



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 29. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein vom 26. Juni 2003 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 99 EStG 1988 für den Zeitraum 1 – 12/2002 und 1 – 4/2003 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung vom 11.9.2003 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Das Finanzamt Kufstein führte bei der Berufungsverberin (Bw.) eine abgabenbehördliche Prüfung durch, wobei hinsichtlich der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 folgende Feststellungen getroffen wurden (ABpNr. zzzzz/jj):

„Neben den Showaufführungen, welche mit den Tänzerinnen über die Agenturen abgerechnet werden, werden auch so genannte "Table-Dances" aufgeführt, für welche von den Gästen direkt an die Tänzerinnen bezahlt wird (€ 30,00 pro Tanz). Diese "zusätzliche Einnahme" der Tänzerinnen gilt trotz des direkten Inkassos durch die Damen als von Seiten des Unternehmens an diese bezahltes Entgelt und unterliegt gem. § 99 EStG der Besteuerung durch Steuerabzug (Abzugsteuer). Umsatzsteuerrechtlich kann bei den selbstständig erwerbstätigen Tänzerinnen von einer unechten Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG (Kleinunternehmer) ausgegangen werden. Die Besteuerung i.S. des § 99 Abs.1 EStG für die den Tänzerinnen zugeflossenen Einkünfte erfolgte bisher nicht.“

Gem. § 100 Abs. 2 EStG haftet der Abgabepflichtige für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge.

Die Bemessungsgrundlage war im Schätzungswege zu ermitteln (siehe unten bzw. Beilage). Die übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug, weshalb die Abzugsteuer mit 25 % von der Bemessungsgrundlage zu berechnen ist.“

Der Prüfer ermittelte die Abzugsteuer für den Zeitraum 1 – 12/2002 mit € 7.805,00 und für den Zeitraum 1 bis 4/2003 mit € 400,00.

Hinsichtlich der Details der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und der Steuerbeträge wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die beiden Verfahrensparteien bekannte Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.6.2003 verwiesen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen und Berechnungen des Betriebsprüfers und erließ am 26.6.2003 Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Abzugsteuer 1 bis 12/2002 (€ 7.805,00) und 1 bis 4/2003 (€ 400,00).

Mit Schreiben vom 29.7.2003 erhob die Bw. gegen die angeführten Bescheide form- und fristgerecht Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung der angeführten Bescheide. Hilfsweise beantragte die Bw. die Herabsetzung der Steuerbemessungsgrundlage auf € 1.938,75 für 1 – 12/2002 sowie für 1 – 4/2003 die Herabsetzung in analoger Weise.

In der Berufungsschrift wird begründend ausgeführt:

„Die Haftende betreibt ein "Tabledance" Lokal. Im Lokal treten ausschließlich Mädchen auf, die über inländische Agenturen vermittelt werden (Agentur1 mit Sitz in W. und Agentur2 mit Sitz in K.). Die Haftende bezahlt an die in Österreich ansässigen Agenturen einen vertraglich fixierten Betrag pro Mädchen und bezahlt die Agentur ihrerseits unter Einbehalt der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 iVm § 100 EStG 1988 die Mädchen.

