



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch RA, vom 5. November 2002, die gemäß § 274 BAO als gegen den Bescheid des Finanzamtes Schwaz vom 19. März 2003 betreffend Haftung gemäß § 99 EStG 1988 hinsichtlich des Jahres 1998 gerichtet gilt, entschieden:

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

## Begründung

Mit dem eingangs angeführten Bescheid (Ausfertigungsdatum 19.3.2003) wurde an die Berufungswerberin (Bw.) Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 für das Kalenderjahr 1998 in Höhe von € 25.881,92.- (= ATS 356.143.-) vorgeschrieben.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 13.12.2001, ABp Nr. 102022/00, wurde hiezu begründend ausgeführt:

„Tz 24 Passivierung der ESt im Abzugsweg

Die ESt im Abzugswege wurde im Schätzungswege ermittelt (siehe Pkt. C 1 des Schlussbesprechungsprotokolls).

## Berechnung:

Berechnungsgrundlage	Ergebnis
<b>970 Tänzerinnen x 4 Auftritte x Preis pro Auftritt ATS 350</b>	1,358.000.-
<b>Zuzüglich Aufenthaltskosten</b>	66.574.-
<b>Bemessungsgrundlage</b>	1,424.574.-
<b>Davon 25 %</b>	356.143.-

[Anmerkung: Alle Beträge in ATS]

In Pkt C 1 des Protokolls betreffend die Schlussbesprechung vom 12.12.2001 wurde hiezu ausgeführt:

„Für Tanzdarbietungen auf einer Bühne werden Mädchen von der Agentur N.N. für eine Woche angefordert. Die Agentur führt die darauf entfallende Ausländersteuer ab. Zusätzlich wird den Mädchen die Möglichkeit geboten, Table Dances durchzuführen. Vom verlangten Geldbetrag in Höhe von ATS 350.- pro Table Dance wurde bisher keine Abzugssteuer im Sinne des § 99 EStG 1988 einbehalten.

Lt. Erhebungsdienst des FA Kufstein werden pro Mädchen durchschnittlich 3 – 4 Table Dances pro Abend aufgeführt. Nach Ansicht der Bp. handelt es sich bei diesen Tageseinnahmen von ATS 1.000.- bis 1.400.- (5 Tage/Woche) um eine Entlohnung von dritter Seite in den Räumen und zum Nutzen der Bw. Ein Steuerabzug im o.a. Sinne hätte wohl Platz greifen müssen.“

Das FA führte im angeführten SB- Protokoll weiters aus, dass sich die Zahl von insgesamt 970 Mädchen wie folgt auf die Lokale A-Bar und B-Bar verteile :

A-Bar 587 Mädchen und B-Bar 383 Mädchen.

Gegen den angeführten Bescheid erhob die Bw. form- und fristgerecht Berufung.

In der Berufung, die in den Antrag auf Bescheidaufhebung mündet, bringt die Bw. begründend vor, dass die Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 gemäß § 100 Abs. 2 leg. cit. von den Empfängern geschuldet werde. Als Empfänger seien die jeweiligen Tänzerinnen anzusehen. Die Vorschreibung der Abzugssteuer sei daher zu Unrecht erfolgt.

Im übrigen sei das erstinstanzliche Ermittlungsverfahren mangelhaft geblieben, da die Vorinstanz Erhebungen betreffend die Vorgangsweise bei der Übergabe des „Honorars“ nicht durchgeführt habe.

Die Bw. stellte in der Berufung weiters den Beweisantrag auf „Einvernahme der in Frage stehenden Tänzerinnen zur Frage des Geldflusses“.

