbefehls (HD) durchsucht. Erst nach dem Eintreffen der Feuerwehr habe man die Tür geöffnet. In der Wohnung habe man vier Frauen, die als Masseurinnen arbeiteten, angetroffen. Bei Sichtung der Geschäftsunterlagen habe man festgestellt, dass die Angeklagte unter ihrem linken Arm einen Buchkalender Format A 5 einklemmte, dessen Herausgabe sie trotz Aufforderung zunächst beharrlich verweigerte. Nach Übergabe habe sich herausgestellt, dass sich darin exakte handschriftliche Aufzeichnungen über ihre Geschäftstätigkeit befänden. Im Zeitraum 1. Januar 2003 bis zum 23. Februar 2003 seien im Buchkalender pro Kalendertag jeweils (unmittelbar untereinander ohne jeden Zwischenraum) Buchstaben und Zahlenkombinationen enthalten, die einerseits die durchgeföhrte Tätigkeit (M1, M1/2 und M2 für einstündige, halbstündige und Duo-Massagen) beinhaltet hätten und andererseits die Initialen der jeweils tätigen Masseusen belegten.

Aufgrund der bekannten Preise (wobei die halbstündige Einzelmassage bloß mit 35,00 € und nicht mit 50,00 € angesetzt worden sei) errechne sich für den Zeitraum 1. Januar 2003 bis 23. Februar 2003 ein Umsatz von ca. 37.275,00 €.

Bei der HD sei auch eine Masseurin anwesend gewesen, die Ende Januar für die Bw. zu arbeiten begonnen habe, wobei sie 50% der Einnahmen abführen musste. Ihren Angaben zufolge habe die Bw. Aufzeichnungen über die Massagen aus einer blauen Mappe, welche von den Mädchen angefertigt werden mussten, vernichtet.

Die Angeklagte habe 2002 auch Arbeitslosengeld beantragt und dabei angegeben, sie verfüge nur über Einkünfte unter der Geringfügigkeitsgrenze.

---

Vom Anklagepunkt der Zuhälterei sei die Angeklagte gemäß § 259 Z 3 StPO deshalb freigesprochen worden, weil man nicht zweifelsfrei habe feststellen können, dass die Angeklagte durch Empfang eines Teiles des Schandlohnes ihrer Mitarbeiterinnen diese dadurch ausgenützt habe.

(b) Anzeige der Bundespolizeidirektion Linz vom 22. November 2002 (Auszug):

Im Zuge einer Kontrolle am 21. November 2002 habe man A.B.S. angetroffen, die über keinen gültigen Sichtvermerk im Reisepass verfügte. Sie habe gestanden an einem Kunden eine Massage durchgeführt zu haben, wobei sie für die einstündige Massage 70,00 € verlangt und davon 50% selbst erhalten habe.

In der mit A.B.S. durchgeföhrten Niederschrift vom 21. November 2002 (Auszug) gab diese an, die Bw. in einem Lokal kennengelernt zu haben. Sie habe einige Zeit nur Termine für andere Frauen vereinbart und da auch kein Geld erhalten. Sie sei dann aber auch selbst einmal für Erotikmassagen eingesprungen, obwohl sie keinerlei Massageausbildung habe. Es habe ihr aber eine namentlich nicht bekannte Frau gezeigt, wie man derartige Massagen durchföhre. Für eine halbe Stunde würden 40,00 € oder 50,00 € verlangt und für eine Stunde 70,00 €. Davon bekomme sie die Hälfte, die andere Hälfte müsse sie an die Bw. abliefern. Für die Zimmerbenützung oder Reinigung müsse sie nichts an die Bw. bezahlen. Es gebe auch noch eine Duo-Massage, wo zwei Frauen einen Kunden massierten. Dafür würden 110,00 € verlangt. In diesem Fall bekomme jeder – auch die Bw. – ein Drittel des Preises. Am heutigen Tag habe sie insgesamt einen Kunden gehabt. Dass ihre Tätigkeit nicht erlaubt sei, habe sie gewusst, sie wolle sich aber etwas Geld verdienen, um ein Sprachinstitut zu eröffnen. Am Anfang habe sie nur Gesellschaft haben wollen, mittlerweile tue sie es des Geldes wegen. Sie verwendet nunmehr den Künstlernamen „Vicky“. Insgesamt seien ihres Wissens nach vier Frauen als Masseurinnen beschäftigt.

Eine weitere Niederschrift wurde mit P.D. am 21. November 2002 durchgeführt (Auszug): Sie habe im Oktober des Jahres zu arbeiten angefangen, wobei zu diesem Zeitpunkt schon vier Frauen dort beschäftigt gewesen seien. Sie habe Erotikmassagen durchgeführt. Dabei massiere sie die Kunden am gesamten Körper bis zum Orgasmus. Eine Stunde koste 70,00 € und eine halbe Stunde 50,00 €. Die Hälfte des Schandlohnes müsse sie an die Bw. abführen, die andere Hälfte gehöre ihr. Die Inserate in der Zeitung gebe die Bw. auf und bezahle diese auch. Sie stelle auch die Handys zur Verfügung.