Zwischen der nunmehr als Haftende in Anspruch genommenen Bw. und den Mädchen kommt es zu keinerlei Leistungsaustausch und entsteht zwischen den auftretenden Künstlerinnen und der Haftenden weder ein vertragliches noch ein faktisches Schuldverhältnis in dem Verständnis, dass die zur Haftung Herangezogene den Mädchen für ihre Auftritte im Lokal Entgelt schulden würde. Die gesamte Zahlungsabwicklung erfolgt ausschließlich über die in Österreich ansässigen Agenturen. Diese Abwicklung wird auch durch die bei der UVA- Prüfung vorgelegten Vereinbarungen bestätigt und blieb insoweit auch im Zuge der durchgeföhrten Prüfung unbeanstandet. Die do. Behörde unterstellt in weiterer Folge jedoch, dass Geldbeträge von Besuchern, die den Mädchen für so genannte "Table Dances" direkt zugewendet werden, ebenfalls ein Entgelt für die Tänzerinnen darstellen und die Haftende von diesen freiwilligen Zuwendungen eine Abzugsteuer gem. § 99 EStG einzubehalten und abzuführen hätte. Dabei verkennt die do. Behörde, dass es zu keinem Vertragsverhältnis mit Leistung und Gegenleistung zwischen der Haftenden und den Mädchen kommt. Dieses Auftragsverhältnis, sollte man ein solches überhaupt unterstellen können, entsteht ausschließlich zwischen Mädchen und Gast und hat die Haftende keinerlei Möglichkeit der Einflussnahme auf dieses Vertragsverhältnis. Der Haftenden ist es unmöglich festzustellen, welchen Betrag die Mädchen mit den Gästen im Lokal für einen Table Dance vereinbart haben und ob überhaupt ein Geldfluss stattfand. Der Haftenden ist es daher auch unmöglich eine Abzugsteuer einzubehalten, da sie keine Zuwendungen an die Mädchen leistet, dies wiederum schließt jedoch die Anwendbarkeit des § 99 EStG 1988 aus (vgl § 100 EStG 1988).“

Des weiteren bewirkt die Tatsache, dass die Haftende die Verträge über die Auftritte der Mädchen mit Agenturen mit Sitz in Österreich abgeschlossen hat, keinesfalls gem. § 99 EStG für die Abzugsteuer in Anspruch genommen werden kann (siehe hiezu auch die Ausführungen Quantschnigg/Schuch, Kommentar zum EStG 1988).

Sollte die Auffassung der do. Behörde richtig sein, dass von den direkten Geldzuwendungen der Gäste an die Mädchen eine Abzugsteuer einzubehalten und abzuliefern sei, so ist jedenfalls die in Österreich ansässige Agentur, welche die Mädchen stellt, ausschließlicher Adressat eines Haftungsbescheides über die Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988 iVm § 100 EStG 1988.

Auch die von der do. Behörde vorgeschriebene Abzugsteuer für die ermittelten Wohnwerte wurde der Haftenden zu Unrecht vorgeschrieben und widerspricht diese Vorgehensweise der Regelung des § 99 EStG 1988 iVm § 100 EStG 1988. Aus dem nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid können auch die Überlegungen der do. Behörde über die Nichtanwendung des § 100 Abs 3 Z. 1 und 2 leg. cit. nicht nachvollzogen werden. Des weiteren setzt die do. Behörde ohne weitere Überprüfung der jedenfalls anzuwendenden

Doppelbesteuerungsabkommen das Recht des österreichischen Staates auf die Durchführung der Abzugsbesteuerung voraus (siehe hiezu auch die ständige Judikatur des VwGH zu § 99 EStG).

Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Abzugsteuer wurde von der do. Behörde im Schätzweg wie folgt ermittelt:

Anzahl der Damen x Engagementtage x Entgelt (30,00 € pro Dance) x Anzahl Dances pro Abend (2).

