



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CBA-GmbH, W, vertreten durch Mag.Walter Heissig, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1100 Wien, Puchsbaumgasse 25-27, vom 30. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 20. Mai 2005 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Februar 2003 bis 31. März 2003 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGf, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die CBA-GmbH (Berufungswerberin, Bw.) mit Standort in W wurde am 7.März 2005 von Kontrollorganen für illegale Arbeitnehmerbeschäftigung (KIAB) besucht. Im Zuge dieser Kontrolle wurde festgestellt, dass zwei weibliche Personen nämlich Frau AS und Frau LV im Lokal als Animierdamen tätig waren. Die beiden Personen gaben an seit 3 Tagen im Lokal der Bw beschäftigt zu sein. Zur Frage der Entlohnung wurde von den beiden Damen ausgesagt, dass diese € 20.- (AS) bzw. € 80.- (LV) betrage. Der Chef des Lokals heiße "M" ihre Privatkleidung werde hinter der Theke aufbewahrt.

Aufgrund dessen erließ das Finanzamt einen Festsetzungs- und Haftungsbescheid für die Monate 2-3/2005 betreffend Lohnsteuer € 1.159,20, Dienstgeberbeitrag (DB) € 352,56 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) € 34,67, wobei als Bemessungsgrundlage von einem

Stundenlohn von € 7.- netto bei einem 8-Stunden Arbeitstag und 30 Arbeitstagen pro Monat je Animierdame ausgegangen wurde.

Gegen diesen Bescheid wurde rechtzeitig Berufung erhoben und ausgeführt, dass beide Damen als Selbständige tätig wären und Dienstverhältnisse nicht vorlägen, weil die erforderlichen Merkmale wie Entgeltlichkeit, Arbeitspflicht usgl. nicht gegeben seien. Den Damen sei lediglich gestattet sich während der Öffnungszeiten im Lokal aufzuhalten und Gastgespräche zu führen. Eine Rechtsbeziehung zur Bw liege nicht vor.

Gleichzeitig wurde die Rechtfertigung des Geschäftsführers des Lokals der Bw vorgelegt, in welchem gleichartig ausgeführt wird und die Anmeldungen der beiden Animierdamen bei ihren jeweils zuständigen Finanzämtern und der Sozialversicherung.

Mit abweisender Berufungsvorentscheidung wird ausgeführt, dass die beiden Damen ausgesagt hätten, dass sie einen Lohn für ihre Tätigkeit erhalten würden bzw. der Chef "M" heiße.

Entscheidend für die Beurteilung als Dienstverhältnis sei die organisatorische Eingliederung in den Betrieb, welche unbestritten gegeben sei, da die beiden Damen während der Öffnungszeit in der Bar angetroffen worden seien und diese Tätigkeit auch nur während der Öffnungszeiten möglich sei.

Die Anmeldungen beim Finanzamt und zur Sozialversicherung seien erst nachträglich erfolgt, weshalb die Annahme nahe liege, dass die Bestimmungen über Beschäftigungs- bzw. Arbeitsbewilligungen umgangen werden sollten.

Überdies seien die Unterlagen hinsichtlich des voraussichtlichen Gewinnes betreffend Frau LV widersprüchlich und wird überdies die Bezeichnung als Gesellschaftsdame als unrichtig gerügt.

Gemäß § 184 BAO habe die Finanzbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen wären, die für die Schätzung von Bedeutung wären. Jeder Schätzung sei eine gewisse Ungenauigkeit immanent, weshalb jeder der zur Schätzung Anlass gebe, die damit verbundene Unsicherheit hinzunehmen habe.

Im rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz wird darauf hingewiesen, dass die beiden Animierdamen die deutsche Sprache nicht gut beherrschten und daher Differenzierungen der Art "...ich arbeite derzeit für die A-Bar" bzw. "...ich arbeite derzeit in der A-Bar" nicht möglich sein dürften. Wenn es den beiden Animierdamen möglich sei, den Gast dazu zu bewegen ihnen für irgendwelche Leistungen Geld zu geben, handle es sich dabei nicht um einen Lohn.

Hinsichtlich der organisatorischen Eingliederung der beiden Frauen in den Betrieb der Bw wird ausgeführt, dass diese keineswegs wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, unstrittig sei. Den Damen sei gestattet sich während der Öffnungszeiten in der Bar aufzuhalten, es bestehe aber keine Verpflichtung dies zu tun.

Die Berufungsvorentscheidung beziehe sich überdies auf eine durch Erhebungen ermittelte erfolgsunabhängige Entlohnung durch den Arbeitgeber, es sei jedoch nicht nachvollziehbar um welche Erhebungen es sich dabei gehandelt haben solle.

Diese Erhebungen seien schon deshalb nicht möglich gewesen, da es sich weder um eine erfolgsabhängige noch um eine erfolgsunabhängige Entlohnung gehandelt habe, sondern gar keine Entlohnung stattgefunden habe.