Am 9. Januar 2003 gab die Bw. in einer Niederschrift folgendes zu Protokoll (Auszug): Zur Frage der Vermietung der Wohnung und der Massagen wolle sie keine Aussage machen, zumal sie schon früher dazu befragt worden sei. Sie könne nur soviel sagen, dass vom Vermieter zwei Räumlichkeiten zum Zweck der Ausübung des Massagegewerbes genehmigt

worden seien. Das Gewerbe habe sie beim Magistrat angemeldet. Sie habe einen Gewerbeschein, zahlte Kammerumlage usw. Es arbeiteten im Massagebetrieb insgesamt vier Frauen. Die festgenommene Ungarin „Vicky“ habe nur deshalb bei ihr gearbeitet, weil sie ihr gesagt habe, sie besitze einen Gewerbeschein und wolle für sich selbst Geld verdienen. Die Bw. habe durch diese Masseuse nichts verdient. Sie habe sie nur darüber aufgeklärt, dass sie keine Prostitutionshandlungen machen dürfe, denn bei ihr dürften Frauen nur Massagen machen. Bei diesen Ganzkörpermassagen sei der Genitalbereich ausgenommen, weil dies ja eine sexuelle Handlung darstelle.

Von den Einnahmen der übrigen Frauen bekomme sie 50%, wobei sie den Frauen darüber einen Beleg ausstelle. Sie habe beim Finanzamt eine Steuernummer und versteuere korrekt alle Einnahmen durch einen Steuerberater aus Linz.

Wenn A.B.S. angebe, sie hätte 50% von deren Einnahmen kassiert, so stimme dies nicht. Wenn P.D. angebe, es handle sich um Erotikmassagen mit anschließendem Orgasmus, so gebe sie dazu an, dass diese Frau sagen könne was sie wolle. Ihre Order laute anders. Wenn bereits am Telefon Orgasmusgarantien angeboten würden und sie sich während des Gespräches im Zimmer befände, so könne sie dazu nur sagen, dass sie ja nicht immer hinhören müsse, was am Telefon gesprochen werde.

Die Inserate seien von ihr in Auftrag gegeben und auch bezahlt worden. Für die Kosten die entstünden, wenn sich die bei ihr beschäftigten Frauen aufhielten, wie Waschmittel, Sanitärmittel etc., verlange sie nichts. Dafür komme sie alleine auf. Die Preisgestaltung, nämlich 70,00 € für Erotikmassagen und 110,00 € für Duo-Massagen nehme sie vor. Davon erhalte sie die Hälfte bzw. von den 110,00 € ein Drittel.

Es handle sich bei den Massagen keinesfalls um sexuelle Handlungen oder gar Prostitutionshandlungen. Es handle sich vielmehr um einen energetischen Austausch. Über Befragen gebe sie an, dass sie keine Massageausbildung habe. Auch die bei ihr beschäftigten Frauen hätten keine Massageausbildung und brauchten diese auch nicht. Die Höhe der Einnahmen im Monat könne sie nicht angeben, es sei unterschiedlich, aber anhand der Unterlagen jederzeit nachprüfbar.

(c) Ergebnisse der HD (am 6. März 2003) vom 19. März 2003 (Auszug):

Trotz heftigen Läutens und Klopfens sei die Tür nicht geöffnet worden. Erst nach dem Eintreffen der Feuerwehr und dem Hinweis auf die zwangsweise Öffnung habe die Bw. die Türe geöffnet. In der Wohnung seien vier weitere Frauen, welche als Masseurinnen angestellt seien, angetroffen worden. An Geschäftsunterlagen habe die Bw. nur einen gelben Ringordner mit einigen Einlageblättern übergeben. Sie habe angegeben, es handle sich dabei um die einzigen Geschäftsunterlagen. Der Rest sei beim Steuerberater.

Man habe aber festgestellt, dass in dem angeführten Kasten, aber auch auf dem Schreibtisch und der daneben befindlichen Stelllage weitere Ordner, Kassabücher und diverse Schriftstücke gelegen seien, wobei es sich dabei augenscheinlich um weitere Geschäftsunterlagen gehandelt habe, die mit dem Betrieb ihres Massagestudios und ihrer Begleitagentur zusammenhingen. Weitere Unterlagen (Kassabücher, Werkverträge usw.) habe man im Büro gefunden.

Die Bw. habe unter ihrem linken Arm ein großes Buch (A 5) eingeklemmt gehabt. Sie sei aufgefordert worden, das Buch zu übergeben, habe sich jedoch mehrmals beharrlich geweigert. Erst nach der Androhung ihrer Festnahme sei das Buch von ihr übergeben worden. Bei der Einsichtnahme habe sich herausgestellt, dass darin exakte handschriftliche Aufzeichnungen über ihre zurückliegenden Einnahmen im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit vorhanden gewesen seien. Es habe sich um einen Buchkalender gehandelt.

Das sichergestellte Buch mit den handschriftlichen Aufzeichnungen sei nunmehr ausgewertet worden. Dazu werde angeführt, dass es sich bei den darin enthaltenen Zahlen augenscheinlich um Euro-Beträge handle. Auf der Seite „Urlaubsplanung 2003“ seien zuerst die Gesamtumsätze der Jahre 2001 und 2002 vermerkt. Daneben seien die Umsätze für die Monate Januar bis Dezember 2001 und 2002, sowie für Januar 2003 im Detail angeführt. Die Aufzeichnungen selbst seien in Kurzform niedergeschrieben, wobei es sich bei den Bezeichnungen M1, M1/2 und M2 offensichtlich um Massagen (1 Stunde, ½ Stunde und 2 Stunden) handeln dürfte. Für 1 Stunde würden 70,00 € und für eine halbe Stunde 50,00 € verlangt, die Hälfte müsse an die Bw. abgeführt werden.