Da die vermeintlich Haftende keine Verpflichtung zum Einbehalt der Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988 trifft (siehe vorstehende Ausführungen), ist sie auch nicht verpflichtet Aufzeichnungen gem. § 101 EStG 1988 über eventuell erfolgte Table Dances und Geldzuwendungen durch Kunden an die Mädchen zu führen. Der do. Behörde wäre es auch möglich über die in Österreich ansässigen Agenturen die Namen und Adressen der Mädchen zu ermitteln und im Zuge eines ordentlichen Verfahrens diese als Auskunftspersonen zu befragen und die tatsächliche Anzahl der erfolgten Table Dances und die vereinnahmten Geldbeträge zu erforschen, Berücksichtigt man die Judikatur des VwGH zur Frage, wann die Behörde zur Schätzung berechtigt ist, so erscheint die Rechtmäßigkeit der hier angewandten Vorgehensweise zumindest als fraglich. Sollte die do. Behörde zur Vornahme der Schätzung berechtigt gewesen sein, so ist jedenfalls das Ergebnis der Schätzung mit der Realität keinesfalls in Einklang zu bringen. Die do. Behörde geht von einem Satz pro Table Dance von € 30,00 aus (umgerechnet in einen Schillingbetrag entspricht dies einem Betrag von ca. ATS 412,00). Es widerspricht jeglichem Erfahrungswert, dass Kunden aus dem Einzugsgebiet des Lokales (Angestellte, Arbeiter und Landwirte) für einen ca. 5 bis 10- minütigen Tanz eines Mädchens diesem € 30,00 bezahlen. Vielmehr dürfte davon ausgegangen werden können, dass dieser Betrag maximal € 10,00 beträgt. Wie der Wert von € 30,00 ermittelt wurde, ist nicht nachvollziehbar. Auch die Anzahl der Dances der Damen mit 2 pro Auftrittstag erscheint unter Berücksichtigung der Besucherfrequenz des Lokales viel zu hoch gegriffen, De facto kommt es nämlich den gesamten Abend zu maximal 1 bis 2 Auftritten insgesamt. Das heißt, die durchschnittliche Anzahl der Tänze pro Tänzerin beträgt nicht 2, sondern maximal 0,33. Daraus ergibt sich für das Jahr 2002 eine Bemessungsgrundlage von € 1.938,75 (587,50 x 10,00 € x 0,33) und für den Zeitraum 01-04/2003 ebenfalls die entsprechende Kürzung der Bemessungsgrundlage.

Unter Berücksichtigung der neuesten Judikatur des EuGH zur Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger durch Abzugsteuer vom Bruttoentgelt erscheint auch die pauschale Schätzung der Bemessungsgrundlage und Vorschreibung des Abzugsteuerbetrages an den Haftenden ohne Zuordnung zu einer persönlichen Steuerpflicht einer Person oder juristischen Person bedenklich, da dieser die Möglichkeit genommen wild, Ausgaben, die mit ihren Einnahmen in Verbindung stehen, geltend zu machen.“

Die Vorinstanz erließ am 11.9.2003 eine abweisliche Berufungsvorentscheidung und führte begründend aus:

„Laut Erhebungen im Zuge der Umsatzsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bw. über inländische Agenturen (Agentur1 , W. , und Agentur2 in K.) Show-Tänzerinnen vermittelt werden, wofür pro Abend (Arbeitstag) für ein Mädchen ein vertraglich festgelegtes Entgelt an die Agentur von der Bw. zu bezahlen ist und in weiterer Folge, die in der Regel auf der Rechnung ausgewiesene Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988 von der Agentur an die zuständige Finanzbehörde abgeführt wird.

Neben der oben angeführten Vorgangsweise betreffend die so genannten Show-Tänze nehmen die Mädchen jedoch die ihnen vertraglich eingeräumte Möglichkeit wahr, zwischen oder nach den Show-Tänzen auf Wunsch eines Gastes so genannte "Table-Dances" gegen Entgelt aufzuführen. Die dafür vereinnahmten Entgelte wurden bisher weder von der Bw. oder der Agentur, noch von den Mädchen selbst einer Besteuerung zugeführt.

Fest steht, dass sich die Mädchen gegenüber ihren Agenturen lediglich verpflichten, diverse Tanzauftritte durchzuführen, welche jedoch nicht auch Table-Dance-Vorführungen umfassen.

Da die Vereinbarungen zwischen Agentur und Mädchen festlegen, dass Table-Tänze zwar erlaubt, jedoch nicht vom Vertragsinhalt umfasst sind, kann nach Ansicht des Finanzamtes eine diesbezügliche Vereinbarung zwischen Mädchen und Agentur nicht unterstellt werden. Wie die Bw. ausführt, bestünden - wenn überhaupt - vertragliche Beziehungen betreffend die Table-Tänze nur zwischen dem einzelnen Gast und der Tänzerin, weshalb jeder einzelne Gast, der einen Table-Dance ordert, als Auftraggeber anzusehen sei.

