



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, Ort, Straße, vertreten durch Dr. Patrick Ruth, Rechtsanwalt in Innsbruck, vom 18. Oktober 2007 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes FA vom 22. September 2007 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für das Jahr 2006 entschieden:

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

### Begründung

Mit Sammelbescheid vom 22. September 2007 wurde die Berufungswerberin gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeberin zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der auf die im Jahr 2006 ausbezahlten und bisher steuerlich unberücksichtigten Teile des Arbeitslohnes zu entrichtenden Lohnsteuer herangezogen. Weiters wurden der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit den im Bescheid angeführten Beträgen sowie Säumniszuschläge für Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag festgesetzt.

Zur Begründung wurde auf den Bericht vom 22. September 2007 (welcher auch eine mit 21. September 2007 verfasste „GPLA-Prüfung Bescheidbegründung“ enthielt) verwiesen.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung, welche sich entgegen der Ausführungen auf der ersten Seite („wegen: Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag,

Säumniszuschläge“) auf Grund deren Inhaltes in Verbindung mit dem Begehr im Aussetzungsantrag klar erkennbar auch gegen die Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer richtet, gab der Rechtsvertreter der Berufungswerberin die Begründung des Finanzamtes wieder und führte dazu aus, dass sowohl eine unrichtige Sachverhaltsfeststellung als auch eine unrichtige rechtliche Beurteilung vorliegen würde. In der Folge führte er den „wahren Sachverhalt“ an und beantragte ausdrücklich die Einvernahme der – nach Ansicht des Finanzamtes – Dienstnehmerinnen zum Beweis dafür, dass keinerlei Abhängigkeit im Sinne eines Arbeitsverhältnisses gegeben sei.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung und ohne die Durchführung ergänzender Sachverhaltsfeststellungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Aus dem Verwaltungsakt ergibt sich, dass die Berufungswerberin einen Gastronomiebetrieb, in welchem den Gästen diverse Table-Dance-Vorführungen angeboten werden, betreibt. Der Homepage der Berufungswerberin ist dazu – originalgetreu wiedergegeben - zu entnehmen: „[Lokalname] bietet *prikelnde Athmosphäre, schöne Mädchen gute Musik. Egal ob mit Freunden, Freundin, Frau oder wie auch immer wir sind stehts bemüht das der Abend zur bleibenden Erinnerung wird.*“ Im gegenständlichen Berufungsfall ist strittig, ob die im Lokal auftretenden Tänzerinnen als Dienstnehmerinnen im Sinne des Einkommensteuergesetzes anzusehen sind.

Nach § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Bereits durch den ersten Satz der zitierten Gesetzesstelle stellt der Gesetzgeber klar, dass das Wesen eines Dienstverhältnisses im Schulden der Arbeitskraft besteht. In der Folge wird präzisierend ausgeführt, dass ein Schulden der Arbeitskraft dann gegeben ist,

- wenn eine Person, um ihre Tätigkeit ausüben zu können, (letztlich) von den Vorgaben einer anderen Person abhängig ist (unter der Leitung des Arbeitgebers steht) oder
- der Tätige in den geschäftlichen Organismus einer anderen Person eingegliedert ist und dieser konkret auf das Tätigwerden Einfluss nehmen kann.

Auf Basis dieser gesetzlichen Bestimmungen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung judiziert, dass der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu

---

entnehmen sind, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. (Nur) in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018; VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt – unter wiederholtem Hinweis auf die freie Beweiswürdigung - sowohl die organisatorische Eingliederung als auch die Weisungsgebundenheit der Tänzerinnen bejaht. Im Gegensatz dazu stellt die Berufungswerberin das Vorliegen beider Merkmale in Abrede.

