



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0807-I/07

## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 22. Juni 2006 betreffend Haftung gemäß § 99 EStG 1988 für das Jahr 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

I) Die Berufungswerberin (Bw.), eine im Dezember 2004 gegründete GmbH, betreibt eine Nachtbar, in der Table-Dance angeboten wird. Mit Bescheid vom 22. Juni 2006 wurde sie für das Jahr 2005 zur Haftung für Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 im Betrag von 6.000 € herangezogen. In der Bescheidbegründung verwies das Finanzamt auf den Bericht vom 13. Juni 2006 über das Ergebnis einer Außenprüfung und im Prüfungsbericht wiederum auf die Niederschrift vom 3. Mai 2006.

Die (nicht unterfertigte) Niederschrift vom 3. Mai 2006 über die Schlussbesprechung der vom Finanzamt durchgeführten Lohnsteuer-, Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 14.12.2004 bis 31.12.2005 enthält dazu (lediglich) folgende Ausführungen:

*„Die Besteuerung der Tänzerinnen im Table-Dance Lokal erfolgte gemäß § 99 Abs. 1 EStG 1988 (BE) für den Zeitraum Dezember 2004 bis Dezember 2005.  
Nachforderung an BE für 2004: 500 €  
Nachforderung an BE für 2005: 6.000 €.*

Weiters wurde im Zuge der durchgeführten Schlussbesprechung vereinbart, dass für die Monate 1 bis 4/2006 monatlich 500 € an BE (gesamt für diesen Zeitraum 2.000 €) noch an das Finanzamt abzuführen sind bis zum 15. Mai 2006.“

II) In der Berufung vom 18. Juli 2006 wendete der anwaltliche Vertreter der Bw. gegen die Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 für das Jahr 2005 ein, tatsächlich seien die Table-Tänzerinnen selbständige Unternehmer. Vertragspartnerin der Bw. sei eine Agentur, die Table-Tänzerinnen auf selbständiger Basis in das Lokal der Bw. schicke. Der „Lebenssachverhalt“ stelle sich so dar, dass die Table-Tänzerinnen ihren Preis für einen Table-Dance selbst verhandelten und das Geld selbst kassierten. Die Bw. könne daher nicht verpflichtet werden, Aufzeichnungen zu führen und eine Abzugssteuer einzuhaben, da sie weder mit der Preisgestaltung noch mit dem Empfang von Geld etwas zu tun habe.

III) Mit Bescheid vom 22. September 2007 wurde die Bw. - im Anschluss an eine weitere Außenprüfung - für das Jahr 2006 als Arbeitgeberin zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer herangezogen; gleichzeitig wurden ihr der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschläge vorgeschrieben. Aus der Bescheidbegründung ergibt sich, dass das Finanzamt nunmehr von Dienstverhältnissen zwischen der Bw. (als Arbeitgeberin) und in ihrem Betrieb tätigen Table-Tänzerinnen (als Arbeitnehmerinnen) ausging. Auch dagegen wurde Berufung erhoben. Mit Vorlageberichten vom 13. November 2007 legte das Finanzamt beide Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen und ohne Durchführung weiterer Sachverhaltsermittlungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. September 2009, GZ. RV/0808-I/07, wurde der Bescheid vom 22. September 2007 (betreffend Lohnabgaben für 2006) gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

IV) Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten ergibt sich für das Streitjahr 2005 Folgendes:

a) Aktenkundig ist eine an das Finanzamt gerichtete schriftliche Anfrage einer (inländischen) Agentur vom 11. November 2004, in der ausgeführt wird, die Agentur habe mit 1. November 2004 die „Organisation des Showbetriebes“ beim Veranstalter X. (Anmerkung: dem Betriebsvorgänger und späteren Geschäftsführer der Bw.) übernommen. Aktenkundig ist weiters die Kopie einer mit 1.11.2004 datierten „vertraglichen Vereinbarung“ der Agentur mit einem (nicht namentlich genannten) Veranstalter über die „Vermittlung von selbständigen Showkünstlerinnen“ aus dem EU-Raum, die ein (unleserliches) Namenszeichen des Vermittlers, jedoch keine Unterschrift eines Vertragspartners (Veranstalters) enthält.

Aktenkundig ist demgegenüber auch ein Werkvertrag vom 9.8.2005, den die Bw. (als Auftraggeberin) mit einer „Showtänzerin“ abgeschlossen hat. Der Werkvertrag enthält eine Honorarvereinbarung des Inhaltes, dass die Bw. als Auftraggeberin der „Unternehmerin“ für die von ihr zu erbringenden Tätigkeiten und Showdarbietungen ein Entgelt in Höhe von 10 € pro Tag (ohne Umsatzsteuer) bezahle. Weiters wurde festgehalten, dass die Showtänzerin keine Prozente an den Getränken erhalte, jedoch verbleibe ihr das von den Gästen erhaltene Trinkgeld zur Gänze.