Dieser Ansicht kann sich die Finanzbehörde nicht anschließen, da schon alleine das äußere Erscheinungsbild gegen eine derartige Auslegung spricht. Der Betrieb der Bw. beschränkt sich nicht nur auf die Aufführung von Bühnenshows, sondern bietet auch Table-Dance-Vorführungen. Es ist somit für den Gast des Nachtlokales offensichtlich und eindeutig, dass das Angebot der Bw. auch Table-Dance umfasst. Für den Gast steht somit fest, dass er beim Besuch des Lokales in eine vertragliche Beziehung mit dem Betreiber des Unternehmens (Bw.) tritt und dessen Leistungsangebot in Anspruch nimmt. Eine Umdeutung, nach der der Gast in direkte Vertragsbeziehung mit der einzelnen Tänzerin treten würde, widerspricht nicht nur dem äußeren Anschein, sondern würde auch einen Verstoß gegen § 2 Abs. 1 UWG und die sich auch aus den §§ 861, 866, 874 und 878 ABGB ableitbaren Aufklärungs- u. Sorgfaltspflichten im Rahmen des vorvertraglichen Schuldverhältnisses darstellen. Auch spricht noch ein weiterer Punkt gegen die Annahme eines Vertragsverhältnisses zwischen Gast und Tänzerin. Für das Zustandekommen eines Vertrages ist nämlich eine Willensübereinstimmung zwischen den beiden Vertragsparteien unabdingbare Voraussetzung. Eine derartige Übereinstimmung setzt u.a. voraus, dass sich beide Parteien auch darüber einig sind, wer der jeweilige Vertragspartner ist. Bestehen jedoch in einem Hauptpunkt (hier betreffend den Vertragspartner, der nach obigen Ausführungen wohl seitens des Gastes nur der Lokalbetreiber sein kann) trotz scheinbarer Übereinstimmung voneinander abweichende Anschauungen, kommt kein Vertrag zustande (versteckter Dissens). Somit kann eine vertragliche Übereinkunft nur mehr zwischen der Bw. und der jeweiligen Tänzerin bestanden haben. Das Vorliegen einer derartigen Vereinbarung wird zwar negiert, kann jedoch nicht überzeugen. Es steht nämlich fest, dass es eine zumindest mündliche vertragliche Vereinbarung zwischen Bw. und Tänzerin insoweit geben muss, als die Tänzerin im Lokal der Bw. über die von der Agentur vermittelten Auftritte hinaus in Form von Table-Dance-Aufführungen auftreten und dazu die Infrastruktur des Lokales benützen. Da aufgrund der oben angestellten Überlegungen hinsichtlich der Table-Dance-Aufführungen ein vertragliches Verhältnis zur Agentur und zum einzelnen Gast des Lokales auszuschließen ist, ist davon auszugehen, dass die Bw. mit den einzelnen Tänzerinnen in einem Vertragsverhältnis steht, welches im wesentlichen folgenden Inhalt hat:

Die Bw. hat mit den Tänzerinnen vereinbart, dass diese in den Zeiten zwischen den Bühnenauftritten bzw. danach, den Gästen des Lokales Table-Dance-Aufführungen anbieten und diese auch durchführen. Dafür dürfen die Tänzerinnen die Infrastruktur des Lokales benutzen und erhalten - laut Angabe der Bw. einen Betrag von € 30,00 pro Tanz. Im Gegenzug verpflichten sich die Tänzerinnen zur Tätigkeit und gestatten der Bw. Tänze als Angebot an die Kunden anzupreisen. Auch wenn nun das Inkasso durch die einzelnen Tänzerinnen selbst erfolgt, ändert dies nichts an der steuerlichen Würdigung. Wenn nämlich die Tänzerinnen mit der Bw. vereinbart haben, die für die Leistung "Table-Dance" bezahlten Beträge des Gastes in Empfang nehmen zu können und diese Inempfangnahme die Begleichung der Schuld des Gastes gegenüber der Bw. und gleichzeitig die Begleichung der Schuld der Bw. gegenüber der Tänzerin darstellt, liegt lediglich ein verkürzter Zahlungsweg vor, der jedoch die steuerliche Verpflichtung des Lokalbetreibers nicht negiert. Da das gesamte Erscheinungsbild, welches im wesentlichen durch die Bw. in ihrem Auftreten nach außen bewirkt wird, nur die Deutung zulässt, dass die Gäste eine Leistung des Lokalbetreibers in Anspruch nehmen, wenn sie einen "Table-Dance" ordern, hätte somit die Bw. auch die Verpflichtung einen tatsächlich vorliegenden anderen als den offensichtlichen Sachverhalt unter Beweis zu stellen. Was das Wissen über die Anzahl der durchgeführten Tänze anbelangt, hätte die Bw. genaue Kenntnisse darüber unschwer in Erfahrung bringen können, schon allein deswegen, weil die Tänze in den Räumlichkeiten des Lokales mit Wissen und Wollen der Bw. durchgeführt wurden.