(d) Niederschrift mit der Verdächtigen A.E. vom 17. April 2002 (Auszug):

Sie arbeite seit drei Monaten drei bis vier mal die Woche für die Bw. Ob die anderen vier Angestellten oder die Chefin Geschlechtsverkehr ausübten, könne sie nicht sagen, weil sie ja nicht dabei sei. Sie glaube aber, dass manche der Anderen Geschlechtsverkehr ausübten. Auf jeden Fall könne sie angeben, dass die Chefin ebenfalls Erotikmassagen ausübe. Für eine Massage werde ein Lohn von 70,00 € eingenommen, die Chefin erhalte davon 35,00 € und sie die andere Hälfte. Heute habe sie zwei Kundschaften gehabt.

(e) Niederschrift mit der Verdächtigen L.K. vom 17. April 2002 (Auszug):

Sie sei heute zu ihrer Bekannten (der Bw.) gegangen, die sie mit ihrer Ziehtochter besuchen wollte. Sie habe sich unterhalten, als nach ca. 15 Minuten ein Mann mit schwarzem Anzug und graumeliertem, dunklem Haar zur Bekannten gekommen sei. Dieser habe sich auch mit der Bekannten unterhalten wollen und diese habe sie ersucht, in einem Nebenzimmer ein Fenster zu schließen. Der Mann sei mit ihr ins Zimmer gegangen und habe sich unterhalten

---

wollen. Warum er dazu seine Krawatte abgenommen und das Hemd aufgeknöpft habe, wisse sie wirklich nicht. Sie habe dort nichts gemacht und wollte nur ihre Bekannte besuchen.

(f) Niederschrift mit der Zeugin S.A. vom 23. Mai 2003 (Auszug):

Am Tag der HD sei sie in der Wohnung der Bw. gewesen. Bevor die Polizei in die Wohnung gekommen sei – während der Zeit, als diese vor der Tür stand und nicht gleich eingelassen worden sei – habe sie aus einer blauen Mappe Aufzeichnungen, welche die bei ihr beschäftigten Mädchen über ihre Massagen hätten führen müssen, vernichtet. Sie selbst habe bei der Bw. Ende Januar 2003 zu arbeiten begonnen, wobei sie von ihren Einnahmen 50% habe an sie abführen müssen. Es habe zwischen ihr und der Bw. kein Arbeitsvertrag bestanden. Folgende Preise habe es gegeben:

½ Stunde ohne Geschlechtsverkehr 50,00 €.

½ Stunde mit Geschlechtsverkehr 80,00 €.

1 Stunde ohne Geschlechtsverkehr 70,00 €.

2 Stunden ohne Geschlechtsverkehr 140,00 €.

1 Stunde mit Geschlechtsverkehr 130,00 €.

1 Duo-Massage 110,00 €.

Die handschriftlichen Aufzeichnungen, welche bei der HD aufgefunden worden seien, habe man ihr gezeigt. Zu den Abkürzungen gebe sie an, dass die Bezeichnung M1/2 eine halbe Stunde Massage, M1 eine Stunde Massage und M2 eine zweistündige Massage bedeute. Zu den Beträgen mit einer Kommastelle könne sie keine Angaben machen.

(g) Beschuldigtenvernehmung (Bw.) beim LG Linz vom 27. Januar 2004 (Auszug):

Befragt, ob sie eine L.K. kenne: Ja ich kenne sie, sie hat aber nie für mich gearbeitet. Sie sei nur zufällig im Betrieb gewesen.

Auf Vorhalt, dass L.K. einem Mann in ihrem Zimmer eine Erotikmassage um 100,00 € angeboten habe: Das habe sie nicht bemerkt. L.K. und der Mann seien am Gang gestanden.

Auf Vorhalt, dass A.B.S. ausgesagt habe, die Bw. hätte die Hälfte des Verdienstes kassiert und es sei zu verschiedenen sexuellen Handlungen gekommen: Das sei erstunken und erlogen. Die Bw. habe nie Geld von ihr verlangt. A.B.S. habe immer – sobald sie einen Kunden gehabt habe – die Tür zugemacht, sie habe also nicht mitbekommen, ob sexuelle Handlungen vorgenommen worden seien.

Befragt nach den Preisen: 1 Stunde koste 70,00 €, eine halbe Stunde sei unüblich, werde aber angeboten und der Preis sei 50,00 €. Der Preis für zwei Stunden betrage 140,00 €.

Befragt nach dem Verdienst in den Jahren 2001, 2002 und Anfang 2003: Sie habe keine Ahnung, wie viel sie verdiene. Neben dem Arbeitslosengeld habe sie einen Zusatzverdienst durch das Massageinstitut gehabt. Wieviel sie verdient habe, könne sie nicht sagen, weil die Kassabücher immer gleich dem Steuerberater übergeben worden seien.

Zum vorgelegten Kalender: Sie kenne diesen Kalender. Der Steuerberater habe empfohlen einen solchen Kalender anzulegen. Die Abkürzung M1 stehe für die telefonische Bestellung eines Mädchens für einen bestimmten Termin. Die Abrechnung, wann der Kunde da gewesen sei, werde im Kassaeingangsbuch vermerkt. Es sei nur ein geringer Teil der Männer die anriefen, auch gekommen. Mit ihrem Verdienst sei sie immer unter der Zuverdienstgrenze geblieben. M2 bedeute zwei Mädchen, M1/2 bedeute eine halbe Stunde.