Unter freier Beweiswürdigung iSd § 167 BAO ist zu verstehen, dass die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung des Ergebnisses des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dazu hat die Abgabenbehörde nach § 115 Abs 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. In der Folge sind sodann die Ergebnisse dieses Ermittlungsverfahrens, somit der Sachverhalt, welchen die Abgabenbehörde als gegeben ansieht, in der Begründung eines Bescheides ebenso nachvollziehbar darzustellen, wie - insbesondere wenn der von der Abgabenbehörde als gegeben erachtete Sachverhalt in der Berufung bestritten wird - jene Beweismittel zu nennen sind, aus welchen die Abgabenbehörde – nunmehr in freier Beweiswürdigung - ihre Schlüsse zieht.

Die Bedeutung der Begründung für das Rechtsstaatsprinzip betont Beiser (Steuern<sup>3</sup>, 357) wie folgt: „Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung: Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum eine Abgabe vorgeschrieben wurde.“

Selbst wenn diese Verpflichtungen auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz treffen (§ 279 Abs 1 BAO), ist es doch vorrangig Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz, die notwendigen Ermittlungen durchzuführen (vgl § 276 Abs 6 BAO: „Die Abgabenbehörde erster Instanz hat ... nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ... vorzulegen.“) und hat diese durch eine entsprechend ausführliche und verständliche Begründung nicht nur – wie oben zitiert – den Abgabepflichtigen, sondern auch den Unabhängigen Finanzsenat, welcher als unabhängige Rechtsmittelbehörde zwischen zwei gleichberechtigten Parteien zu

---

entscheiden hat, in die Lage zu versetzen, die Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Überlegungen nachvollziehen zu können.

Die Beweiswürdigung der Behörde unterliegt sodann nur mehr insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht widersprechen (vgl etwa VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass es Aufgabe des Finanzamtes gewesen wäre, den im vorliegenden Fall als erwiesen angenommenen Sachverhalt konkret fest- und aktenkundig darzustellen. Dazu hätten beispielsweise Ausführungen zu den konkreten Umständen der Beschäftigung und zum konkreten Ablauf der Vorführungen der Tänzerinnen in den Betriebsräumlichkeiten (wie zB der Verpflichtung zu Auftritten, welche für alle Anwesenden im Lokal ohne Leistung eines zusätzlichen Entgeltes etwa auf einer Bühne erfolgen, Aufenthaltszeiten der Tänzerinnen im Lokal, tatsächlicher Ablauf des Geschehens im Lokal usw) sowie allenfalls auch außerhalb ebenso gehört, wie die Feststellung der konkreten vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Berufungswerberin und den einzelnen Tänzerinnen (und ob diese von den schriftlichen Verträgen abweichen) und zu den Zahlungsflüssen zwischen der Berufungswerberin und den Tänzerinnen.

Zu den entscheidungswesentlichen Punkten ergibt sich aus dem Verwaltungsakt:

## **1. Organisatorische Eingliederung**

Dazu stellt die Berufungswerberin außer Streit, dass die Tanzvorführungen in ihren Geschäftsräumlichkeiten während der von ihr bestimmten Öffnungszeiten stattfinden und ihre Unternehmensstrategie darauf ausgerichtet ist, dass die Besucher des Lokales einen Table-Dance bestellen und anschauen können. Insoweit wird daher der der Begründung des angefochtenen Bescheides entnehmbare Sachverhalt bestätigt

Damit wird durch die Berufungswerberin selbst klar zum Ausdruck gebracht, dass die Tänzerinnen einen unverzichtbaren und wesentlichen Bestandteil des von der Berufungswerberin betriebenen Unternehmens bilden und ein Betrieb dieser Art ohne Tänzerinnen nicht möglich wäre.

Neben den bereits oben angeführten Aussagen auf der Internetseite der Berufungswerberin sind auf dieser auch noch Hinweise auf Showeinlagen (was die Vermutung aufkommen lässt, dass diese im Eintrittspreis inkludiert sind und somit – neben den individuell bestellten Tänzen – direkt von der Berufungswerberin allen ihren Gästen angeboten werden, wozu jedoch

konkrete Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes fehlen) und die Möglichkeit des Erwerbes von (von der Berufungswerberin ausgestellten) Gutscheinen für einen (wohl individuellen, wobei dazu wiederum Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes fehlen) Table-Dance enthalten. Weiters ist der Internetseite zu entnehmen, dass Tänzerinnen gesucht würden, die „bei flexibler Arbeitszeit zu den besten Bedingungen bei überdurchschnittlichem Verdienst“ im Lokal tätig sein wollen würden.