Aus den Ausdrucken diverser Buchhaltungskonten der Bw. sind Zahlungen für „Vermittlungsprovisionen Tänzerinnen“ (für Jänner und Februar 2005), aus dem Konto „Gästeunterhaltung“ aber auch Zahlungen für einzelne Tänzerinnen ersichtlich.

b) Aktenkundig sind polizeiliche Kontrollberichte und Auszüge aus dem zentralen Melderegister, aus denen sich entnehmen lässt, dass im Lokal der Bw. angetroffene, aus dem Ausland (zB Ungarn, Slowakei, Tschechien, aber auch aus der Ukraine sowie aus der Russischen Föderation) stammende Tänzerinnen wiederkehrend jeweils für einige Wochen einen Nebenwohnsitz in Österreich, u.a. in K., wo sich der Betrieb der Bw. befindet, hatten. Einige Frauen waren auch für längere Zeit oder sogar unbefristet mit (Haupt-)Wohnsitz in Österreich gemeldet.

c) Am 22. März 2006 fand eine Besprechung mit Y., der als Barkeeper im Betrieb der Bw. beschäftigt war und im September 2005 zum Geschäftsführer bestellt wurde, statt. Über die erteilten Auskünfte wurde am 23. März 2006 eine Niederschrift mit Y. aufgenommen. Darin heißt es unter anderem, die Einnahmen aus den Auftritten würden von den Tänzerinnen selbst kassiert. Auf der Bühne koste ein Auftritt 30 €, im Separee 40 €. An den Betreiber der Bar müssten sie von ihren Einnahmen nichts abliefern. Bestelle ein Kunde auf Grund ihrer Anregungen ein Getränk, werde diese Einnahme vom Betreiber der Bar kassiert. Die Tänzerinnen erhielten nichts vom Umsatz. Die „Einstellung“ der Tänzerinnen erfolge meist „durch Mundpropaganda“, dadurch werde keine Agentur benötigt. Die Tänzerinnen würden dazu angehalten, für die Versteuerung ihrer Einnahmen selbst zu sorgen. Am Ende des Monats bringe jede Tänzerin eine Liste, auf der vermerkt sei, wie oft sie im jeweiligen Monat gearbeitet habe, diese Liste werde vom Geschäftsführer kontrolliert und gegengezeichnet. Im Durchschnitt seien in den Wintermonaten 6 bis 10 Damen, in den Sommermonaten 3 bis 4 Damen „als Tänzerinnen beschäftigt“.

d) In einem Schreiben des Steuerberaters der Bw. an das Finanzamt vom 31. Mai 2006 wird auf die stattgefundene Schlussbesprechung im Rahmen der Lohnsteuer-, Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerprüfung der Bw. Bezug genommen, bei der im Beisein der in der

Niederschrift angeführten Personen eine Vereinbarung getroffen worden sei, wie die „Abrechnung“ der selbständig tätigen Tänzerinnen in Zukunft erfolgen solle. Als Eckpunkte seien „10 € Abzugssteuer pro Tänzerin/Abend und 80 € Bruttoumsatz pro Dame/Tag“ und die Führung bestimmter Aufzeichnungen genannt worden. Darüber sollte noch eine schriftliche Vereinbarung erstellt werden. „Auf Grund des Wunsches des Geschäftsführers nach Rechtssicherheit“ sei dieser Vereinbarung zugestimmt worden, wobei dann in Anlehnung an diese Vereinbarung für die Vergangenheit ebenso eine „Lösung“ gefunden worden sei. Die „Unterfertigung der Niederschrift für die Vergangenheit“ müsse mit der „schriftlichen Vereinbarung für die Zukunft“ gemeinsam erfolgen. Es werde daher nochmals ersucht, die getroffenen mündlichen Vereinbarungen in schriftlicher Form zu bestätigen.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2006 teilte das Finanzamt der Bw. hierauf mit, dass es, wie bei der Schlussbesprechung vereinbart, eine „pauschale Besteuerung“ von Table-Tänzerinnen mit 10 € Abzugssteuer je Tänzerin und Tag und 80 € Bruttoumsatz pro Tänzerin und Tag bewillige, wenn (im Einzelnen angeführte) Aufzeichnungen tagfertig geführt würden. Das Finanzamt halte ausdrücklich fest, dass diese Aufzeichnungen keinerlei Einfluss auf Aufzeichnungspflichten gegenüber anderen Behörden hätten und durch diese vereinfachten Aufzeichnungen und die pauschale Besteuerung der Table-Tänzerinnen das Vertragsverhältnis zwischen der Lokalbetreiberin und einer vermittelnden Agentur nicht beeinflusst werde.

V) Gemäß § 98 Abs. 1 EStG 1988 unterliegen unter anderem folgende Einkünfte der beschränkten Einkommensteuerpflicht:

- 1....
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist. Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist ...

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen durch Steuerabzug einbehalten (Abzugssteuer), wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.

