

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache RS, vom 10. November 2014, vertreten durch GP, gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 17. September 2014, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2011 und 2012, Einkommensteuer 2011 bis 2013, Umsatzsteuer 2011 bis 2013 und Umsatzsteuer 2014

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2011 und 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2011 bis 2013 und Umsatzsteuer 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

(a) Einkommensteuer

2011

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Einkommen	-4.886,00 €	Einkommensteuer	0,00 €
		anrechenbare Lohnsteuer	0,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer			0,00 €

2012

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Einkommen	-8.202,57 €	Einkommensteuer	0,00 €

		anrechenbare Lohnsteuer	0,00 €	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer			0,00 €	

2013

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Art	Höhe	Art	Höhe	
Einkommen	-3.170,00 €	Einkommensteuer		0,00 €
		anrechenbare Lohnsteuer		0,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0,00 €

(b) Umsatzsteuer

2011

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	45.000,00 €		
	Steuerpflichtige Lieferungen	45.000,00 €	x 20%	9.000,00 €
	Summe USt Vorsteuer			9.000,00 € -2.108,35 €
Zahllast in €				6.891,65 €

2012

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
2012	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	54.000,00 €		
	Steuerpflichtige Lieferungen	54.000,00 €	x 20%	10.800,00 €
	Summe USt			10.800,00 €

Vorsteuer			-3.160,79 €
Zahllast in €			7.639,21 €

2013

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
2013	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	36.000,00 €		
	Steuerpflichtige Lieferungen	36.000,00 €	x 20%	7.200,00 €
	Summe USt			7.200,00 €
	Vorsteuer			-3.093,55 €
Zahllast in €				4.106,45 €

2014

Bemessungsgrundlage		Abgabe		
Jahr/Zeitraum	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	6.000,00 €		
	Steuerpflichtige Lieferungen	6.000,00 €	x 20%	1.200,00 €
	Summe USt			1.200,00 €
	Vorsteuer			-265,10 €
Zahllast in €				934,90 €

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

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

Entscheidungsgründe

A . Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. Bei der Bf. (Inhaberin eines Massagesalons) wurde 2014 eine Betriebsprüfung durchgeführt: In der Niederschrift vom 10. September 2014 wurde eine Zuschätzung wie folgt vorgenommen:
 - a. (1) Die Bf. betreibe unter der Gewerbeberechtigung „Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw energetischen Ausgewogenheit mittels der Methode von Dr. Bach, mittels Biofeedback oder Bioresonanz, mittels Auswahl von Farben, Düften etc.“ ein Erotikmassageinstitut.
 - (2) Die Öffnungszeiten seien Montag bis Freitag 10.00 Uhr bis 22.00 Uhr, fallweise auch an Wochenenden. Seit März 2011 bis Juli Juli 2013 sei dieses Institut in L betrieben worden. Das Lokal habe man behördlich geschlossen.
 - (3) Ab Dezember 2013 sei eine Neueröffnung in V erfolgt. Auch dieser Standort sei mit März 2014 behördlich geschlossen worden. Mitentscheidend für die behördliche Schließung sei der Umstand gewesen, dass neben den Massageleistungen auch der Prostitution nachgegangen worden sei. Dieser Umstand gelte durch den Besuch eines „Scheinfreiers“ vom 10. Februar 2014 und einer Zeugeneinvernahme eines Gastes erwiesen. Die Damen hätten nicht über ärztlich vorgeschriebene Untersuchungen verfügt.
 - (4) Für 2014 seien keine Abgaben entrichtet worden. 2011 und 2012 habe man rechtskräftig veranlagt. 2013 und 2014 fielen in den Nachschauzeitraum.
- b. Im gesamten Prüfungszeitraum erfolge die Ermittlung der Tageslösung und daraus der monatlichen und jährlichen Umsätze folgendermaßen:

In diversen Tageszeitungen werde unter „Erotikmassage“ inseriert. Weiters bestehe die Internetseite, auf welcher den Kunden das Institut samt Mädchen vorgestellt werde. Rufe ein Kunde an, werde ein Termin vereinbart. Die Kosten der Massagen beliefen sich auf 70,00 € für 30 Minuten und 100,00 € für eine Stunde. Für die halbe Stunde erhalte die Bf. 30,00 € und für die Stunde 40,00 € von der jeweiligen Dame.

Der jeweilige Betrag werde mit dem Hinweis auf 30 Minuten oder 1 Stunde in einem Kuvert hinterlegt und von der geprüften Unternehmerin übernommen. Gleichzeitig seien zur Kontrolle Kalenderaufzeichnungen über die gebuchten Termine geführt worden. Sowohl die Kalenderaufzeichnungen als auch die Kuvertaufzeichnungen habe man vernichtet und diese könnten nicht mehr vorgelegt werden, obwohl sie aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen darstellten. Die vereinnahmten Beträge würden in einer Liste eingetragen und stellten die Belege für die Verbuchung der Einnahmen dar. Der Restbetrag verbleibe beim jeweiligen Mädchen.

Mit der Begründung, es würden nur die Zimmer vermietet, werde auch nur jener Teil im Rechenwerk erfasst, der im Kuvert abgerechnet werde.

c. (1) Die Prüfung abgabenrechtlicher Tatbestände setze voraus, dass prüffähige Unterlagen vorgelegt werden könnten. Aus § 119 BAO ergebe sich die Verpflichtung zur Offenlegung der für Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände.

Bei Vernichtung der Grundlagen für die Wissenserklärung stehe die zur Erstellung der Abgabenerklärung Verpflichtete vor dem Problem, sich das Wissen nicht detailliert verschaffen zu können.

Gelinge es den Abgabepflichtigen nicht, die Überzeugung von der Richtigkeit (der erklärten Bemessungsgrundlagen) herzustellen, liege eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde vor, ohne dass es des Nachweises einer sachlichen Unrichtigkeit bedürfe.

(2) Würden Bareinnahmen nicht einzeln, sondern nach Ermittlung der Tageslösung aufgezeichnet, seien diese Ergebnisunterlagen (Urbelege) Bestandteil der zu führenden Aufzeichnungen und damit aufbewahrungspflichtig. Wer dieser Verpflichtung nicht nachkomme, könne die Rechtsvermutung der ordnungsmäßigen Führung von Büchern und Aufzeichnungen nicht für sich in Anspruch nehmen.

(3) Bei der Wahl der Schätzungsmethode sei jene zu bevorzugen, die sich auf die meisten gesicherten Ausgangspositionen stützen könne.

d. Nach Lehre und Rspr seien die Zimmerumsätze umsatzsteuerlich dem jeweiligen Betreiber – abhängig vom Gesamtbild der Verhältnisse – direkt zuzurechnen. Als Maßstab gelte der Auftritt nach außen, die Festlegung der Öffnungszeiten, die Festlegung der Preise, die Auswahl der Mädchen sowie Einschaltungen und Inserate in den Medien (VwGH 19.4.2007, 2004/15/0037; VwGH 22.9.2005, 2003/14/0002).

Nachdem die gesamten Betriebsstrukturen von der Unternehmerin festgelegt würden, sei der gesamte Umsatz und nicht der im Kuvert hinterlegte Betrag der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Diese Rechtsansicht sei bereits anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 2/2003 bis 4/2004 vom 13. Juli 2004 nachweislich zur Kenntnis gebracht worden.