In einem Fall, in dem ein Lokalbetreiber Dritten konkrete Leistungen anbietet, welche die wesentliche Geschäftsgrundlage darstellen und ohne eine ausreichende Anzahl von verfügbaren Tänzerinnen nicht erbracht werden könnten, setzt dies regelmäßig entsprechende Vereinbarungen des Lokalbetreibers mit den Tänzerinnen hinsichtlich zumindest Anwesenheit im Lokal und Arbeitsablauf voraus, weshalb eine organisatorische Eingliederung der Tänzerinnen wohl nicht in Abrede gestellt werden könnte (vgl VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Das Finanzamt hat sich jedoch weder in der Begründung des bekämpften Bescheides noch aus dem vorgelegten Verwaltungsakt entnehmbar damit auseinander gesetzt bzw aktenkundig festgestellt, wie sich der „Arbeitstag“ der einzelnen Tänzerinnen tatsächlich gestaltet. Entscheidend wären dabei Feststellungen über die Anwesenheitszeiten der Tänzerinnen im Lokal und darüber, welchen Aufgaben die Tänzerinnen nachkommen (Tanzauftritte und allenfalls andere Gästeanimation), sowie ob und inwieweit Auftritte über (direkte) Veranlassung der Berufungswerberin stattgefunden haben. Letzteres könnte einerseits durch Auftritte auf einer Bühne (dass eine solche bestanden hat, ist dem Vorhalt des Finanzamtes vom 3. August 2007 zu entnehmen) für alle Besucher, andererseits durch individuelle Vorführungen für bestimmte Gäste (etwa durch Einlösung der von der Berufungswerberin ausgegebenen Gutscheine oder über direkte „Bestellung“ vor Ort) der Fall gewesen sein; dazu hätte das Finanzamt ebenso konkrete Feststellungen treffen müssen, wie etwa darüber, ob die Berufungswerberin Kunden in eigenem Namen Auftritte außerhalb des Lokales angeboten hat.

Nur mit entsprechenden Feststellungen und den darauf basierenden Schlussfolgerungen könnte den Einwendungen in der Berufung, welche zusammengefasst daraufhin abzielen, dass weder in zeitlicher noch in organisatorischer Hinsicht eine Einflussnahme der Berufungswerberin auf die Tätigkeiten der Tänzerinnen gegeben war, erfolgreich entgegen getreten werden.

## **2. Weisungsgebundenheit**

Dazu führt das Finanzamt aus:

*„Das Kriterium der Weisungsgebundenheit äußert sich in einem persönlichen Weisungsrecht des Arbeitgebers, das auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Einsatzortes usw Einfluss nimmt. Nach Ansicht des Finanzamtes [FA] liegt im Rahmen der Gästebetreuung eine klassische Weisungsgebundenheit der Tänzerinnen vor.“*

Dazu rügt die Berufungswerberin, dass die allgemein gehaltenen Aussagen durchaus zutreffen mögen, auf den konkreten Sachverhalt jedoch nicht eingegangen worden wäre und sich dieser nicht im Sinne der allgemein gehaltenen Aussagen darstellen würde.

Wiederum steht die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor der Problematik, dass mangels konkreter Sachverhaltsfeststellungen unter Bezugnahme auf entsprechende Beweismittel die „Ansicht des Finanzamtes“ nicht nachvollzogen werden kann, zumal die Berufungswerberin das Vorliegen jedweder Weisungsgebundenheit bestreitet und dazu ausführt, dass die Berufungswerberin weder den Zeitpunkt der Vorführung, noch die Dauer des Tanzes und die Art der Vorführung auf der Bühne oder am Gästetisch bestimme.

