



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., vertreten durch Dr. Bernhard Kettl, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Clemens-Krauss-Straße 12, vom 11. Juli 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 21. Juni 2012 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß [§ 82 EStG 1988](#) für die Jahre 2010 und 2011 entschieden:

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

Begründung

I) Gang des Verwaltungsverfahrens

1) Außenprüfung, angefochtene Bescheide

Im Mai und Juni 2012 fand im Betrieb des Berufungswerbers (Bw.) eine Außenprüfung betreffend den Zeitraum 2009 bis 2011 hinsichtlich der Kommunalsteuer, der Lohnsteuer und der Sozialversicherung statt.

Im **Bericht** über diese Prüfung vom 21.06.2012 wird unter dem Punkt „Pauschale Nachrechnung Finanz“ Folgendes festgehalten:

„Auf Grund von Kontrollen durch die Finanzpolizei wurde festgestellt, dass im geprüften Unternehmen Damen als Prostituierte arbeiten. Bei diesen Damen handelt es sich um Arbeitnehmer iSd § 47 Abs. 2 EStG. Bisher wurde für die Prostituierten keine Lohnverrechnung erstellt. Da auch keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, sind die Grundlagen iSd § 184 BAO zu schätzen.“

Als Grundlagen für die Schätzung werden Daten des Stadtamtes R. herangezogen. Aus diesen geht hervor, wer zu welchem Zeitpunkt in R.K. seinen Wohnsitz hatte (Anmeldung im Jahr 2011 insgesamt 166 Wochen; durch 52 Wochen – ergibt ca. durchschnittlich 3 Prostituierte pro Monat). Pro Prostituierte und Monat wird eine Lohnsteuer in Höhe von 250,00 € festgesetzt. Die bereits entrichtete Abzugssteuer für diesen Zeitraum wird gegenverrechnet.

Pauschale Nachrechnung Finanz:

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnungen	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2010 – 31.12.2011	0,00	103.333,32	103.333,32	15.500,00	J

Das Finanzamt erließ am 21.06.2012 **Haftungsbescheide gem. § 82 EStG 1988**, in welchem es den Bw. als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden **Lohnsteuer für die Jahre 2010 und 2011** in Anspruch nahm. In diesen beiden Bescheiden wird der Lohnsteuer-Haftungsbetrag pro Jahr mit jeweils 7.750,00 festgesetzt.

2) Berufung vom 11.07..2012

Durch seinen Vertreter erhob der Abgabepflichtige gegen die angeführten Haftungsbescheide rechtzeitig Berufung und führte zu deren Begründung – zusammen gefasst – Folgendes aus:

Als Begründung für die angefochtenen Bescheide werde lediglich auf den Bericht vom 21.06.2012 hingewiesen, eine weitere Begründung sei in dem Bescheid nicht enthalten.

Die Behörde sei nicht berechtigt gewesen, allein auf Grund der Nichtführung von Aufzeichnungen eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen. Eine solche Schätzungsberechtigung bestehe nur dann, wenn eine genaue Berechnung der Besteuerungsgrundlagen auch unter Anwendung eines erhöhten Ermittlungsaufwandes der Behörde nicht möglich sei. Bloße Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung alleine würden eine Schätzung dem Grunde nach noch nicht rechtfertigen.

Das Finanzamt habe trotz wiederholter Verweise des Bw., dass die Prostituierten als Selbstständige tätig seien und daher keine Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit erzielten, keine weiteren Sachverhaltsfeststellungen getroffen. Bei Durchführung der gebotenen Ermittlungen – etwa durch Befragung der beim Bw. tätigen Prostituierten – wäre das Finanzamt zum Schluss gelangt, dass keine arbeitnehmerähnliche Verhältnisse bestanden hätten.

So seien die Prostituierten selbst auf den Bw. als Lokalinhaber zugekommen, um dort die Prostitution ausüben zu können. Sie seien weder persönlich, noch wirtschaftlich von ihm abhängig gewesen, hätten sich die Arbeitszeit frei eingeteilt und das Entgelt für ihre Leistungen frei bestimmt und selbst eingehoben. Es habe weder ein Dienstplan existiert, noch habe es seitens des Bw. Zuwendungen irgendwelcher Art gegeben.