Der derzeitige steuerliche Vertreter sei von der Vorprüfung nicht in Kenntnis gesetzt worden. Gleichzeitig werde – analog der Vorprüfung – ein Sicherheitszuschlag iHv 10% verhängt, weil die Grundaufzeichnungen nicht mehr vorgelegt werden könnten und somit eine Verprobung der Eintragungen im Rechenwerk vereitelt worden sei.

e. Die Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuer seien im Schätzungswege nach § 184 BAO zu ermitteln.

(1) Dabei werde von den erklärten Umsätzen ausgegangen. Diese Umsätze bestimmten sich nach den erklärten Umsätzen im vernichteten Kuvert. Dabei sei von einem durchschnittlichen Umsatz für 2012 auszugehen, der sich aus den verbleibenden Beträgen ergebe. Es seien daraus 820 durchgeföhrte Massagen abzuleiten. Diese

Anzahl werde mit einem Durchschnittspreis von 85,00 € multipliziert. Daraus ergebe sich ein Gesamtbruttoumsatz von 69.700,00 €. Dieser Umsatz werde um einen Sicherheitszuschlag von 10% erhöht und auf einen Nettowert umgerechnet. Hieraus resultiere ein geschätzter Nettoumsatz iHv 63.900,00 €. Dieser Umsatz werde auf 2011, 2013 und 2014 umgelegt.

Vorsteuern für 2012 würden für zwei Monate im Ausmaß von 236,80 € (Mittelwert des Jahres 2012 abzüglich VSt des unecht befreiten Mietaufwandes) anerkannt.

(2) Steuerliche Konsequenz in €:

	2011	2012	2013	2014
Umsatz bisher netto	16.700,00	23.916,63	17.399,98	0,00
Umsatz geschätzt netto	48.402,80	58.083,33	38.722,24	9.860,56
Differenz Gewinnerhöhung	31.702,80	34.166,70	21.322,26	9.860,56
SZ 10% auf Umsatz/Gewinn	4.840,28	5.808,33	3.872,22	986,05
Umsatz 20% laut BP	53.243,08	63.891,66	42.594,46	10.648,62

Betriebsausgaben seien im Bruttobetrag anerkannt worden, wobei die angeführten Differenzbeträge als Betriebsausgabe für die Damen zu berücksichtigen seien:

	2011	2012	2013	2014
Differenz	31.702,80	34.166,70	21.322,26	
USt	6.340,56	6.833,34	4.264,45	
Ausgabe Damen	38.043,36	41.000,04	25.586,71	

Für 2011 und 2012 erfolge eine Wiederaufnahme des Verfahrens, für 2013 ausgehend von einem Gewinn laut Saldenliste von 550,13 € eine Festsetzung.

2. Mit Schreiben vom 10. November 2014 wurde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 sowie Einkommensteuer 2011 und 2012, Umsatzsteuer 2011 bis 2013, Festsetzung der Umsatzsteuer 1-3/2014 und Einkommensteuer 2011 bis 2013 Beschwerde eingelebt.

a. Die Beschwerde richte sich gegen Art und Umfang der festgesetzten Umsätze und Art und Umfang der festgesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

b. Die Bf. vermietete an den Standorten L und V möblierte Räumlichkeiten zum Zweck erotischer Massagen an selbstverantwortlich handelnde Personen. Im Zuge der abgabenbehördlichen Überprüfung sei die Nutzungsüberlassung der Räumlichkeiten als Bordellbetrieb eingestuft worden. Die Einnahmen der Mieterinnen habe man als Umsätze der Bf. behandelt.

c. Die Mieterinnen übten ihre Tätigkeiten selbstständig und auf eigenes Risiko aus. Die von ihnen erbrachten Leistungen erfolgten auf eigene Rechnung gegenüber ihren eigenen Kunden. In Ausübung ihrer Tätigkeiten unterliefen sie keinen Weisungen der Bf. In der Einteilung ihrer Anwesenheit seien sie frei gewesen. Es habe keine Verpflichtung zur Betreuung von Gästen mit Getränken gegeben.

d. Den Kunden gegenüber seien die Damen selbstständig nach außen hin aufgetreten. Sie hätten den Preis für ihre Tätigkeit selbst festgesetzt und würden auch sonst alle Merkmale einer eigenständigen Tätigkeit aufweisen. Die Einschaltungen in den örtlichen Printmedien seien von den Damen selbst getragen worden.

e. Die Damen seien in der Einteilung ihrer Arbeitszeit frei gewesen. Sie hätten selbst mit den Kunden den Umfang und die Dauer ihrer Leistungen geregelt. Sie hätten keinen fixen Monatslohn vereinbart. Von der Bf. seien keine Öffnungszeiten angeordnet worden und es habe auch keinerlei Anweisung gegeben, die Kleidung betreffend. Sie hätten nur für die Zimmerbenützung zu bezahlen gehabt. Das sei alles ein Hinweis auf eine selbstbestimmte Tätigkeit der Damen.

Wie aus den der Finanzverwaltung zur Verfügung stehenden Einvernahmen hervorgehe, seien die Termine für die Behandlungen mit den Kunden von den Damen selbst eingeteilt worden. Die Vermieterin habe nur für eine Dame die Telefonate zur Terminvereinbarung geführt, weil sie diese wegen ihrer mangelnden Sprachkenntnisse darum gebeten habe.

f. Von wirtschaftlicher Unselbstständigkeit könne damit nicht gesprochen werden, zumal ihre Leistungen nur höchstpersönlich erbracht werden konnten. Eine Vereinigung unter einem Unternehmensdach mit der Zimmervermieterin sei damit logisch nicht möglich gewesen. Die Leistung gegenüber der Zimmervermieterin habe ausschließlich in der Bezahlung des Nutzungsentgeltes für die anlassbezogene Nutzung der zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten bestanden.

g. Es hätten auch alle Merkmale gefehlt, die als typisch für eine arbeitnehmerähnliche Stellung gelten würden, wie zB Regelmäßigkeit und längere Dauer der Tätigkeit, persönliche Leistungspflicht, Beschränkung der Entscheidungsbefugnis hinsichtlich der Verrichtung der Tätigkeiten, Berichterstattungspflicht, Arbeit mit Arbeitsmitteln des Auftraggebers, Arbeit nur für einen oder nur eine geringe Zahl von Auftraggebern, Unternehmensbindung, Entgeltlichkeit oder direkter Nutzen der Arbeitsleistung.