Die Anmeldungen zur Sozialversicherung und zum Finanzamt seien tatsächlich erst nach der Kontrolle durch die KIAB erfolgt, dies sei jedoch nur ausnahmsweise geschehen, üblicherweise erfolge die Anmeldung vor Aufnahme der Tätigkeit.

Die gerügte unrichtige Berufsbezeichnung entspreche der heutigen Verkehrsauffassung und sei überdies irrelevant.

Im Zuge des Aktenstudiums konnte vom UFS folgender Sachverhalt ermittelt werden:

Das Finanzamt hat im Schätzungswege Bemessungsgrundlagen für nichtselbständige Tätigkeit für zwei Animierdamen festgelegt, welche während der Öffnungszeit im Betrieb der Bw angetroffen wurden. Wie diese Bemessungsgrundlagen ermittelt wurden, lässt sich aus dem Akteninhalt in keiner Weise nachvollziehen. Die angenommene Bemessungsgrundlage steht mit den Aussagen der beiden Animierdamen und mit den Aussagen der Bw in Widerspruch. Eine Begründung wie diese Grundlagen ermittelt wurden ist weder dem Bescheid noch der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen.

Weiters wurde im gesamten erstinstanzlichen Verfahren unterlassen, das Vorbringen der Bw auf seine Richtigkeit zu untersuchen. Es wurden keine Erhebungen hinsichtlich der Frage getätigt, wie die Rechtsverhältnisse die beiden Animierdamen bzw. anderer in der Bar tätiger Damen zur Bw. ausgestaltet waren.

Ausgehend vom Faktum, dass die beiden Damen während der Öffnungszeiten angetroffen worden waren, wurde von einem Dienstverhältnis ausgegangen und die Bemessungsgrundlage ohne weitere Erhebungen und ohne erkennbare Wahrung des Parteiengehörs mit einem Stundenlohn von € 7.- geschätzt.

Gemäß § 115 Abs.1 BAO haben die Abgabenbehörden abgabepflichtige Fälle zu erforschen und die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§115 Abs 1 BAO). Entsprechend der amtswegigen

Ermittlungspflicht ist es ihre Aufgabe, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln (VwGH 14.12.1998, 94/17/0201).

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es somit, "Vermutungen" durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (VwGH 19.12.1990, 86/13/0100).

Unabhängig von der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Partei trägt die Abgabenbehörde damit die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann gemäß § 289 Abs 1 BAO, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274 BAO) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Ob nach der Aufhebung tatsächlich ein anders lautender Bescheid zu erlassen ist, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens ab

Aus Sicht des UFS hat damit zunächst das FA darzutun, auf welchen Sachverhalt und welche konkreten Ermittlungsergebnisse sich die Feststellungen der Behörde stützen.

Es genügt nicht, wenn der Bescheid lediglich das Ergebnis einer rechtlichen Würdigung enthält, nicht jedoch in der erforderlichen, einer nachprüfenden Kontrolle durch den Steuerpflichtigen und die Abgabenbehörde zweiter Instanz zugänglichen Weise dargestellt wird, auf welchen Sachverhalt sich die einzelnen Feststellungen stützen (VwGH 23.4.1992, 91/15/0153), welche Beweismittel herangezogen wurden und welche Ergebnisse die Würdigung der einzelnen Beweismittel erbracht hat (VwGH 26.5.1997, 96/17/0459).

Das Finanzamt hat ferner darzulegen, was es im Fall des Vorliegens allenfalls widerstreitender Beweisergebnisse bewogen hat, ein Beweismittel anderen Beweismitteln vorzuziehen bzw. gerade den von ihr angenommenen Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (VwGH 26.11.2003, 98/13/0173; uva.).

Es liegt im vorliegenden Fall kein eindeutig festgestellter Sachverhalt vor; eine Würdigung der vorliegenden Ermittlungsergebnisse ist diesbezüglich ebenfalls nicht erfolgt.

Vielmehr wären zur Feststellung des Sachverhaltes weitere Erhebungen nötig, wie z.B. die Einvernahme der betroffenen Animierdamen AS und LV sowie weiterer im Lokal tätiger/beschäftigter Personen und die Erhebung, wie die Einkunftszielung der Damen tatsächlich erfolgt. Es wäre zu fragen, ob eine Anwesenheitspflicht gegeben ist, wie viele Tage im Monat die Tätigkeit ausgeübt wird, wie die Entlohnung durch bzw. die Abrechnung mit der Bw erfolgt, da auch bei Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit allenfalls Provisionen an die Bw abzuliefern sein werden. Überdies wäre zu ermitteln wie hoch die täglichen Einnahmen der Animierdamen sind und welche Leistungen seitens der Bw mit einer allfälligen Entlohnung abgegolten sind und wessen Arbeitsmittel verwendet werden (Wer stellt die Arbeitskleidung zur Verfügung ?). Auch die Frage der persönlichen Weisungsgebundenheit wäre zu prüfen (z.B. Welche Dame welchen Gast zu betreuen hat). Ein weiteres wesentliches Sachverhaltselement stellt die Frage dar, ob die Animierdamen auch für andere Auftraggeber in anderen Lokalen tätig waren.