Auf Vorhalt der Berechnung des Umsatzes und des Gewinnes bisher: Das könne nicht sein, sie bleibe bei dem, was sie bisher gesagt habe.

Befragt nach dem Geschäftsgang 2002, ob dieser dem Geschäftsgang 2003 entsprochen habe: Januar, Februar 2003 sei ein leichter Anstieg des Geschäftsganges gegenüber dem Jahr 2002 zu verzeichnen.

Ergänzend gebe sie an: Der Exekutor sei im Haus gewesen und habe die Vermögensverhältnisse überprüft. Mit der Miete sei sie im Rückstand. Bei den Banken sei sie auf der „schwarzen Liste“. Sie habe weder Vermögen, noch irgendwelche Ersparnisse, geschweige denn ein Auto. Der Schuldenberg habe sich nicht wesentlich verringert. Sie könne sich nicht einmal das Gas zum Heizen leisten.

(h) Hauptverhandlung vom 15. November 2004 (Auszug):

Vorsitzender: Wieviel sie und die beiden Damen bekommen hätten bei einer Duo-Massage? 35,00 €, 35,00 € und 30,00 €. Bei einer normalen Massage 35,00 € und 35,00 €.

Vorsitzender: Es habe dann eine HD gegeben und dabei sei verschiedenes beschlagnahmt worden, unter anderem ein Kalender. Ob das ihre Aufzeichnungen gewesen seien? Ja, ihr Steuerberater habe gesagt, dass es vom Finanzamt öfters verlangt werde, dass man Telefonate mit Kunden aufschreibe. Sie habe das dann in den Kalender hineingeschrieben. Sie habe die anrufenden Leute in den Kalender hineingeschrieben.

Befragt zu den Anklagefakten: A.E. und A.B.S. hätten bei ihr gearbeitet. A.B.S. sei in ihr Unternehmen gekommen und habe gesagt, sie hätte einen Gewerbeschein. Sie habe ihr die Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt. Sie habe dafür nichts bezahlt. Sie habe das Geld für sich selber behalten. Öl und solche Sachen habe sie selber mitgenommen.

Erst nach Androhung ihrer Festnahme habe sie das Buch übergeben: Sie habe nicht gewusst, ob sie das hergeben müsse. Daraufhin habe sie den Anwalt angerufen. Sie habe gesagt, sie

gebe den Kalender nicht her, sie wolle sich zuerst erkundigen. Der Steuerberater habe gesagt, sie solle Aufzeichnungen über die Anrufe der Kunden machen. Was das für einen Sinn habe, dass sie die Kundenanrufe hineinschreibe? Weil der Steuerberater gesagt habe, dass solche Aufzeichnungen vom Finanzamt öfters verlangt würden.

Staatsanwalt: Warum stehe am 1. Januar M1D? M1 sei ein Mädchen und das andere sei der Künstlername. Es sei eine Massage mit einem Mädchen namens Doris gewesen. Stehe das D nicht für ein Mädchen, das telefoniert habe? Das könne die Doris sein. Wenn M1 stehe, sei das eine normale Massage mit einem Mädchen eine Stunde? Ja. Wenn M1/2 stehe? Dann sei das eine halbe Stunde. Wenn M2 stehe? Das sei die Duo-Massage. Wo der Termin im Kalender sei? Sie habe es nicht nach der Uhrzeit eingetragen, sondern nach der Reihe, wie die Anrufe gekommen seien. Ob der Steuerberater eine Erklärung gegeben habe, warum die Anrufe und nicht die Leistungen aufzuschreiben seien? Er habe gesagt, manchmal werde das vom Finanzamt verlangt.

Auf die Frage des Vorsitzender wie viele Damen gearbeitet hätten (im Zeitraum 1/2002 bis 4/2002)? Es hätten immer drei Damen gearbeitet.

Am 6. März 2003 sei der Kalender sichergestellt worden, ab 23. Februar gäbe es keine Eintragungen mehr, warum? Weil sie beim Steuerberater Schulden habe, der habe nichts mehr übernommen und sie habe dann nicht mehr weitergeschrieben.

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

#### 1. Schätzungsberechtigung:

(a) Gemäß § 184 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn diese nicht ermittelt oder berechnet werden können. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder die weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist auch, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorlegt oder diese sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlaß gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muß die mit jeder Schätzung verbundene Ungewißheit hinnehmen (Ritz, BAO-Kommentar, § 184, Rz 3).

(b) Die Bw. hat nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates mehrfach und fortgesetzt die ihr gesetzlich auferlegten Verpflichtungen betreffend Erklärung der Besteuerungsgrundlagen und die Mitwirkungspflichten verletzt.

Die Bw. hat im Jahr 2003 keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Erst nach Durchführung der Umsatzsteuersonderprüfungen und der Erlassung der damit zusammenhängenden Bescheide (für 1-11/2003 am 26. Januar 2004 und für 12/2003 am 5. April 2004) übermittelte die Bw. eine Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2003 (Eingang der Erklärungen am 21. Mai 2004) und erklärte Erlöse iHv. 23.832,00 € (Kleinunternehmengrenze 22.000,00 €, bei einmaligem Überschreiten gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 mit 15% wären das 25.300,00 €). Nach den erklärten Bemessungsgrundlagen wäre sie als Kleinunternehmer anzusehen gewesen.