Die Leistungen der Mieterinnen seien nur unmittelbar, höchstpersönlich und nicht mittelbar erbracht. Dies schließe schon begrifflich die einheitliche Unternehmereigenschaft mit der Bf. aus. Es könnten daher die Leistungen der Mieterinnen nicht mit ihrer Anwesenheit in den Räumlichkeiten des Mietobjektes in Zusammenhang gebracht

werden. Zahlungsvorgänge würden sowohl zivilrechtlich als auch umsatzsteuerrechtlich keinen direkten Hinweis auf die Unternehmereigenschaft und die Einheitlichkeit der Leistung geben.

h. Wenn die Finanzverwaltung eine gemeinsame Unternehmereigenschaft zwischen der unternehmerischen Tätigkeit der Mieterinnen und der Bf. erblicken wolle, müsse dies zwangsläufig in Richtung unternehmerischer Erwerbsgemeinschaft gehen. Wenn die Finanzverwaltung diese rechtliche Fiktion weiter verfolge, so wären auch die entsprechenden Abgabenerklärungen von den Bezug habenden Unternehmungen anzufordern.

i. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erscheine aus dem Blickwinkel der fortdauernden Kenntnis der Umstände, welche die Bf. in den Abgabenerklärungen offengelegt habe, als nicht gerechtfertigt. Sie habe in ihren Abgabenerklärungen die ihr zugeflossenen Nutzungsentgelte und nach Abzug ihrer Betriebsausgaben verbliebenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dargestellt.

j. Es werde daher beantragt, die Abgaben entsprechend den eingereichten Abgabenerklärungen 2011 und 2012 festzusetzen. Eine Festsetzung der Abgaben für das Jahr 2013 möge unterbleiben und den einzureichenden Abgabenerklärungen vorbehalten bleiben.

k. Für den Fall der Vorlage der Beschwerde beim Bundesfinanzgericht werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

3. Am 1. Dezember 2014 nahm die Betriebsprüfung zur Beschwerde Stellung:

a. Zur Frage der umsatzsteuerlichen Zurechnung von Prostitutionsumsätze bestehet eine umfangreiche Judikatur des VwGH (s auch Laudacher, Zimmererlöse aus Bordellbetrieben, UFS aktuell, 2004, 333).

b. Es entspreche der ständigen Rspr des VwGH, dass in einem Massageclub mit angeschlossenen Zimmern die Leistung des Betreibers entscheidend in der Gelegenheit des Zimmerbesuches stehe. Von Betreibern eines derartigen Etablissements werde allgemein angenommen, dass sie zu diesem Zweck „Mädchen offerierten“, welche mit den Besuchern die Zimmer aufsuchten, um dort den sexuellen Wünschen der Gäste nachzugehen. Bei einer solchen Konstellation sei davon auszugehen, dass der Betreiber hinsichtlich sämtlicher im Lokal erbrachter Leistungen wirtschaftlicher Erbringer sei, womit auch die Umsätze aus Prostitution diesem zuzurechnen seien (VwGH 23.9.2005, 2003/15/0147; VwGH 24.1.2007, 2003/13/0138; VwGH 19.4.2007, 2004/15/0037; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0290; VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059).

c. Der Betrieb in L und V sei ein Massageinstitut gewesen, welches auch im Internet mit den Mädchen im Lokal beworben worden sei. Neben der Bewerbung im Internet erfolgten auch entsprechende Inserate in Tageszeitungen. Die Termine der Mädchen seien in Kalender eingetragen, man führe auch weitere Aufzeichnungen laut Betreiberin. Diese habe man aber trotz Aufforderung nicht vorlegen können.

d. Aus umsatzsteuerlicher Sicht liege nach Ansicht des Prüfers eine einheitliche Leistung vor, Die formale Ankündigung, wonach allfällige Leistungen der Damen auf deren Rechnung erfolgten, sei in diesem Zusammenhang steuerlich unbeachtlich. Zum Entgelt zähle nach § 4 Abs 1 UStG alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden habe, um zu besagter Lieferung oder sonstigen Leistung zu gelangen. Vom Prüfer sei im Schätzungswege der ermittelte Entgeltsbetrag der Umsatzsteuer unterworfen worden.

e. Es lägen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 21. September 2015 wurde die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2011 und 2012, Umsatzsteuer 2011 bis 2013 und 1-3/2014 sowie Einkommensteuer 2011 bis 2013 als unbegründet abgewiesen.

a. Nach dem Eingang zweier Anzeigen bei der Polizeiinspektion V am 8. Januar 2014 und 6. Februar 2014, sei bei der Bf. am 10. Februar 2014 durch die Polizeiinspektion V, das Landeskriminalamt für NÖ und die Finanzpolizei eine Kontrolle durchgeführt worden.

Die Kontrolle habe ergeben, dass die Bf. bis zur behördlichen Schließung am 25. Juli 2013 in L und ab Mitte Dezember 2013 in V ein Institut betrieben habe, in welchem Erotikmassagen und – wie sich aus der niederschriftlich erfassten Aussage eines Kunden ergeben habe – auch Sexdienstleistungen angeboten und erbracht wurden.

b. Im Zeitraum vom 28. Juli 2014 bis zum 10. September 2014 sei eine Betriebsprüfung und eine Nachschau bis 5/2014 durchgeführt worden.

c. Zum Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2011 und 2012 sei im Bericht vom 16. September 2014 ausgeführt worden, dass die Grundlagen für die Ermittlung der gesamten erklärten Bemessungsgrundlagen und deren Zusammensetzung erst in jenem Zeitpunkt feststellbar waren, in dem die Buchhaltungsdaten und die dazugehörigen Belege vorgelegt worden seien. Erst im BP-Verfahren seien bislang nicht erkennbare Tatsachen bekanntgeworden.

d. Öffnungszeiten des Betriebes seien Montag bis Freitag 10.00 Uhr bis 22.00 Uhr, fallweise auch an Wochenenden gewesen. Das Institut sei von März 2011 bis Juli 2013 in L betrieben worden, ab Mitte Dezember 2013 sei eine Neueröffnung in V erfolgt, auch dieser Standort sei im März 2014 geschlossen worden. Mitentscheidend für die Schließung sei der Umstand gewesen, dass neben den Masseurleistungen auch der Prostitution nachgegangen worden sei (durch Besuch eines „Scheinfreiers“ am 10. Februar 2014 erwiesen).

e. In Tageszeitungen sei unter dem Titel Erotikmassage inseriert, auf einer Internetseite sei das Institut samt dort beschäftigter Damen vorgestellt worden. Termine seien telefonisch vereinbart worden. Die Beträge seien mit dem Hinweis 30 Minuten oder eine

Stunde in einem Kuvert hinterlegt und von der Unternehmerin übernommen worden. Gleichzeitig habe man zur Kontrolle Kalenderaufzeichnungen über die gebuchten Termine geführt. Sowohl die Kalenderaufzeichnungen als auch die Kuvertaufzeichnungen seien vernichtet worden (aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen). Die vereinnahmten Beträge (30,00 € bzw 40,00 € pro Termin) habe man in eine Liste eingetragen, welche den Beleg für die Verbuchung der Einnahmen darstellte. Nur der Kuvertbetrag sei im Rechenwerk erfasst worden.

f. Im Rahmen der BP seien die gesamten Einnahmen der Damen als Umsätze und Einnahmen aus Gewerbebetrieb zugerechnet worden. Am 17. September 2014 habe man die entsprechenden Bescheide erlassen.

g. Als Beweismittel seien die vorliegenden Niederschriften anzuführen:

(1) Amtsvermerk des LKA NÖ vom 10. Februar 2014:

- der Bearbeiter trat als Scheinfreier auf
- die Tür wurde ihm von der Bf geöffnet
- während der Wartezeit telefonierte die Bf mit mehreren Kunden, denen sie erklärte, dass der Betrieb nun in V sei; die Adresse wurde den Anrufern bekanntgegeben
- im Zuge eines Telefonates erklärte die Bf, dass H erst am nächsten Tag im Betrieb sein würde
- die Bf erzählte, dass ein ähnliches Institut von ihr bereits 13 Jahre lang in L betrieben wurde
- die Preise für eine halbe Stunde und eine Stunde in Höhe von € 70,00 bzw. € 100,00 wurden dem „Kunden“ bereits bei der telefonischen Kontaktaufnahme am Morgen des 10. Februar 2014 von der Bf und dann nochmals von EL mitgeteilt, nachdem er mit ihr in den Massageraum gegangen war.