Auch in diesem Zusammenhang kommt dem tatsächlichen Geschehen und der allenfalls notwendigen Unterscheidung zwischen durch die Berufungswerberin veranlassten Auftritten (siehe oben) und ohne konkretes Zutun der Berufungswerberin vor Ort von den Gästen gebuchten „Individualvorführungen“ entscheidende Bedeutung zu. Wiederum fehlen im bekämpften Bescheid dazu nachvollziehbare Feststellungen und Überlegungen sowie eine Auseinandersetzung mit dem Inhalt der zwischen der Berufungswerberin und den Tänzerinnen abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarungen, welche – als „Werkvertrag“ bzw „Werks-Vertrag“ bezeichnet – hinsichtlich zwei Tänzerinnen in Kopie im Verwaltungsakt enthalten sind, hinsichtlich ihrer tatsächlichen Umsetzung im täglichen Geschehensablauf.

In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.6.2008, 2007/08/0179, zu verweisen, nach welchem eine Verpflichtung zur Darbietung von Tanzeinlagen in einem Nachtlokal schon deshalb keinen Werkvertrag darstellt, weil es an einer vertragsmäßigen Konkretisierung des Werkes fehlt. Vielmehr liegt diesfalls eine Vereinbarung über Dienstleistungen vor (VwGH 25.4.2007, 2005/08/0162).

Im Erkenntnis vom 18.9.2008, 2008/09/0187, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass das Fehlen einer eigenen Betriebsstätte (der Tänzerinnen), das Vorbestimmtsein des Ortes der Arbeitsleistung im Betrieb, eine Bindung an den Betriebsablauf, eine bestimmende Einflussnahme durch die Festsetzung der Zahl der Tänzerinnen und die Ausübung von Kontrollrechten starke Indizien für das Vorliegen einer nichtselbständigen Arbeit und einer Weisungsgebundenheit darstellen.

Ist zudem noch davon auszugehen, dass die Preisgestaltung durch die Berufungsverberin (und somit fremdbestimmt) erfolgte, ist darin ein weiteres Argument für das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit zu erblicken.

Inwieweit diese Ausführungen im konkreten Fall eine Zuordnung der Tätigkeit der Tänzerinnen zu einer bestimmten Einkunftsart ermöglichen, ist mangels entsprechender (Sachverhalts-) Feststellungen des Finanzamtes für den Unabhängigen Finanzsenat nicht zu beurteilen.

### **3. Zahlungsfluss**

Nach § 47 Abs 1 letzter Satz EStG 1988 ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt. Nur den Arbeitgeber treffen die in den §§ 76 ff EStG 1988 normierten Verpflichtungen zur Lohnkontenführung, zur Berechnung, zur Einbehaltung und zur Abfuhr von Lohnsteuer. Eine dem § 35 ASVG vergleichbare Regelung hinsichtlich Arbeitgebereigenschaft auch bei (ausschließlich) Leistungen Dritter an Stelle des Entgeltes kennt das EStG 1988 nicht.

Was die durch § 82 EStG 1988 normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs 1 leg cit betrifft, so erstreckt sich diese somit nicht auf jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern ohne eine solche Veranlassung von dritter Seite geleistet werden. Daran ändert sich auch nichts, wenn der Dritte und der Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten sind oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0215). Dies gilt entsprechend für die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages (VwGH 24.7.2007, 2007/14/0028) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag.

Daraus ergibt sich klar, dass die Inanspruchnahme der Berufungsverberin für Lohnabgaben grundsätzlich davon abhängig ist, dass diese den Arbeitslohn auch ausbezahlt hat.

Eine Haftung des Arbeitgebers könnte zB jedoch auch dann gegeben sein, wenn sich die Leistung eines Dritten als "Verkürzung des Zahlungsweges" darstellt, wenn die Zahlung des Dritten etwa eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt (vgl. wiederum VwGH 28.5.1998, 96/15/0215, mwN), wenn sie also ihren Ursprung im Arbeitsverhältnis hat und wirtschaftlich dem Arbeitgeber zurechenbar ist.