Im Betriebsprüfungsverfahren hat die Bw. – wie anhand der ho. vorliegenden (Betriebsprüfungs)Unterlagen zu erkennen ist – an der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht konstruktiv mitgewirkt. So hat sie weder entsprechende Aufschreibungen betreffend die durchgeföhrten Massagen vorlegen können (vielmehr diese nach Aussage der Zeugin S.A. sogar vernichtet – siehe Niederschrift vom 23. Mai 2003), noch konnte sie die zahlreichen von der Polizei und vom Gericht erhobenen Beweismittel entkräften, denen zu entnehmen ist, dass ein jedenfalls weit über der Kleinunternehmengrenze liegender Umsatz erzielt wurde.

Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Schätzung ist daher dem Grunde nach berechtigt.

## 2. Branchenusancen, Beweismittel und Aussagen:

(a) Die Bw. wendet zunächst ein, dass ihr zu Unrecht der Gesamtumsatz der Massagen zugerechnet worden sei. Abgerechnet hätten jedoch jeweils der Kunde und die Masseurin, es werde nur die Hälfte des Betrages als Vermittlungsprovision bzw. für die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten an die Bw. abgeliefert.

(1) Mit der Frage des Vorliegens einer Ladengemeinschaft hat sich die Rechtsprechung bereits in der Vergangenheit mehrfach beschäftigt:

Geschäfte, die in Geschäftsräumen (einem Laden) abgewickelt werden, gelten nach der Rechtsprechung als Eigengeschäfte des Ladeninhabers, wenn nicht nach außen hin in unmissverständlicher Weise zum Ausdruck gebracht wird, dass der Ladeninhaber hier bloß als Agent tätig werden will. Dazu müssen

die unterschiedlichen Unternehmer nach außen hin getrennt in Erscheinung treten (zB eigener Raum als Verkaufsstätte, keine Eigengeschäfte des Ladeninhabers in diesen Räumen)

Hinweise auf den Außenseiten des Gebäudes angebracht sein

Mietverträge oder andere Rechtsverhältnisse zur Nutzung der Räumlichkeiten bestehen, die tatsächlich durchgeführt werden und

---

getrennte Kassen vorliegen, wobei jeder "Unternehmer" mit seinem eigenen Personal arbeiten muss (VwGH 24.11.1976, 1466/74; VwGH 7.2.1974, 1467/73).

Erfolgt keine genaue Abgrenzung, werden die Einnahmen jener Person zugerechnet, die als Geschäftsführer des Lokales bzw. Ladens auftritt (VwGH 15.12.1988, 98/14/0192).

(2) Das Finanzgericht München hat die Betätigung eines Bordellbetreibers der „Zimmer vermietet“ wie folgt beurteilt (FG München, 4.12.2000, 3 V 824/00; SIS 01 76 90 - auszugsweise):

Die Antragstellerin war in den Streitjahren 1994 bis 1998 Pächterin der Räumlichkeiten der Clubs, in denen von Prostituierten Dienste angeboten wurden und die im wesentlichen mit einer Bar, einem Kontakt- und Saunabereich, sowie auf mehreren Etagen mit unterschiedlich ausgestatteten Zimmern versehen waren.

Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer fest. Dabei bezog das Finanzamt abweichend von den Steuererklärungen der Antragstellerin alle Zahlungen, die die Kunden der Clubs für ihren jeweiligen Besuch aufwendeten, insbesondere auch den sogenannten Dirnenlohn, in vollem Umfang in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer mit ein.

Dazu trägt die Antragstellerin im wesentlichen vor, dass sie in den Streitjahren im Zusammenhang mit den genannten Pachtobjekten lediglich gewerbliche Zimmervermietung und eine Bar, jedoch kein Bordell betrieben habe. Die Zimmer seien an die Prostituierten zur alleinigen Nutzung vermietet worden. Die eigene unternehmerische Leistung der Prostituierten sei kein Teil ihres Leistungsspektrums gewesen. Daher bestehe hinsichtlich der Dirnenleistungen keine umsatzsteuerliche Leistung zwischen den Gästen und ihr. Der Dirnenlohn gehöre daher nicht zu ihrem Entgelt. Soweit die Gäste den Dirnenlohn per Kreditkarte an der Bar bezahlt hätten, handle es sich um durchlaufende Posten.

Der Antrag ist unbegründet:

Bei summarischer Prüfung der Aktenlage hat der Senat keine ernstlichen Zweifel daran, dass die Antragstellerin in den von ihr gepachteten Räumlichkeiten unter dem Namen der jeweiligen Clubs Bordelle betrieben und Bordelleistungen einschließlich der von Prostituierten ausgeführten Dienste erbracht hat.