(2) Niederschrift mit der Bf vom 10. Februar 2014 (FinPol)

- Beginn der Tätigkeit in V mit Dezember 2013 bzw. Jänner 2014
- Gewerbeberechtigung wurde in L (Umzug des Instituts von L nach V) abgemeldet und für V wieder angemeldet
- die Räumlichkeiten in V wurden von der Bf angemietet (Mietvertrag vom 8.11.2013), die monatliche Miete inkl. Betriebskosten a-conto betrug 870,00 €
- mit den beschäftigten Damen gab es schriftliche Vereinbarungen; diese besagten dass die Damen als selbständige Masseurinnen bei der Bf beschäftigt waren und keine sexuellen Handlungen vorgenommen werden durften
- es wurden drei Damen genannt, die bei der Bf beschäftigt waren; zu EL wurde angegeben, dass sie bereits in L bei der Bf beschäftigt war, J kam nur sporadisch und H nur einmal die Woche in den Betrieb

- Terminvereinbarungen mit Kunden fanden telefonisch ausschließlich mit der Bf statt, die Kontaktherstellung erfolgte ausschließlich durch die Bf
- die an die Kunden verrechneten Preise betragen für eine halbe Stunde € 70,00, für eine Stunde € 100,00; davon erhielt die Bf € 30,00 bzw. € 40,00 für das Zimmer entweder persönlich oder in einem Kuvert, das in den Briefkasten im Gruppenraum geworfen wurde
- die Öffnungszeiten waren lt. Visitenkarte von 10:00 - 22:00 Uhr, tatsächlich jedoch nach Bedarf.

(3) Beschuldigtenvernehmung Bf vom 10. Februar 2014 (PI)

- die bei der Bf beschäftigten Damen wurden vornehmlich über Inserate gefunden, mit welchen Erotikmasseurinnen gesucht wurden
- von den an die Kunden verrechneten Preisen erhielt die Bf € 30,00 bzw. € 40,00 für Werbung, die ausschließlich die Bf machte und für die Zimmernutzung, Reinigungsutensilien und täglich 12 Stunden Telefondienst
- die Bezahlung erfolgte vom Kunden an die Masseurin, diese gab dann den vereinbarten Teil der Einnahmen an die Bf weiter
- die Anzahl der Damen wurde mit 2 bis 3 angegeben, die Öffnungszeiten waren Montag – Freitag 10:00 - 22:00 Uhr, manchmal wurde auch samstags gearbeitet
- die Masseurinnen waren selbständig tätig was bedeutete, dass sie sich selbst versichern und die Steuern selbst abführen mussten
- es wurden von der Bf als Chefin schriftliche Vereinbarungen mit den Damen geschlossen, dass im Betrieb der Bf keine sexuellen Handlungen vorgenommen werden durften

(4) Beschuldigtenvernehmung Bf vom 10. Februar 2014 (PI) 2. Teil

- es wurden in L zwei bis drei Masseurinnen beschäftigt, am Schluss jedoch nur mehr eine
- ab Eröffnung des Betriebes in V Mitte Dezember 2013 war nur EL die meiste Zeit anwesend; J (bzw GL) kam nur stundenweise in den Betrieb, H war in V nur dreimal im Betrieb
- mit EL und GL gab es einen handschriftlichen Vertrag betreffend Energetikmassage
- die Homepage des Betriebes wurde nach den Wünschen der Bf erstellt und von ihr bezahlt; der Inhalt bezüglich beschäftigte Damen stimmte allerdings, mit Ausnahme von EL, nicht mehr
- die Inserate in der Zeitung wurden von der Bf geschaltet; sie betrafen einerseits den Betrieb – diese wurden von der Bf bezahlt – andererseits die einzelnen Damen (EL) – diese wurden von den Damen bezahlt
- die in den Inseraten des Betriebes und von EL angeführte Telefonnummer war jene der Bf

- die Telefonate für das Massagegeschäft und EL wurden von der Bf entgegengenommen; GL und H stellten ihre Kontakte selber her
- telefonisch wurden von der Bf nur Energetik- und Thaimassage angeboten, sexuelle Leistungen wurden nicht angeboten
- zu den Qualifikationen der Damen wurde angegeben, dass EL schon in China einen Massagekurs gemacht hatte; die Qualifikationen von GL und H waren der Bf nicht bekannt
- die Preise für die Massagen wurden von der Bf festgelegt
- als Arbeitskleidung stellte die Bf kurze weiße Ordinationsmäntel zur Verfügung, von denen aber keiner mehr auffindbar war
- die Bf war telefonisch für Kunden immer – auch am Wochenende – erreichbar, sodass auch Wochenendtermine, nach Rückfrage bei den Damen, möglich waren
- die Tätigkeit der Bf war die Annahme der Telefonate und die Vermittlung der Kunden an „ihre Mädchen“; dafür und für die Zurverfügungstellung der Duschen, Massagebetten, Zimmer sowie von Pflege- und Putzmitteln erhielt die Bf von € 70,00 für eine halbe Stunde € 30,00, von € 100,00 für eine Stunde € 40,00.

(5) Niederschrift EL vom 10. Februar 2014 (PI)

- Anlass für die Aufnahme der Tätigkeit war ein Inserat, über welches die Bf eine Erotikmasseurin suchte
- Beginn der Tätigkeit als Prostituierte bei der Bf ungefähr zu Beginn des Jahres 2013 in L (bis Juli 2013) und später in V (ab 18.12.2013)
- die Preise für eine halbe Stunde und eine Stunde wurden mit € 50,00 bzw. € 100,00 angegeben, wovon die Bf € 30,00 bzw. € 40,00 bekam
- die Arbeitszeit wurde mit (üblicherweise) Montag – Freitag von 12:00 - 17:00 Uhr (L) bzw. 12:00 bis ca. 19:00 oder 20:00 Uhr (V) angegeben
- durchschnittlich wurden zwei Kunden pro Tag empfangen, manchmal weniger
- als weitere Damen, die bei der Bf tätig waren, wurden J und H genannt
- die Terminvereinbarung wurde von der Bf erledigt
- Inserate für EL wurden von der Bf geschaltet, jedoch von EL bezahlt
- EL bezeichnete die Bf als „Chefin“.