Schuldner der Abzugssteuer ist der Empfänger der Einkünfte. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge (§ 100 Abs. 2 EStG 1988) und hat die einbehaltenen Steuerbeträge - nach näherer Regelung des § 101 EStG 1988 - an das Finanzamt abzuführen.

Unterliegt der Steuerpflichtige auf Grund eines inländischen Wohnsitzes oder seines gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 26 BAO), kommt eine Abzugssteuer nach § 99 EStG 1988 nicht in Betracht.

Knüpfen Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt, tritt diese zudem stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert (§ 26 Abs. 2 zweiter Satz BAO). In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Der Aufenthalt im Inland muss nicht innerhalb eines Kalenderjahres liegen und kann für kürzere Zeit unterbrochen werden (siehe dazu etwa Ritz, Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, Rz 20 ff zu § 26; Stoll, BAO-Kommentar, Band I, S. 339 ff; Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Band III A, Rz 11 zu § 1: die Unterbrechungen zählen dann allerdings für die Feststellung der sechsmonatigen Aufenthaltsdauer nicht mit).

VI) Offenkundig auf Grund einer bei der Schlussbesprechung (mündlich) getroffenen - rechtlich jedoch irrelevanten - Übereinkunft des Finanzamtes mit der Bw. über eine „Pauschalbesteuerung“ der Table-Tänzerinnen lässt der Bescheid vom 22. Juni 2006 jegliche Begründung vermissen. Die Erhebung einer auf § 99 EStG 1988 gestützten Abzugssteuer von (geschätzten) Einkünften von Table-Tänzerinnen mag zwar in der Verwaltungspraxis (aus verwaltungsökonomischen Gründen; siehe etwa SWI 2008, S. 191) üblich sein. Im Berufungsfall hat jedoch der anwaltliche Vertreter eine Abzugspflicht der Bw. im Grunde des § 99 EStG 1988 bestritten, weil sie nicht Schuldnerin der Einkünfte der (in ihrem Betrieb tätigen) Tänzerinnen sei. Es wäre daher Sache des Finanzamtes gewesen, konkrete Sachverhaltsfeststellungen zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 99 Abs. 1 Z 1 iVm § 100 Abs. 2 EStG 1988 zu treffen. An Hand der derzeitigen Aktenlage ist nicht einmal nachvollziehbar, wie das Finanzamt den „Pauschalbetrag“ an Abzugssteuer (von 6.000 €) ermittelt hat bzw. von welchen (im Bescheid nicht dargestellten) Bemessungsgrundlagen dabei ausgegangen wurde. Ob und gegebenenfalls wie viele Tänzerinnen infolge bloß vorübergehender Aufenthalte im Inland (lediglich) der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterlagen, kann mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen ebenso wenig beurteilt werden wie die (Streit-)Frage, ob die Bw. auf Grund der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse Schuldnerin von Geldleistungen war, die in ihrem Betrieb an die Tänzerinnen erfolgten.

VII) Dazu kommt, dass das Finanzamt - zwar wiederum ohne ausreichende Sachverhaltsfeststellungen (siehe den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates zu GZ. RV/0808-I/07) - der Bw. für das Folgejahr 2006 Lohnabgaben vorgeschrieben hat. Dabei wurde - offenbar - davon ausgegangen, dass die betreffenden Tänzerinnen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren, hätte doch im Falle der beschränkten Steuerpflicht als Arbeitnehmerinnen eine Bruttolohnbesteuerung gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (mit einem Steuersatz von 20 %) erfolgen müssen, wenn deren Tätigkeit, wie dies noch im Vorjahr geschehen ist, ihrer Art nach unter § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren war. Welche Unterschiede im Sachverhalt hinsichtlich welcher Einkünfte in den beiden Streitjahren 2005 und 2006 zu unterschiedlichen Einkunftsarten führen sollten, hat das Finanzamt nicht weiter ausgeführt. Das für die Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 geforderte Tatbestandsmerkmal einer selbständig ausgeübten Tätigkeit wäre jedoch umso mehr zu prüfen gewesen, als sich schon bei der Außenprüfung des Jahres 2005 Indizien ergaben, die durchaus in Richtung von nichtselbständiger Arbeit deuten konnten: So ist in der Niederschrift vom 23. März 2006 mit dem Geschäftsführer der Bw. von einer „Einstellung“ der Tänzerinnen sowie von einer monatlichen Kontrolle von Arbeitszeitaufzeichnungen (Listen) die Rede, und es werden auch feste Preise für die Auftritte genannt.

Aus den im Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates zu GZ. RV/0808-I/07 dargestellten Gründen, auf die verwiesen wird, war somit auch der Haftungsbescheid für das Jahr 2005 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben. Hinsichtlich der Ermessensübung ist zu ergänzen, dass die (auch) für das Streitjahr 2005 erforderlichen ergänzenden Ermittlungen zweckmäßigerweise mit jenen für das Jahr 2006 zu verbinden sein werden.

Innsbruck, am 17. September 2009