Besteuerungsgegenstand ist umsatzsteuerlich grundsätzlich nur die einzelne Leistung eines Unternehmers, die er an den Leistungsempfänger ausführt. Unabhängig davon durch andere Personen ausgeführte Leistungen werden daher in die Beurteilung des von dem Unternehmer bewirkten Umsatzes nicht einbezogen. Besteuert werden tatsächliche wirtschaftliche Vorgänge, denen regelmäßig zivilrechtliche Leistungspflichten zugrunde liegen. Für die Bestimmung des leistenden Unternehmers und des Besteuerungsgegenstandes ist deshalb

regelmäßig auf die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen, auf jeden Fall aber bei – wegen Sittenwidrigkeit - fehlenden zivilrechtlichen Verpflichtungen auf das Außenverhältnis, also darauf abzustellen, wer als Unternehmer auftritt. Deshalb sind die Umsätze eines Bordellbetriebes, auch soweit sie nicht höchstpersönlich erbracht werden, demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Leistungsempfänger erbringt.

Aufgrund der Darstellungen der Beteiligten sowie den vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass die Antragstellerin die für die von den Clubbesuchern vorwiegend nachgefragten Dienstleistungen erforderlichen Räume samt Ausstattung (Kontaktraum, Bar, Sauna, Toiletten, Einzelzimmer) zur Verfügung gestellt hat. Sie hat ferner für den reibungslosen Ablauf (Türsteher, Öffnungszeiten, Kreditkartenabrechnung) gesorgt, den Clubzugang (Eintrittsgelder für Nicht- Stammkunden) geregelt, die Werbung unter dem Namen der jeweiligen Clubs veranlasst und das erforderliche Personal, einschließlich der in den Clubräumen tätigen Prostituierten, organisiert.

Dementsprechend ist die Antragstellerin ihren Kunden und Geschäftspartnern unter dem jeweiligen Namen als Inhaber und Betreiber der Clubs gegenübergetreten. Ihre Leistung gegenüber den Kunden bestand darin, Räumlichkeiten samt Ausstattung und Ambiente zur Verfügung zu stellen, in denen die Kunden Animations- und andere Dienste von Prostituierten, samt den dazugehörigen Nebenleistungen in Anspruch nehmen können. Entgegen der Einlassung der Antragstellerin hat sie ihren Gästen nicht nur Getränke und Zimmer zur Verfügung gestellt, sondern ihnen im Rahmen ihres Unternehmens mit Hilfe der u.a. bei ihr tätigen Prostituierten die Gelegenheit zum GV verschafft. Die Sittenwidrigkeit und damit die zivilrechtliche Unwirksamkeit der zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte steht der Durchführung der Bordellumsätze nicht entgegen.

Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die von der Antragstellerin erbrachten Leistungen ihres Bordellbetriebes ist das Entgelt, das der einzelne Clubbesucher für seinen Bordellbesuch aufgewendet hat. Dazu zählt auch der sogenannte Dirnenlohn, unabhängig davon, ob die Prostituierten – wie der Senat des Gerichts angenommen hat – in einem Arbeitsverhältnis zur Antragstellerin stehen oder ob sie Ihre Dienste als Subunternehmer für das Unternehmen der Antragstellerin erbringen. Denn in jedem Fall sind die Bordelleistungen im Namen und auf Rechnung der Clubunternehmen der Antragstellerin den Kunden gegenüber erbracht worden.

Aus diesem Grund kann der sogenannte Dirnenlohn auch nicht als durchlaufende Zahlung beurteilt werden. Die Antragstellerin hat sämtliche Zahlungen der Gäste im eigenen Namen für ihre Leistungen vereinnahmt. Dementsprechend hat sie die vereinnahmten Beträge auch nicht auf entsprechenden eigenen Konten als durchlaufende Posten behandelt, sondern erst

---

nach Abzug eines Abschlages in unterschiedlicher Höhe an die bei ihr tätigen Prostituierten ausbezahlt.

Für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist schließlich ebenfalls ohne Belang, ob die Kunden ganz oder teilweise per Kreditkarte oder bar bezahlt haben.

(3) Der geschilderte Fall aus Deutschland ist dem gegenständlich zu entscheidenden Fall durchaus vergleichbar. Die nachfolgenden Umstände und Aussagen lassen nämlich erkennen, dass die Berufungswerberin den gesamten Erlözufluss (Erlöse aus der Wohnungsprostitution bzw. den Massagen) kontrolliert hat und die Masseusen bestenfalls stellvertretend für die Berufungswerberin Beträge entgegengenommen haben:

Die Masseurin A.B.S. sagt am 21. November 2002 aus, sie müsse die Hälfte des Stundenlohnes an die Bw. abliefern. Für Zimmerbenützung oder Reinigung müsse sie nichts bezahlen. Auch die Masseurin P.D. gibt am selben Tag an, sie müsse 50% ihres "Schandlohnes" abführen. Die Bw. selbst sagt am 9. Januar 2003 aus, im "Massagebetrieb" arbeiteten vier Frauen. Das Gewerbe habe sie beim Magistrat angemeldet. Von den Einnahmen der Frauen bekomme sie 50%. Die Preisgestaltung für Erotikmassagen und Duo-Massagen nehme sie vor. Die Verdächtige A.E. sagt am 17. April 2002 niederschriftlich aus, sie arbeite seit drei Monaten und ob die "anderen vier Angestellten" oder die Chefin Geschlechtsverkehr ausübten, könne sie nicht sagen, sie glaube aber, dass die Chefin ebenfalls Erotikmassagen ausübe. Die Zeugin S.A. gibt am 23. Mai 2003 zwar niederschriftlich an es habe "kein Arbeitsvertrag bestanden", spricht aber davon, dass von den bei der Bw. "beschäftigt" Mädchen Aufzeichnungen über die Massagen zu führen gewesen seien.