(6) Zeugenvernehmung EL vom 10. Februar 2014 (gleicher Inhalt wie 5)

(7) Zeugenvernehmung EL vom 29. März 2014 (PI)

- EL übte ihre Tätigkeit im Massagebetrieb in L 10 Monate lang aus; ab Dezember 2013 war sie in V tätig
- die Beschäftigung wurde aufgrund der Vermittlung ihres Mannes aufgenommen, der die Bf fragte ob sie eine Masseurin für Chinamassagen brauchen könne

- als Qualifikation wurde eine dreimonatige Schule für Massage in China angeführt
- die Preise wurden mit € 100,00 für eine Stunde und € 70,00 für eine halbe Stunde angegeben, wovon die Bf € 40,00 bzw. € 30,00 bekam
- die Anwendung bestimmter Praktiken wurde von der Bf nicht vorgegeben
- es wurde angegeben, dass EL nur zu vereinbarten Terminen ins Institut kam und keine anderen Mädchen gesehen hat
- Inserate für EL wurden von der Bf geschaltet und von EL bezahlt
- Termine für EL wurden von der Bf vereinbart
- den letzten Kontakt zur Bf hatte EL ca. einen Monat vor dieser Aussage

(8) Amtsvermerk des LKA für NÖ bezüglich der Einvernahme von EL am 10. Februar 2014

- die Einvernahme wurde in Ermangelung eines Chinesisch-Dolmetschs teilweise in deutscher, teilweise in englischer Sprache und unter Zuhilfenahme eines Übersetzungsprogrammes (Chinesisch) geführt
- EL konnte der Einvernahme folgen, hatte aber offensichtlich Angst, dass ihr Mann von der Vornahme sexueller Handlungen erfahren könnte; dieser Eindruck entstand, weil EL mehrmals darum bat, die Vornahme der sexuellen Handlungen nicht schriftlich zu erfassen, da ihr Mann sonst böse sein würde
- es wurde darauf hingewiesen, dass sexuelle Handlungen von EL sowohl angeboten (siehe dazu auch Amtsvermerk der Landespolizeidirektion vom 10.2.2014) als auch vorgenommen wurden (siehe dazu die Niederschrift der Polizeiinspektion V vom 10. Februar 2014, 19:10 - 19:45 Uhr – Vernehmung von WH).

(9) Protokoll Zeugenvernehmung GL vom 20. Februar 2014

- GL übte ihre Tätigkeit im Massagebetrieb nur nach Terminvereinbarung aus
- der Kontakt zur Bf wurde über Bekannte hergestellt
- die Befragte arbeitete im Massagebetrieb, weil sie Kunden hatte, die nicht ins Laufhaus kommen wollten; sie war immer allein im Lokal
- die Tätigkeit bestand nur in „body to body“ Massage
- gelernt hatte sie das Massieren von einer Freundin
- die Preise wurden mit € 100,00 für eine Stunde und € 70,00 für eine halbe Stunde angegeben, wovon die Bf. € 40,00 bzw. € 30,00 bekam (in ein Kuvert gegeben und in den Briefkasten geworfen)
- bestimmte Praktiken wurden von der Bf nicht vorgegeben
- Inserate hat die Befragte selbst geschaltet, Termine wurden von ihr selbst vereinbart
- den letzten Kontakt zur Bf hatte GL eine Woche vor dieser Aussage

(10) Niederschrift Vernehmung WH vom 10. Februar 2014

- telefonische Anfrage im Jänner 2014 aufgrund eines Inserates, bei der auch die Möglichkeit der Vornahme sexueller Handlungen von der Bf bestätigt wurde
- Besuch des Instituts am 10. Februar 2014 ohne telefonische Terminvereinbarung
- die Bf empfing den Kunden
- nach Inanspruchnahme auch sexueller Dienstleistungen bezahlte der Kunde direkt bei der Erotikmasseurin EL € 100,- für eine Stunde.

(11) Bericht der PI aus V an die BH A

- welche Arten der Massage und welche Masseurinnen auf der Homepage des Massagebetriebes angeboten und beworben wurden
- der Betrieb wurde bis zur behördlichen Schließung 2013 in L geführt; für den Standort V wurde beginnend mit 1. November 2013 das Gewerbe „Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw. energetischen Ausgewogenheit ...“ angemeldet
- es wurde in einer Tageszeitung unter der Rubrik „Clubmassage“ inseriert; als Masseurinnen waren J und TL genannt, ab 6. Februar 2014 als „neu“ auch noch A und D.

(12) Abschlussbericht der PI aus V an die Staatsanwaltschaft:

Zur Einvernahme von EL am 10. Februar 2014 wurde ausgeführt, dass deren Rechtsanwalt vorbrachte, EL verstehe die deutsche Sprache nur schlecht und kenne daher, da sie ohne Dolmetscher einvernommen wurde, das Protokoll nicht; bei der neuerlichen Einvernahme am 29. März 2014 fungierte der Gatte als Dolmetscher, wobei er in derselben Art und Weise mit seiner Gattin sprach, wie die Beamten bei der Einvernahme vom 10. Februar 2014.

Weiters vorgelegt wurden u.a. die handschriftlichen Vereinbarungen der Bf mit EL und GL und der Mietvertrag betreffend V sowie vereinzelt Kalenderaufzeichnungen zu den vereinbarten Terminen.

Aus den handschriftlichen Vereinbarungen ging hervor, dass EL ab 15. Dezember 2013 für 6-16 Stunden wöchentlich und GL ab 3. Januar 2014 für 8-12 Stunden wöchentlich als selbständige Erotikmasseurinnen beschäftigt und kein Sex angeboten wurde.

Im Mietvertrag vom 8. September 2013 wurde u.a. vereinbart, dass die Räumlichkeiten nur zu geschäftlichen Zwecken genutzt werden durften (Pkt. 2), das Mietverhältnis mit 15. November 2013 begann (Pkt. 6) und eine weitere Unter Vermietung nicht zulässig war (Pkt. 10).

Die Kalenderaufzeichnungen wurden nur vereinzelt aufgefunden. Dabei fanden sich auch Aufzeichnungen, die im Monat August 2014 eingetragen waren. Zu diesem Zeitpunkt war der Betrieb allerdings bereits wieder geschlossen. Die Eintragungen wurden allem Anschein nach nicht zum richtigen Datum gemacht.

h. Vorgelegt habe man auch die handschriftlichen Vereinbarungen mit EL und GL, den Mietvertrag und vereinzelte Kalenderaufzeichnungen zu den vereinbarten Terminen.

i. Beweiswürdigung zu den teilweise widersprüchlichen Aussagen:

(1) Aussagen gebe es zu einer Eröffnung erst zu Anfang 2014, aber auch zu einer bereits Mitte Dezember 2013 stattgefundenen Eröffnung.

(2) Preise: Die Preise von 70,00 € für eine halbe Stunde und 100,00 € für eine Stunde seien durch die Aussagen der Polizei, des Zeugen WH und der Damen EL und GL bzw der Bf. bestätigt worden. Die davon abweichenden Angaben der Bf. im Protokoll der PI aus V vom 10. Februar 2014 und von EL in der Niederschrift der PI aus V vom 10. Februar 2014, würden aufgrund der obgenannten Aussagen als weniger wahrscheinlich erscheinen.

(3) Terminvereinbarungen: Die Bf. habe am 10. Februar 2014 in der Niederschrift bei der FinPol angegeben, dass die Termine über telefonische Kontaktaufnahmen ausschließlich von ihr vermittelt worden seien. Diese Aussage sei durch die Angaben von EL, dem ermittelnden Abteilungsinspektor und dem Zeugen WH gestützt worden. Die abweichende Aussage der Bf., dass sie nur die Terminvereinbarungen für den Massagebetrieb und EL vornehme, die Damen GL und andere ihre Termine jedoch selbst vereinbarten, entspreche scheinbar nicht den Tatsachen, da der Abteilungsinspektor im Amtsvermerk vom 10. Februar 2014 angegeben habe, dass für bestimmte Personen auch telefonisch Auskünfte erteilt worden seien. GL habe angegeben, dass sie ihre Termine selbst vereinbart habe, wobei sie ebenfalls angegeben habe, seit Ende Januar erst vier Termine gehabt zu haben.