Das Finanzamt erließ am 29.4.2003 eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, wobei die Abweisung wie folgt begründet wurde:

„Im Prüfungszeitraum wurden von einer inländischen Agentur ausländische Tänzerinnen zu Auftritten verpflichtet, welche über ihre normalen Auftritte hinaus auch Table-Dance vorführten. Die diesbezüglichen Zahlungen wurden als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesehen. Nach § 98 Z 2 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird oder worden ist, der beschränkten Einkommensteuerpflicht. Weiters bestimmt § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988, dass die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler....oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen durch Steuerabzug erhoben wird (Abzugsteuer). Letztlich normiert § 100 Abs. 1, dass die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 20 % beträgt und nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle der Schuldner der Abzugssteuer der Empfänger der Einkünfte ist. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge.

Strittig ist, wer nun Schuldner der Einkünfte aus den Table-Dance-Vorführungen ist. Dabei stellt sich die Frage, welche vertraglichen Vereinbarungen zwischen welchen Vertragspartnern dieser zusätzlichen Tätigkeit (Table-Dance) zu Grunde liegen. Da die Vereinbarungen zwischen Agentur und Tänzerinnen ausdrücklich festlegen, dass Table-Dance zwar erlaubt, jedoch nicht vom Vertragsinhalt umfasst ist, kann nach Ansicht des Finanzamtes eine diesbezügliche Vereinbarung zwischen Tänzerinnen und Agentur nicht unterstellt werden. Für die Besucher des Nachtlokals ist es offensichtlich und eindeutig, dass das von der Bar angebotene Programm auch Table-Dance Vorführungen umfasst. Für die Besucher steht somit fest, dass sie beim Besuch dieses Lokals in eine vertragliche Beziehung mit dem Betreiber der Bar treten und dessen Leistungsangebot in Anspruch nehmen. Daher ist davon auszugehen, dass der Betreiber der Bar mit den einzelnen Tänzerinnen in einem Vertragsverhältnis steht und daher der Betreiber der Bar der Schuldner der Table-Dance-Vergütungen ist.“

Am 27.5.2003 beantragte die Bw. unter Hinweis auf das bisherige Berufungsvorbringen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Am 18.4.2009 gab das Finanzamt Kufstein Schwaz eine ergänzende Stellungnahme ab und führte aus, dass am 7.12.1999 mit N.N. eine Niederschrift aufgenommen worden sei. N.N. habe anlässlich seiner Vernehmung als Auskunftsperson detaillierte Angaben betreffend die Anzahl der von ihm an die Bw. vermittelten Tänzerinnen gemacht. Diese Zahlen seien auf den berufsgegenständlichen Zeitraum hochgerechnet worden. Weitere (allenfalls von anderen Agenturen vermittelte bzw. von der Bw. selbst engagierte) Tänzerinnen seien der Berechnung nicht zu Grund gelegt worden.

Laut den Angaben von N.N. seien zu rund 85 % ungarische Tänzerinnen vermittelt worden. Wohnsitzbescheinigungen seien jedoch nicht vorgelegt worden, weshalb die Voraussetzungen für eine Entlastung des Schuldners der Einkünfte an der Quelle nicht gegeben seien. Die Abzugssteuer sei daher zu Recht (auch für die ungarischen Tänzerinnen) vorgeschrieben worden.

### **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 (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).

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

Festzuhalten ist weiters, dass die Sachverhaltsgrundlage auch nach Feststehen der beschränkten Steuerpflicht in einem weiteren Bereich einer Verbreiterung bedarf:

Zu klären ist, welche konkreten vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Bw. und der Agentur des N.N. (und allenfalls weiteren Agenturen) sowie zwischen den Tänzerinnen und der Agentur (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 zur Feststellung allenfalls bestehender ergänzender Vereinbarungen zu führen sein (z.B. durch die von der Bw. in der Berufung angeregte Vernehmung der Vertragsteile).

Auf die Verpflichtung zur Wahrung des Parteiengehörs wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.

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 - 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. Zweckmäßig ist die Zurückverweisung jedenfalls aus dem Grund, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes umfangreiche Ermittlungen 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 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, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH vom 21.11.2002, 2002/200315). Will der Unabhängige Finanzsenat der ihm zugedachten 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 berufsgegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verzögerung

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.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. Oktober 2009