Aus den bezeichneten Darstellungen kann der Schluss gezogen werden, dass selbständige Tätigkeiten der Masseusen (Prostituierten) nicht vorlagen. Einerseits empfinden sich die Masseusen selbst als quasi "Angestellte" der Bw., diese legt die Preise für die gesamten "Dienstleistungen" sowie die sonstigen "Spielregeln" fest und verpflichtet offenkundig die dort arbeitenden Damen zur Führung von Aufzeichnungen. Es erscheint aber undenkbar, dass frei tätig werdende Unternehmerinnen für einen bloß Räume vermietenden anderen Unternehmer derartige Aufzeichnungen führen müssen und sich zusätzlich die Preise für ihre "Produkte" vorschreiben lassen. Zudem würde eine Wohnungsmiete nicht von der Anzahl der verkauften "Produkte" abhängen. Es ist also davon auszugehen, dass keine Mietzahlung seitens der Masseusen (Prostituierten) vorliegt, sondern tatsächlich eine Erlösteilung stattgefunden hat, zumal auch Prostituierte (zB. A.B.S.) angeben, für die Zimmerbenützung sei nichts zu bezahlen. Zum anderen hat die Bw. alle entsprechenden Räumlichkeiten den Kunden und (Masseusen) Prostituierten zur Verfügung gestellt. Die Bw. hat durch ihre eigene Anwesenheit für den reibungslosen Ablauf gesorgt. Die Inseratentätigkeit wurde von ihr durchgeführt,

---

Heizungs- u. sonstige Kosten (zB. Sanitärmittel) wurden von ihr bezahlt. Anzeigen der Polizei richteten sich an ihre Person als Wohnungsmieterin, die Gewerbeberechtigung lautete auf die Bw. Diese ist damit nach außen hin als Unternehmerin aufgetreten, die Tätigkeiten der Masseusen (Prostituierten) treten hinter die angebotenen Leistungen der Bw. zurück.

Völlig unglaublich erscheint dem Berufungssenat die Darstellung der Bw. in der Niederschrift vom 9. Januar 2003, wonach einzelne Masseusen in der Wohnung zwar gearbeitet, aber keinen Schandlohn an sie abgeführt hätten. Eine derartige Gestaltung der "Arbeitsverhältnisse" widerspricht jedwedem Handelsbrauch in diesem Milieu.

Soweit die Bw. sogenannte "Werkverträge" mit verschiedenen Masseusen in den Jahren ab 2001 abgeschlossen hat, denen in den Punkten drei und vier zu entnehmen ist, dass die Masseusen an keinen Arbeitsort und keine Arbeitszeit gebunden sind und die Leistung auf selbständiger Basis erbracht wird, so ändert dies nichts an den obigen Feststellungen. Entscheidend ist nämlich der tatsächliche Gehalt der nach außen in Erscheinung tretenden Tätigkeiten. Dieser tatsächliche Gehalt weist aber auf die Bw. als Unternehmerin hin.

Der Berufungssenat geht daher auch im vorliegenden Fall davon aus, dass die Geldbeträge zunächst der Wohnungsmieterin als Unternehmerin (Bw.) zugeflossen sind und erst in einem zweiten Schritt aufgeteilt wurden, sodass ihr die gesamten Umsätze zuzurechnen sind.

(b) Der Ausweis der Lebensführung der Bw., mit angeblich bescheidenen Lebensverhältnissen ändert ebenfalls nichts an der obigen Darstellung, da nicht davon auszugehen ist, dass die Bw. den Behörden und dem Gericht die wahren Verhältnisse zur Gänze offengelegt hat. Dagegen spricht nämlich auch das Verhalten gegenüber dem AMS, dem sie derart geringfügige Einkünfte vorspiegelt, dass es ihr sogar gelang, Arbeitslosenunterstützung von Januar 2002 bis Januar 2003 zu erlangen. Sie wurde dafür auch wegen Betruges verurteilt (Urteil des LG Linz vom 15. November 2004). Der Unabhängige Finanzsenat zieht daraus den Schluss, dass die Bw. durchaus bereit und bemüht ist, ihre wahren Verhältnisse – auch unter Hintanhaltung des tatsächlichen Sachverhalts – zu verschleiern.

(c) Anlässlich der von der Polizei durchgeführten HD wurde unter anderem – nach Androhung der Verhaftung – ein Kalender aus 2003 beschlagnahmt, der offenkundig Aufschreibungen bezüglich der Masseusen (Prostituierten-)Leistungen enthält. Während die Masseusen (zB. die Zeugin S.A. am 23. Mai 2003 in einer Niederschrift) angeben, es handle sich um Aufschreibungen bezüglich der Stunden (M1/2 = 1/2 Stunde, M1 = 1 Stunde usw.), versuchte die Bw. während der Hauptverhandlung die Sachlage so darzustellen, als ob es sich nicht um die ausgeführten Leistungen, sondern um die Anrufe gehandelt habe, die aber nicht in allen Fällen zu "Massagen" geführt hätten. Der Steuerberater habe ihr geraten, die Anrufe (und nicht die Leistungen) aufzuschreiben.