Als wahrscheinlich sei daher angesehen worden, dass die Termine grundsätzlich die Bf. vereinbart habe, die den Telefondienst erledigte. Vereinzelt seien Termine auch von der Dame selbst vereinbart worden.

j. (1) Die Bf. habe im Zeitraum März 2011 bis Juli 2013 in L ein Institut betrieben. Nach Schließung des Instituts 2013 habe sie ab November 2013 Räumlichkeiten in V angemietet. Mitte Dezember habe sie das Institut dort neu eröffnet und bis zur Kontrolle am 10. Februar 2014 betrieben.

(2) Die Termine seien ausschließlich von der Bf. vereinbart worden. Die Damen habe die Bf. ausgewählt und sie habe Inserate geschaltet. Keine der Damen habe eine Gewerbeberechtigung gehabt. Die Bf. sei von den beschäftigten Damen als „Chefin“ bezeichnet worden.

(3) Im Internet sei das Institut beworben worden, die Erstellung der Homepage habe die Bf. beauftragt. In den Zeitungen habe sie Inserate („Clubmassagen“) geschaltet.

(4) Die telefonischen Terminvereinbarungen und die Vermittlung der Kunden habe die Bf. erledigt. Aufzeichnungen (Kalendereinträge) dazu wurden nicht aufbewahrt.

(5) Die Bf habe Räumlichkeiten, Massagetische, Duschen, Pflege- und Reinigungsmittel und Arbeitsmäntel zur Verfügung gestellt.

(6) Die Preise seien von der Bf. festgelegt worden.

k. zur Wiederaufnahme des Verfahrens: Erst im Rahmen der Außenprüfung sei dem Finanzamt durch Vorlage der Aufzeichnungen bekanntgeworden, dass Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt worden seien. Durch Einsichtnahme in die Niederschriften der polizeilichen Kontrolle und weitere vorgelegte Unterlagen (zB Mietvertrag) und die handschriftlichen Vereinbarungen der Bf. mit den Masseurinnen, sei der Finanzverwaltung der tatsächliche Geschäftsablauf in den beschwerdegegenständlichen Jahren bekannt geworden. Ein Wiederaufnahmegrund für USt und ESt 2011 und 2012 sei damit gegeben.

I. Zurechnung der gesamten Umsätze an die Bf. als Betreiberin des Studios:

(1) Maßgeblich für die Zurechnung der Einnahmen an die Studiobetreiberin sei, ob die Bf. nach außen auftrete und die wesentlichen Entscheidungen betreffend Organisation und innere Abläufe getroffen habe. Das Gesamtbild des Auftretens ergebe, dass die Bf. als alleinige Betreiberin des Instituts hervorgetreten sei.

(2) Vereinzelte selbst geschaltete Inserate der Damen stünden dieser Beurteilung nicht entgegen. Der Bf. seien daher die gesamten Einnahmen als Umsätze zuzurechnen. Ein Eingehen auf die Frage, ob ein Dienstverhältnis zwischen der Bf. und den Damen vorliege, habe sich erübrigkt.

5. Mit Schreiben vom 23. Oktober 2015 wurde die Vorlage der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2013, Umsatzsteuer 2011 bis 2013, Umsatzsteuer Festsetzung 1-3/2014 und Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatz- und Einkommensteuer 2011 bis 2012 an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Es wurde zusätzlich der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat gestellt.

6. Am 3. November 2015 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

a. Am 22. Mai 2017 wurde der Sachverhalt mit der steuerlichen Vertretung und der Bf. besprochen.

Mit Schreiben vom 22. Mai 2017 erfolgte die Ladung zur mündlichen Verhandlung des Senats am 7. Juni 2017.

b. Mit Schreiben vom 24. Mai 2017 (eingelangt am 30. Mai 2017) wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

Die Bf. hat zwei Massagesalons betrieben und – wie in den rechtlichen Erwägungen ausführlich erläutert – auch das Geschehen „nach außen“ in besonderem Ausmaß bestimmt.

C. Rechtslage

Nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Nach § 4 Abs 1 wird der Umsatz 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 nach § 4 Abs 3 UStG Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt (durchlaufende Posten).

Gemäß § 184 BAO seien die Grundlagen für die Abgabenberechnung zu schätzen, wenn Bücher oder Aufzeichnungen, die nach den Abgabenvorschriften zu führen seien, nicht vorgelegt werden könnten.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2011 und 2012:

a. Gem. § 303(4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zb. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH v. 8.3.1994, 90/14/0192).

Es genügen außerdem für eine amtswegige Wiederaufnahme schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Selbst die Tatsache einer dreißigjährigen Gebäudenutzung mit Verlusten hindert eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen (VwGH vom 24.9.1986, ZI. 84/13/0039).

b. Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht kein Zweifel, dass die Finanzbehörde - entgegen der Rechtsansicht der Bf - ausreichende Gründe für die Wiederaufnahme angeführt hat:

(1) Die Bf. hat in der Beschwerde dargelegt, dass die Wiederaufnahme aus dem Blickwinkel der fortduernden Kenntnis der Umstände, welche die Bf. in den Abgabenerklärungen offengelegt habe, als nicht gerechtfertigt erscheine.

(2) Im Bericht der BP (ohne Datum) wird im Punkt "Prüfungsabschluss" ausgeführt, dass die Feststellungen laut Niederschrift eine Wiederaufnahme erforderlich machen. In der Niederschrift vom 10. September 2014 wird verwiesen auf

- den Besuch des „Scheinfreiers“ (Polizeibeamter) vom 10. Februar 2014,
- die Zeugeneinvernahme eines Gastes,
- die Feststellungen über Betriebsusancen (zB Einschaltung Tageszeitung, Internetseite usw.)

sowie auf diverse Aufzeichnungsmängel.

Die angeführten Umstände haben für die BP deutlich gemacht, dass die Bf. einen weit über den Vermietungsstatus hinausgehenden Einfluss auf das "betriebliche Geschehen" der „Massage“ hatte. Es liegen daher sehr wohl neue Tatsachen vor: So sind zB die Erstellung der Homepage, der Telefondienst der Bf. und die von ihr geschalteten Inserate reale (neue) Fakten. Deren Vorhandensein ist auf die zu erhebenden Fragen zu beziehen. Wenn aus diesen nicht wegzuleugnenden Fakten vom Betriebsprüfer der Schluss gezogen wurde, dass die Bf. eine beherrschende Stellung im Betrieb haben muss, steht diese Schlussfolgerung nicht außerhalb der Denkgesetze.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist aus diesen Gründen gerechtfertigt, die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

2. Zurechnung der Umsätze an die Inhaberin des Massagesalons:

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

(2) Mit den VwGH-E vom 15.6.2005, 2002/13/0104 und vom 22.9.2005, 2003/14/0002 (denen eine Reihe weiterer einschlägiger Erkenntnisse gefolgt ist) wurde klargestellt, dass bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Umsätze der Damen dem Betreiber der Lokalität zuzurechnen sind.