Einen geldwerten Vorteil aus oben dargestellten Vertragsverhältnis stellt auch die Bereitstellung der Unterkunft dar, welcher somit ebenfalls in die Bemessungsgrundlage gem. § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 einzufließen hat.

Wenn die Überlegungen der Behörde über die Nichtanwendung des § 100 Abs. 3 Z. 1 und 2 EStG 1988 für die Bw. nicht nachvollzogen werden können, wird darauf hingewiesen, dass es im pflichtgemäßem Ermessen des Finanzamtes liegt, ob es für die Entrichtung der Steuer den Schuldner oder den Gläubiger der Bezüge heranzieht. Dabei werden gem. § 20 BAO die Grundsätze der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit zu beachten sein.

Insbesondere die Zweckmäßigkeit wird hier dafür sprechen, die Haftung des Schuldners der Bezüge geltend zu machen, der ja auch den Steuerabzug schulhaft unterlassen hat, sodass auch der Grundsatz der Billigkeit einer solchen Vorgangsweise nicht entgegensteht.

Betreffend die anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen wird angeführt, dass anhand der im Unternehmen vorliegenden Eingangsrechnungen der Agentur "Agentur1" offensichtlich ausschließlich Tänzerinnen aus dem EU-Ausland und mit in Rechnung gestellter Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988 vermittelt worden sind. Daraus war mit nahezu 100 %iger Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass die Tänzerinnen aus Staaten kommen, deren Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich von den üblichen – mit Oststaaten geschlossenen - Abkommen betreffend dieses Besteuerungsrecht nicht abweichen.

Wie bisher dargestellt wird die Rechtsmeinung von der Finanzbehörde vertreten, dass eine Verpflichtung zum Steuerabzug bei dem vorliegenden Sachverhalt besteht. Daraus resultiert jedoch auch die Verpflichtung gem. § 101 Abs. 2 EStG 1988 Aufzeichnungen zu führen, um die entsprechenden Bemessungsgrundlagen überprüfen zu können. Diese gesetzliche Bestimmung wurde von der Bw. nicht erfüllt, weshalb die Schätzungsberichtigung gem. § 184 Abs. 3 BAO vorgelegen ist.

Im Zuge der Schätzung wurden alle Umstände berücksichtigt, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Der in der Berufungsschrift bemängelte Preis-Ansatz für einen Table-Dance in Höhe von € 30,00 stößt auf Unverständnis, wurde doch dieser von der Bw. selbst bekannt gegeben. Außerdem entspricht dieser Preis auch jenem, welcher im außerbetrieblichen Betriebsvergleich mit entsprechenden Table-Dance-Lokalen feststellbar ist.

Die Erhebungen betreffend die Anzahl der pro Abend durchgeführten Table-Dances sind naturgemäß mit besonderen Schwierigkeiten behaftet. Genaue Details wurden oder konnten von der Bw. nicht angegeben werden. Ein Ansatz von lediglich 2 Tänzen pro Abend und Mädchen im Jahresdurchschnitt scheint jedoch an der untersten Grenze zu liegen, wenn man bedenkt, dass die Einnahmen aus den Table-Dance-Vorführungen de facto höher liegen, als

die Einnahmen aus den - von den Agenturen bezahlten - Show-Tänzen. Da diese Einnahmen nachweislich mit € 51,00 inkl. Abzugsteuer pro Abend und Mädchen beziffert werden, war der Ansatz von durchschnittlich 2 Tänzen pro Abend und Mädchen (d.i. € 60,00 inkl. Abzugsteuer) auch an der unteren Grenze.