Tatsächlich gibt es weder einen Handelsbrauch, noch eine von der Finanzverwaltung anzuwendende steuerliche Vorschrift, wonach Telefongespräche über Leistungen aufzuzeichnen wären. Da es danach ausgeschlossen erscheint, dass das zuständige Finanzamt solches verlangt hat, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass eine derartige Vorgabe auch nicht Grundlage des Kalenders gewesen ist und dort die tatsächlichen Leistungen festgehalten wurden. Die BP ermittelte aus dem Kalender (Monate Januar und Februar 2003, gesamt 54 Arbeitstage) eine Arbeitsleistung von 532,50 Gesamtstunden für 2003. Dies ergäbe eine rechnerische Arbeitsleistung von 9,87 Stunden pro Tag und bei (nur) vier Masseuse-Assistentinnen (die Bw. nicht miteingerechnet) eine Arbeitsleistung pro Person mit 2,47 Stunden pro Tag. Dieser Schätzungsansatz kann nicht als zu hoch bewertet werden. Geht man nämlich davon aus, dass die Bw. selbst auch mitgearbeitet hat, wofür manche Aussagen sprechen (zB. die Aussage der Verdächtigen A.E. vom 17. April 2002), so wäre der Arbeitsleistungsanteil pro Tag und Person noch niedriger.

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt daher an, dass im besagten Kalender die erbrachten Dienstleistungen aufgezeichnet wurden.

### 3. Umsatzsteuer 2003:

Der im Umsatzsteuerbescheid 2003 erfasste Umsatz von 175.786,28 € ergibt sich aus den Feststellungen der beiden Umsatzsteuersonderprüfungen:

Umsatz 1-11/2003	532,5 Stunden für die Monate 1-2 a 70 € (durchschnittl. Preis pro Stunde) = 37.275,00 €	
	37.275,00 € : 2 (Wert pro Monat) x 11 = 205.000,00 € brutto	170.833,33 € netto
Umsatz 12/2003	Umsatz 4.952,95 € netto (incl. Zuschätzung 2.500,00 €) =	4.952,95 €
Summe		175.786,28 €

Der Stundensatz von 70,00 € ergibt sich aus den Aussagen aller Beteiligten (Bw., A.B.S., S.A. usw.), wobei dieser Betrag als niedrigster Satz angesehen werden muss, da bei Duo-Massagen (Stundenpreis 110,00 €; ca ein Drittel der Massagen) bzw. allfälligen Prostitutionsleistungen (zB. Aussage der Zeugin S.A. vom 23. Mai 2003: Eine Stunde mit

Geschlechtsverkehr koste 130,00 €) noch viel höhere Sätze verlangt werden. Auch wenn M2 nicht eine Doppelmassage, sondern eine Doppelstunde umfassen würde, wofür ein Teil der Aussagen spricht, würde sich die Zuschätzung erhöhen, da zwei Stunden (mit 140,00 €) teurer sind, als eine Duo-Massage (mit 110,00 €). Der ermittelte Schätzungsbeitrag von 175.786,28 € stellt somit die Untergrenze der Umsatzzuschätzung dar.

Die abziehbare Vorsteuer wurde mit 719,54 € ermittelt, wobei die Bw. nicht dargetan hat, dass und warum eine höhere Vorsteuer gerechtfertigt wäre. Sie hat diesbezüglich auch keine Unterlagen beigebracht.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich demgemäß im Punkt Umsatzsteuer der Rechtsansicht und der Schätzung des Finanzamtes an. Die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

#### 4. Einkommensteuer 2003:

Bezüglich der Gewinnermittlung orientierte sich das Finanzamt mit einem Gewinn aus Gewerbebetrieb von 114.510,00 € an der Schätzung des Jahres 2002.

Geht man davon aus, dass der Schandlohn von der Bw. an die Masseusen (Prostituierten) weitergegeben wurde, so ist dieser Anteil als Betriebsausgabe abzusetzen. Die Gewinnermittlung ist daher neu zu schätzen.

Die Anzahl der Duo-Massagen, bei denen die Bw. nur ein Drittel der Summe behalten konnte ist dem Kalender zu entnehmen, und beläuft sich auf 234 Stunden, ds. rd. 44% der in den beiden Monaten Januar und Februar erbrachten Gesamtstunden. Legt man diesen Prozentsatz auf die Gesamteinnahmen von 175.786,00 € um, so verbleibt ein Duo-Massagenerlös von 77.345,84 € von dem 2/3 = 51.563,90 € an die Masseurinnen weitergehen. Vom Restbetrag auf 175.786,00 € iHv. 98.440,16 € (Berechnung: 175.786,00 € abzüglich 77.345,84 €) gehen 50% an die Gunstgewerblerinnen (= 49.220,00 €). Die Miete und damit zusammenhängende Kosten sind mit 15.000,00 €, Waschmittel und andere Sanitätkosten mit 3.000,00 € zu schätzen. Damit ergibt sich folgende Einnahmen-Ausgabenstruktur und nachstehender Gewinn:

Einnahmen	175.786,00 €
Weitergabe Erlöse an Mädchen aus Duo-Massagen: 44% = 77.345,84 x 2/3	- 51.564,00 €

Weitergabe Massage: 56% = 98.440,16 x 50%	-49.220,00 €
Werbung	-4.766,00 €
Miete, BK usw. geschätzt	- 15.000,00 €
Waschmittel usw.	-3.000,00 €
Gewinn	52.236,00 €

Der Berufung war in diesem Punkt aus den bezeichneten Gründen teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt, 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 9. Februar 2005