(3) In den zuvor genannten VwGH-Entscheidungen wurden (zunächst) für Barbetriebe mit Separees jene Grundlagen dargestellt, die zur Zurechnung der Umsätze an den Betreiber der Lokalität führen (s dazu Laudacher, SWK 32/2005, S 899):

- Die Leistung des Barbetreibers besteht darin, dass er die Gelegenheit zum Separeebetrieb anbietet. Der Lokalbetreiber steht daher nicht außerhalb eines nur zwischen den Mädchen und den Gästen stattfindenden Leistungsaustausches. Dass Leistungen (wie zB das Inkasso) durch "Erfüllungsgehilfen" erbracht werden, hindert die Umsatzzurechnung an den Betreiber nicht.
- Entscheidend ist die Gestaltung des Betriebes und ob die Prostituierten mit dem Betreiber eine Vereinbarung treffen, die Gäste zu animieren. Dabei werden zwischen den

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

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

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

(4) Die bezeichneten Voraussetzungen für eine Zurechnung der Umsätze an den Betreiber der jeweiligen Lokalität wurden in einer Reihe von Entscheidungen von UFS und VwGH (E vom 24.1.2007, 2003/13/0138 zu einer Bar; E vom 20.5.2010, 2006/15/0290 zu einer angeblichen bloßen "Vermietung) bestätigt und damit diese Rspr weiter verfestigt. In VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, stützt sich die Behörde bei der Umsatzzurechnung darauf, dass die Betreiberin die Räumlichkeiten samt Ausstattung zur Verfügung stellte, die Organisation (Zimmereinteilung des Betriebes) in der Hand hatte und für die regelmäßige Anwesenheit der Prostituierten sorgte. Zudem hätten die Prostituierten auch keine Rechnungen bezüglich der weitergegebenen Entgelte gelegt. Nach VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135 ergibt sich das Vorhandensein einer entsprechenden Organisation schon aus der Bewilligung zum Betrieb eines "Zimmerbordells" an dem in der Bewilligung genannten Standort. Bezuglich der UFS-Judikatur wird zB auf UFS 2.8.2006, RV/1546-W/04 verwiesen, wo der Betreiber nur Mieterlöse erfasste, die Behörde aber aufgrund der strikten Einordnung der Damen in den Geschäftsbetrieb (Preisregelung, Kontrolle Geschäftsgang usw.) und dem Auftreten von kontrollierenden Personen als "Chef", von einer notwendigen Zurechnung der Umsätze an den Lokalbetreiber ausging.

b. Die vorangehend angestellten Überlegungen gelten auch für Massagebetriebe:

- Der Entscheidung des UFS vom 23.11.2007, RV/0230-L/07 ist zu entnehmen, dass Umsätze die im Rahmen eines Massagestudios von den Masseusen erbracht werden, dem Betreiber des Massagestudios zuzurechnen sind.
- Zu Tantramassagen, die in Wohnungen angeboten wurden, hat der UFS ebenfalls festgestellt, dass die Umsätze der angeblichen "Wohnungsvermieterin" zuzurechnen

waren, weil diese Dienstleistungen und Räume zur Verfügung stellte, für den reibungslosen Ablauf gesorgt hat, die Werbung unter dem Namen des Clubs betrieben hat und auch das erforderliche Personal organisierte. Sie ist damit als Inhaberin der Clubs den Kunden gegenübergetreten (UFS 9.2.2005, RV/1141-L/04).

- In der Entscheidung des UFS vom 20.1.2012, RV/0592-L/11 zu einem Massagestudio (Beschwerde beim VwGH mit Beschluss vom 5. September 2012 abgelehnt) wird ausgeführt:

„Merkmal einer überwiegend durch Lokalbesitzer/Studiobetreiber nach außen hin erfolgenden Leistungserbringung ist, dass diese alle wichtigen Funktionen des "Betriebes" in der Hand haben. In der Regel wird ein "Haus", in dem (sexuelle) Dienste unterschiedlichen Grades angeboten werden, von einem als "Chef" auftretenden Inhaber (oder einer Inhaberin) geführt und gemanagt. Nach VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199 ist für die Frage, ob die bloße Vermietung von Grundstücken (wie von der Bf. behauptet) vorliegt oder ein Gewerbebetrieb, entscheidend, ob den Prostituierten Wohnungen im Wesentlichen "passiv" überlassen wurden oder ob durch Maßnahmen oder Einrichtungen eine Organisation geschaffen bzw unterhalten wurde, die die gewerbsmäßige Unzucht der Bewohnerinnen gefördert hat. Übertragen auf den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass es darauf ankommt, ob die Wohnungen nur passiv zwecks "Massagen" vermietet wurden oder der Besitzer der Wohnungen die "erotischen Massagen" aktiv im Rahmen seiner Organisation herbeigeführt hat. Die Dominanz des Inhabers ist insbesondere aus den Zeugenvernehmungen und Feststellungen bzw Beobachtungen der Betriebsprüfung abzuleiten.“

In der Folge wird aus verschiedenen Umständen auf die Tragung des Unternehmerrisikos durch den Gewerbeinhaber geschlossen:

- (1) Wohnung und Aufenthaltsraum zur Verfügung gestellt
- (2) Inhaber wird als „Chef“ wahrgenommen
- (3) Mietvertrag für gewerbliche Zwecke
- (4) Tätigkeit im Rahmen von „Geschäftszeiten“
- (5) Diktion der Preisgestaltung
- (6) Kontrolle der Terminplanung (Kundenkontakt)
- (7) Werbeeinschaltungen des Studios
- (8) Inhaber sucht Mädchen aus
- (9) Sonstige Tätigkeiten.

c. Ein umfassendes Auftreten der Inhaberin nach außen und der Aufbau einer Organisation zur Ermöglichung des Zusammentreffens von Masseurinnen und Kunden ist auch im vorliegenden Fall aufgrund der Niederschriften und Aussagen zu anzunehmen:

- (1) Zurverfügungstellung:

Die Bf. stellt **Räume, Duschkabinen, Pflege- und Putzmittel sowie Mäntel** zur Verfügung.

(2) Wahrnehmung als „Chef“:

EL bezeichnet die Bf. als Chefin: „**Die Chefin arbeitet selbst nicht.** Die Preise waren dieselben wie in L. Eine Stunde Euro 100 und eine ½ Stunde Euro 50. **Davon hat die Chefin pro Stunde 40,00 € und von der halben Stunde 30,00 € erhalten**“ (Niederschrift EL vom 10. Februar 2014; 19:30 Uhr).

(3) Mietvertrag:

Die Bf. hat eine Gewerbeberechtigung, der von ihr abgeschlossene **Mietvertrag bezieht sich auf „Geschäftszwecke“**.

(4) Geschäftszeiten:

In der Niederschrift vom 10. Februar 2014 mit der Bf. werden **tägliche Öffnungszeiten von 10.00 Uhr bis 22.00 Uhr** angegeben, die auch noch nach Bedarf geändert werden können. Manchmal wird auch am Samstag „gearbeitet“.