Das Entgelt betrug pro Auftritt € 30,00, Auftritte im Separee wurden mit € 40,00 entlohnt. Eine Umsatzbeteiligung der Tänzerinnen erfolgte nicht (siehe dazu die vom Finanzamt nicht

---

angezweifelten Angaben des Geschäftsführers der Berufungswerberin bei der Besprechung vom 22. März 2006).

Die Berufungswerberin behauptet nun in der Berufung, dass sie in die Entgeltleistung nicht eingebunden sei und die Tänzerinnen dieses selbst von den Gästen einkassieren würden.

Diese Behauptung blieb seitens des Finanzamtes vollkommen unkommentiert und auch sachverhaltsmäßig unerhoben. Selbst wenn die diesbezüglichen Ausführungen insbesondere hinsichtlich der Möglichkeit des Erwerbes von Gutscheinen durch die Gäste und der (gegebenenfalls) für alle Gäste ohne gesonderte Entgeltleistung erbrachten Bühnenvorführungen (für welche die Berufungswerberin den Tänzerinnen wohl ein Entgelt zu leisten haben wird) nicht unbedingt nachvollziehbar sind, wäre es die Aufgabe des Finanzamtes gewesen, aktenkundige Feststellungen zu den Zahlungsflüssen zwischen der Berufungswerberin und den Tänzerinnen zu treffen und im Rahmen der Beweiswürdigung das Arbeitsentgelt im Sinne obiger Ausführungen festzustellen oder zu schätzen.

In diesem Zusammenhang ist letztlich auch die Abgabenvorschreibung nicht nachvollziehbar, zumal weder aus der Begründung noch aus dem restlichen Verwaltungsakt hervorgeht, ob das Finanzamt von durchschnittlich insgesamt drei (entlohten) Auftritten pro Tänzerin und Abend ausgegangen ist bzw ob dem Finanzamt Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass sämtliche (und somit auch allenfalls direkt von den Gästen an die Tänzerinnen geleisteten) Entgelte der Berufungswerberin als Arbeitgeberin zuzurechnen sind oder ob im Rahmen der vorgenommenen Schätzung allenfalls nur Entgelte für gegenüber der Berufungswerberin erbrachte Leistungen (Bühnentanz, von der Berufungswerberin ausgegebene Gutscheine) berücksichtigt wurden. Auch hätte es einer Begründung für die Annahme eines Durchschnittssteuersatzes von 31% bedurft, zumal bei einer angenommenen monatlichen Steuerbemessungsgrundlage von höchstens € 2.790,00 (30,00 x 31 Tage x 3 Auftritte) der Durchschnittssteuersatz (nur) ca. 27% beträgt. Auch fehlt im Verwaltungsakt jegliche Feststellung und Auseinandersetzung mit der Problematik „beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht“, obwohl das Finanzamt die Tänzerinnen im Jahr 2005 sämtlich als beschränkt steuerpflichtig angesehen hat; würde dies auch für das Jahr 2006 zutreffen, wäre die Lohnsteuer allenfalls nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG 1988 zu berechnen gewesen.

#### **4. Zusammenfassung**

Wie aus obigen Ausführungen zu erkennen ist, ist den bekämpften Bescheiden und den Verwaltungsakten der entscheidungsrelevante Sachverhalt ebenso wenig zu entnehmen, wie die vom Finanzamt durchgeführten Nachforschungen oder erhobenen Beweise.