Die bei der Erhebung der Anzahl von Table-Dances von der Bw. ins Treffen geführte Rechtssache N.N. gegen die Bw. bzw. der daraus resultierenden Unterbrechung von derartigen Table-Dance- Aufführungen vom 1. Dezember 2002 bis 20. April 2003 wurde mit entsprechenden Abschlägen Rechnung getragen.

Der in der Berufungsschrift begehrte Ansatz von durchschnittlich 0,33 Tänze pro Abend und Mädchen würde vom Obgesagten und somit vom Ziel der Mädchen, mittels Table-Dances über eine wesentlich lukrativere Einnahmequelle als mittels Show-Tänzen zu verfügen, so weit abweichen, dass der begehrte Ansatz - ohne entsprechenden Beweis - nicht als realistisch angesehen werden kann.

Bedenken wegen des Steuerabzuges in besonderen Fällen aufgrund fehlender Möglichkeit Betriebsausgaben geltend zu machen, sieht die Finanzbehörde nicht. Dazu sei hingewiesen, dass jeder auf diese Art und Weise besteuerte beschränkt Steuerpflichtige im Zuge einer Antragsveranlagung zur Einkommensteuer die Möglichkeit wahrnehmen kann – unter Anrechnung der Abzugsteuer - Betriebsausgaben, welche im Zuge seiner Einkunftszielung nachweislich angefallen sind, geltend zu machen.“

Die Bw. beantragte in der Folge die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und brachte im Vorlageantrag ergänzend vor:

„ad Bereitstellung Unterkunft - geldwerter Vorteil (Seite 3,3. Abs):

Bei genauer Überprüfung der bestehenden Vertragsverhältnisse zwischen Showtänzerin und Agentur hätte die do. Behörde feststellen können, dass die Agentur der Showtänzerin eine tägliche Mindestbruttogastspielgage pro Tag sowie die Zurverfügungstellung einer kostenlosen adäquaten Unterkunft durch den Auftraggeber (hier die Bw.) garantiert. Die einzige zulässige Interpretation (es liegen keinerlei Gründe für die Anwendung eines Umkehrschlusses oder einer Analogie vor) dieses Vertragspunktes kann sowohl in zivil- als auch in steuerrechtlicher Sichtweise unmissverständlich nur zu dem Ergebnis führen, dass Schuldner der Mindestbruttogastspielgage pro Tag sowie Schuldner der Zurverfügungstellung der kostenlosen adäquaten Unterkunft die Agentur sein muss. Das bedeutet, die Showtänzerin hat bei Nichtzurverfügungstellung einer kostenlosen adäquaten Unterkunft durch den Veranstalter keine Möglichkeit, diese beim Veranstalter geltend zu machen, da es auf Grund der vertraglichen Gestaltung eindeutig Teil der Entgeltvereinbarung zwischen Agentur und Showtänzerin ist. Die kostenlose adäquate Unterkunft für die Showtänzerin (Künstlerin) stellt daher einen geldwerten Vorteil seitens der Agentur dar und hat dieser geldwerte Vorteil die Agentur bei Einbehalt der Abzugsteuer gem. § 99 EStG mitzuberücksichtigen.

ad) vertragliche Beziehung Showtänzerin – Bw. (BVE S 2 Abs 2ft):

Die Begründung, dass eine direkte Vertragsbeziehung und sohin ein direkter Leistungsaustausch zwischen Showtänzerin und Gast für die do. Behörde nicht nachvollziehbar sei, weil eine derartige "Umdeutung" gegen § 2 Abs 1 UWG und gegen die vorvertragliche Aufklärungs- und Sorgfaltspflicht entsprechend dem ABGB verstößt, erscheint nicht nachvollziehbar.

Es ist unbestritten, dass Gegenstand des Berufungsverfahrens das EStG 1988 idgF ist. Entsprechend stellen BAO und EStG lex specialis dar und ist laut ständiger Rechtsprechung des VwGH in steuerrechtlichen Belangen stets der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Vorzug zu geben.