(5) Preisgestaltung:

In den Studios werden von sämtlichen Masseurinnen dieselben Preise (70,00 € und 100,00 €) verlangt, wovon der festgelegte Anteil (30,00 € und 40,00 €) an die Bf. weitergegeben wird, sodass von einer Preisvorgabe auszugehen ist. In der Beschuldigtenvernehmung vom 14. Februar 2014 (13:18 Uhr), wird sogar dezitiert von der Bf. angeführt: „**Die Preise für die Massagen habe ich vorgegeben.**“

(6) Terminplanung:

Die Termine werden überwiegend von der Bf. durch Herstellung der telefonischen Kontakte kontrolliert (Niederschrift mit der Bf. am 10. Februar 2014):

„Die Kunden kontaktieren mich telefonisch, in weiterer Folge frage ich einige der Damen, ob sie zu diesem Zeitpunkt auch Zeit haben oder an diesem Tag im Betrieb sind. Diese Info gebe ich dann telefonisch an die anfragenden Kunden weiter. **Die Herstellung der Kontakte erfolgt ausschließlich durch mich.**“

Nur vereinzelt kümmern sich die Masseurinnen selbst um ihre Kundenanbahnungen (zB GL – Niederschrift 20. Februar 2014). Auch der von der Polizei befragte Kunde WH gibt an, dass er eine „Dame mit österreichischem Dialekt“ (Bf.) telefonisch erreicht hat und von ihr bei der Ankunft an eine Asiatin weitervermittelt worden ist.

(7) Werbeeinschaltungen:

Die **Homepage wurde von der Bf. errichtet** (Beschuldigtenvernehmung Bf vom 14. Februar 2014). Die Bf. nimmt den **Beitrag von den Masseurinnen, der für die Werbung ist, welche ausschließlich die Bf. gemacht hat** (Beschuldigtenvernehmung vom 10. Februar 2014). Die Bf. schaltet Inserate immer mit demselben Wortlaut. **Für den Massagesalon wird das von der Bf. bezahlt**, wo für die Mädchen inseriert worden ist,

bezahlen diese das anschließend selbst (Beschuldigtenvernehmung Bf. vom 14. Februar 2014). GL hat die Inserate selbst gemacht (Niederschrift vom 20. Februar 2014).

(8) Personalauswahl:

Nach der Beschuldigtenvernehmung mit der Bf. vom 10. Februar 2014 (21:17 Uhr) haben in knapp 10 Jahren 40 verschiedene Frauen bei ihr gearbeitet. **Sie ist zu den Frauen gekommen, indem sie in den Tageszeitungen Inserate betreffend Erotikmassage geschaltet hat.**

(9) Sonstige Tätigkeiten:

Laut Amtsvermerk der Landespolizeidirektion vom 10. Februar 2014 hat die Bf. den eintreffenden „**Scheinfreier**“ darauf hingewiesen, er müsse noch „**10-15 Minuten warten, weil EL einen Kunden habe**“. Sie teilte am Telefon auch mit, dass „H erst morgen kommen werde“. Auf Anfrage, was es alles gebe, antwortete sie, „komm erst einmal her und lass dich überraschen“.

Das BFG geht daher aufgrund der gesamten von der Polizei erhobenen Umstände von einer alle wichtigen Funktionen innehabenden Stellung der Bf. im Massagesalon aus.

3. Schätzung der Bemessungsgrundlagen:

- a. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nach dem vorab Gesagten die Umsätze der Bf. zuzurechnen sind, weil diese umfassend nach außen hin tätig wird und damit die Voraussetzungen der Zurechnung nach der Rspr von BFG und VwGH erfüllt.
- b. Die Schätzungsberichtigung nach § 184 BAO ergibt sich daraus, dass die Bf. Aufzeichnungen geführt hat, die anschließend weggeworden wurden. Aufzeichnungen und Kalender, denen die Kundenfrequenz zu entnehmen ist, stellen Grundaufzeichnungen dar, die aufbewahrt werden müssen.
- c. Die nicht vollständig erfassten Einnahmen (Umsätze) sind durch die Schätzung der Bemessungsgrundlagen abgegolten. Ein zusätzlicher Sicherheitszuschlag findet keinen Platz.
- d. Die Zuschätzungen sind im Umsatzsteuerbereich wie folgt vorzunehmen:

(1) Parameter 2012

- Veranschlagte Wochen (bei Miteinbeziehung von Krankheiten, sonstige Abwesenheiten) 50 (statt bisher 52).
- Prinzipiell 5-Tagewoche.
- Die zusätzlichen Samstage werden mit 25 (50% von 50 Wochen) angenommen, also jede zweite Woche (bisher 40).
- der Durchschnittspreis von 85,00 € ist korrekt, da auch den spärlich vorhandenen Kalenderblättern eine ca. 50%ige Verteilung der einstündigen und halbstündigen erotischen Massage-„Sitzungen“ zu entnehmen ist.

- Das Jahr 2012 wird als Ausgangsbasis für die anderen Jahre herangezogen (wie bisher), im Jahr 2014 wird der geschätzte Umsatz nur zu 2/3 angesetzt, weil nach den Angaben der Bf. die Anzahl der Masseusen hier schon sehr gering war.

Damit ergibt sich nachstehende Berechnung für 2012:

50 (52-2) Wochen x 5 Tage = 250 x 3 (Massagen) = 750 Massagen + 25 Massagen (aus Wochenenddiensten) = 775 Massagen x 85,00 € (Durchschnittspreis) = 65.875,00 € brutto. Die Nettozuschätzung beträgt 54.895,83 €, gerundet 54.000,00 €.

(2) Für 2011: Umrechnung des Jahresbetrages 54.895,83 € auf 10 Monate = 45.746,52 €, gerundet 45.000,00 €.

(3) Für 2013: Umrechnung des Jahresbetrages 54.895,33 € auf 8 Monate = 36.597,22 €, gerundet 36.000,00 €.

(4) Für 2014: Umrechnung des Jahresbetrages 54.895,33 € auf 2 Monate = 9.149,30, gerundet 9.000,00 €, davon 2/3 = 6.099,53 €, gerundet 6.000,00 €.

e. Berechnungen zur Einkommensteuer:

Betriebsausgaben

	2011	2012	2013
Umsatz netto bisher	16.700,00	23.916,63	17.399,98
Schätzung	45.000,00	54.000,00	36.000,00
Differenz	28.300,00	30.083,37	18.600,02
20% Umsatzsteuer	5.660,00	6.016,67	3.720,00
Betriebsausgabe	33.960,00	36.100,04	22.320,02

Gewinnermittlung

	2011	2012	2013
Gewinn vor BP	833,95	-2.125,90	550,13
Einnahme	28.300,00	30.083,37	18.600,02
Ausgabe	-33.960,00	-36.100,04	-22.320,02
Summe	-4.826,05	-8.142,57	-3.169,87
Betriebsergebnis	-4.826,00	-8.143,00	-3.170,00

4. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid 1-3/2014 erstreckt sich gemäß § 253 BAO auf den am 15. Januar 2016 ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2014.

Die Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen, die Bemessungsgrundlagen waren abzuändern.

E. Zulassung zur Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis folgt der umfangreichen Rspr des BFG (UFS) sowie VwGH zur Umsatzsteuerpflicht von Bordellen und Massagesalons. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Linz, am 6. Juni 2017