In Anbetracht der noch notwendigen Ermittlungen erachtet es die erkennende Behörde für angezeigt, die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Für die Zurückverweisung spricht zunächst, dass der Gesetzgeber die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung auch schon vor der Reform des Rechtsmittelverfahrens vorrangig dem Finanzamt auferlegt hat, da auch schon § 276 Abs. 3 BAO "alt" ausdrücklich die Berufungsvorlage erst nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen anordnete. Es kann nicht Aufgabe der Abgabenbehörde II. Instanz sein, umfangreiche Ermittlungstätigkeiten erstmals durchzuführen und den vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt zu ergründen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass das mit Wirkung ab dem 1.1.2003 reformierte Verfahren dem UFS als Rechtsmittelbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der UFS dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken. Es ist nicht Aufgabe des UFS, die erste Instanz von ihrer Aufgabe und Pflicht, den Sachverhalt zu ermitteln (§ 115 BAO), zu entlasten (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff). Es ist nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates, anstelle des Finanzamtes erstmals den Sachverhalt zu ermitteln und zu würdigen, wenn dies das Finanzamt zuvor - allenfalls auch unter Verletzung der Verpflichtung zur Wahrung des Parteiengehörs - unterlassen hat. (UFS Graz 20. 3. 2003, RV/0013-G/03)

Aufgrund der noch zu ermittelnden Sachverhaltselemente könnte hervorkommen, dass die Tätigkeit der Animierdamen wie von der Bw behauptet tatsächlich selbständige Einkünfte sind,

oder aber wie vom Finanzamt angenommen nichtselbständige Einkünfte darstellen. Sollte sich die Annahme des Finanzamtes als richtig herausstellen, wäre aber noch die Höhe der bezogenen Einkünfte und damit die Bemessungsgrundlage für die angefochtenen Abgaben zu ermitteln und die ermittelten Bemessungsgrundlagen, vor allem im Falle einer Schätzung, vor Bescheiderlassung der Bw zur Stellungnahme und Wahrung des Parteiengehörs zu übermitteln.

Der UFS machte von dem ihm eingeräumten Ermessen auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide insbesondere deshalb Gebrauch, da im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen für die Entscheidung so wesentlich sind und einen Umfang annehmen, der allein in einem Vorhalteverfahren oder Ermittlungsauftrag an das Finanzamt nicht mit einem vertretbaren Aufwand durchgeführt werden kann.

Wie oben dargestellt, sind nach dem derzeitigen Verfahrensstand und den noch notwendigen Ermittlungen mehrere Varianten des zugrundezulegenden Sachverhaltes denkbar, die auch zu unterschiedlichen rechtlichen Konsequenzen führen würden.

In jedem Fall würde die Einvernahme einer größeren Zahl von Zeugen, die Erhebung von Unterlagen sowie umfangreiche Erhebungen beim BW selbst erforderlich sein, die bei Ermittlung durch die Außendienstorgane des FA verwaltungsökonomisch und auch zeitlich kompakt durchgeführt werden können, die vom UFS aber nur mit wesentlich größerem zeitlichen Aufwand durchgeführt werden könnten.

Sollte das noch erforderliche Ermittlungsverfahren durch den UFS über Beauftragung durch das FA durchgeführt werden, wäre jede Feststellung seitens des Finanzamtes der Bw zur Gegenäußerung bekannt zu geben. Ausführungen, die von Seiten der Bw einlangen würden, wären der Amtspartei zur Gegenstellungnahme zu übermitteln und jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes müsste der BW zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Sollte das Verfahren zumindest teilweise durch Erhebungen des UFS durchgeführt werden, wären die Beweisergebnisse beiden Parteien zur Stellungnahme und wohl auch zur Gegenstellungnahme zu übermitteln.

Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern. Es erscheint daher zweckmäßig diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachholen zu lassen.

Auch Billigkeitsüberlegungen sprechen für die Durchführung dieses Verfahrens durch die erste Instanz, da nach §115 Abs 2 BAO den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Würde nun dieses Verfahren - auch im Hinblick auf die Frage der Höhe der geschätzten Bemessungsgrundlagen - erstmals vor UFS geführt, würde der Bw erstmals im Verfahren vor dem UFS Gelegenheit gegeben ihre Stellungnahmen

dazu abzugeben und ihr damit de facto eine Instanz genommen. Die Bw könnte nur im Verfahren vor dem UFS ihre Rechte geltend machen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. April 2007