---

Die amtswegige Erforschung der abgabepflichtigen Fälle und die Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, gehört zu den Hauptaufgaben im Rahmen einer abgabenrechtlichen Prüfung (§ 115 Abs 1 BAO). Fehlt in einem Verwaltungsverfahren die aktenkundige Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes samt allfälliger Beweiswürdigung, ist bereits diesbezüglich das Unterbleiben von (Sachverhalts-)Ermittlungen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, offenkundig, zumal erst die diesbezügliche Darstellung die Durchführung der erforderlichen Ermittlungen nach außen in Erscheinung treten lässt und deren Vollständigkeit überprüfbar macht. Allenfalls durchgeführten Ermittlungshandlungen, die im Verwaltungsverfahren jedoch keinen aktenkundigen Niederschlag finden, kann im Rahmen des Berufungsverfahrens keine Relevanz zugebilligt werden und kann es auch nicht Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz sein, Nachforschungen anzustellen, ob die Akten des Verwaltungsverfahrens vollständig vorgelegt wurden oder allenfalls nicht aktenkundige weitere Erkenntnisse vorliegen.

Jedenfalls hätte das Finanzamt auf die Berufungseinwendungen reagieren und spätestens in diesem Zeitpunkt entsprechende Feststellungen, welche geeignet sind, diese zu widerlegen, treffen müssen. Dies trifft einerseits auf die Einwendungen zur organisatorischen Eingliederung, jedenfalls aber auch auf die Argumentation hinsichtlich Weisungsgebundenheit und zum Zahlungsfluss zu. Dazu hätte das Finanzamt den Beweisantrag auf Einvernahme der Tänzerinnen aufgreifen und vor der Vorlage der Berufung diesem nachkommen bzw – für den Fall, dass diese nicht mehr greifbar sind - die aktuell tätigen Tänzerinnen einvernehmen und daraus entsprechende Schlüsse für die Vergangenheit ziehen müssen, zumal die Einvernahme der betroffenen Personen wesentlich zur Aufhellung des relevanten Sachverhaltes beizutragen geeignet ist.

Eine Unterlassung von Ermittlungen iSd § 289 Abs 1 BAO liegt nämlich auch dann vor, wenn erstmals in der Berufung Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde erster Instanz vor der Berufungsvorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen anstellt (vgl Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 11). In derartigen Fällen wäre jedenfalls auch (im Sinne der Wahrung des Parteiengehörs) die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (in welcher nicht nur die Möglichkeit zur ergänzenden Sachverhaltsfest- und -darstellung sondern auch zum fundierten Eingehen auf die Berufungseinwendungen bestanden hätte) sinnvoll und zweckmäßig gewesen. Wieso das Finanzamt von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht hat und damit im gegenständlichen Fall eine Aufhebung nach § 289 Abs 1 BAO offenbar bewusst in Kauf genommen hat, bleibt unergründbar.

---

Nach § 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 gegenständlich zutreffend – 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. Im vorliegenden Fall hat die Berufungserberin selbst die Zurückverweisung an die „Erstbehörde“ zur neuerlichen Sachverhaltsdarstellung begehrt, weshalb sie durch die gegenständliche Entscheidung nicht in ihren Rechten verletzt sein kann. Zweckmäßig ist die Zurückverweisung jedenfalls aus dem Grund, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes Augenscheine und Einvernahmen vor Ort notwendig erscheinen, welche vom im örtlichen Nahebereich gelegenen Finanzamt wesentlich einfacher und kostengünstiger durchgeführt werden können. Zudem würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines (nachvollziehbaren) 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, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH vom 21.11.2002, 2002/200315). Will der Unabhängige Finanzsenat der ihm zugesuchten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff). Würde der UFS im berufungsgegenständlichen Fall sämtliche 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.

Abschließend darf noch angemerkt werden, dass das Finanzamt hinsichtlich der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag lediglich eine „Differenzvorschreibung“ vorgenommen hat und somit den gesetzlichen Bestimmungen des § 201 BAO nicht entsprochen wurde (vgl VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076) und zudem Aufklärungsbedarf insoweit besteht, als das Finanzamt – wie bereits oben erwähnt und ohne aktenkundig erkennbare Sachverhaltsunterschiede - für das Jahr 2005 eine Besteuerung der

---

Tänzerinnen als beschränkt Steuerpflichtige nach § 99 Abs 1 (Z 1) EStG 1988 vorgenommen hat.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. September 2009