Auch kann die Ausführung der do. Behörde betreffend des versteckten Dissenses nicht dazu führen, dass der Gast einen Vertrag mit dem Veranstalter über den Table Dance abschließt. Der Vertrag wird sowohl in wirtschaftlicher als auch in zivilrechtlicher Betrachtungsweise

ausschließlich zwischen Gast und Showtänzerin abgeschlossen: Die Tänzerin führt die Vertragsverhandlungen mit dem Gast. Sie alleine bestimmt, ob sie einen Vertrag mit dem Gast abschließt und zu welchem Entgelt sie für den Kunden tanzt.

Wird eine Verpflichtung der Tänzerin gegenüber dem Veranstalter (hier Bw.) zum Abschluss eines Vertrages mit Kunden unterstellt, führt das dazu, dass die Tänzerin nicht mehr selbständig tätig ist, sondern dem Grunde nach weisungsgebunden und sohin Dienstnehmerin (sowohl in arbeits- als auch in steuerrechtlicher Hinsicht) der Veranstalterin wäre.“

Die Berufungsbehörde hat über die Berufung erwogen:

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 (Abzugsteuer), wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.

Schuldner der Abzugsteuer 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 ein behaltenen 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 Abzugsteuer 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, BAO³, 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).

Ob und gegebenenfalls wie viele Tänzerinnen infolge bloß vorübergehender Aufenthalte im Inland (lediglich) der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterlagen, kann mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen aufgrund der vorgelegten Akten nicht beurteilt werden. Im vorliegenden Fall fehlt hinsichtlich des Großteiles des Streitzeitraumes jeglicher Hinweis, welche Tänzerinnen konkret in der Bar der Bw. aufgetreten sind.

Kann die beschränkte Steuerpflicht jedoch nicht als erwiesen angenommen werden, kommt die Vorschreibung einer Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 leg. cit. nicht in Frage.

Festzuhalten ist weiters, dass die Sachverhaltsgrundlage auch nach Feststehen der beschränkten Steuerpflicht in weiteren Bereichen ergänzungsbedürftig ist:

Zu klären ist, welche konkreten vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Bw. und den Agenturen sowie zwischen den Tänzerinnen und den Agenturen getroffen wurden.

Weiters ist festzustellen, welche ergänzenden Abmachungen zwischen der Bw. und den Tänzerinnen allenfalls bestanden haben.

Zur Klärung der angeführten Fragen bedarf es der Einholung der entsprechenden (schriftlichen) Verträge, was nach der Aktenlage bislang unterblieben ist. Weiters werden zweckdienliche Erhebungen (z.B. Vernehmungen) zur Feststellung allenfalls bestehender ergänzender Vereinbarungen zu führen sein.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass die der Berufungsbehörde vorgelegte Arbeitsbogen auch keine Erhebungsergebnisse enthält, aus denen sich der von der Vorinstanz angenommene Preis von € 30,00 je Table-Dance ableiten lässt (z.B. mit der Bw. oder anderen Auskunftspersonen aufgenommene Niederschriften).

Gemäß § 289 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn - wie oben ausgeführt - Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid (anders lautende Bescheide) hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die Aufhebung nach § 289 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist. Zweckmäßig ist die Zurückverweisung jedenfalls aus dem Grund, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes umfangreiche Ermittlungen notwendig sind.

Zudem würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines ausreichenden Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache werden würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 5; VwGH 21.11.2002, 2002/200315, betr. die vergleichbare Bestimmung des § 66 Abs. 2 AVG). Will der Unabhängige Finanzsenat der ihm zugeschriebenen Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff). Würde der Unabhängige Finanzsenat im berufungsgegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd § 289 Abs 1 BAO ebenfalls Beachtung zu finden hat.

Die Entscheidung war durch den Referenten namens des Berufungssenates zu fällen, da der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat von der steuerlichen Vertreterin der Bw. am 3.2.2010 zurückgenommen wurde.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Februar 2010