Folglich sei die Ausübung des Gewerbes der Prostitution völlig abgesondert von seinem Gewerbe zu betrachten und eine Abgabeverpflichtung könne daher nicht abgeleitet werden. Auch habe das Finanzamt nicht begründet, wie sich der angewendete Durchschnittssteuersatz errechne. Für die Höhe des angenommenen durchschnittlichen Arbeitslohnes, der berücksichtigten Absatzbeträge und die angenommene Zahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer würden sich aus dem Verwaltungsakt keine Anhaltspunkte ergeben. Es fehle auch die Begründung dafür, dass eine exakte Ermittlung der auf die einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuernachforderung mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden gewesen wäre.

Im Abgabenverfahren herrsche nach § 115 Abs. 1 die Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse. Die Abgabenbehörde müsse den maßgeblichen Sachverhalt in freier Beweiswürdigung unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens feststellen. Eine Nachversteuerung könne alleine mit dem Hinweis auf fehlende Grundaufzeichnungen nicht gerechtfertigt werden; umso weniger könne sie auf mangelhaften bis überhaupt keinen Ermittlungen basieren.

Im Berufungsfall würden Beweismittel in Form von regelmäßigen amtsärztlichen Untersuchungen durch die Behörde und entsprechend einzuvernehmende Zeugen vorliegen. Das Finanzamt habe keine Aussagen über die Untauglichkeit dieser Beweismittel getroffen. Falls sich die Aufzeichnungsmängel im weiteren Ermittlungsverfahren nicht durch den Bw. aufklären ließen, wären auch die tatsächlichen Öffnungszeiten, die von den Arbeitnehmern zu erbringenden Arbeitsleistungen und deren zeitliche Lagerung festzustellen. Unter Berücksichtigung der Betriebsauslastung könnte daraus das Ausmaß der Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer ermittelt werden.

Aus diesen Punkten ergebe sich, dass der entscheidungserhebliche Sachverhalt, nämlich das tatsächliche Vorliegen von Arbeitsverhältnissen, vom Finanzamt nicht vollständig ermittelt worden sei. Die Bescheide seien daher aufzuheben, das Finanzamt müsse den entscheidungswesentlichen Sachverhalt in einem einwandfreien Verfahren ermitteln. Falls weiterhin Bescheide zu erlassen seien, müssten diese eine vollständige und nachvollziehbare Begründung enthalten. Daraus müssten die erhobenen Beweise und deren Würdigung hervorgehen, sowie der als gegeben angenommene Sachverhalt und darüber hinaus die Grundlagen und die Berechnung der Abgabennachforderung.

3) Weitere wesentliche Unterlagen aus dem Finanzamtsakt

In einem im Verwaltungsakt befindlichen **Aktenvermerk** (AV) wird u.a. festgehalten, dass der Bw. laut Rücksprache mit ihm im Zuge der Außenprüfung (AP) bereits eine Abzugssteuer entrichtet habe. Er betreibe demnach das Lokal seit November 2009 und es gebe lediglich eine mündliche Mietvereinbarung mit dem Vermieter. Gemietet sei die Bar, laut mündlicher

Vereinbarung dürften die Mädchen die Zimmer benutzen. Die Öffnungszeiten seien Montag bis Samstag 21.00 Uhr bis 4.00 Uhr, Sonntag sei Ruhetag. Der Bw. habe für den Barbetrieb eine Gewerbeberechtigung, laut mündlichen Angaben bestehe eine Bordellkonzession auf das Haus.

Weiters wird in diesem AV festgehalten, dass der Beginn der Tätigkeit des Bw. am 1.12.2009 gewesen sei. Durchschnittlich seien nach Angaben des Bw. immer 2 bis 3 Mädchen anwesend. Unter „Sachverhalt und rechtliche Würdigung“ wird im besagten AV u.a. angeführt:
Durchschnittlich anwesenden Prostituierte laut Angaben der Gemeinde; 250 € Abzugssteuer pro Prostituierte und Monat;
betragsmäßige Auswirkung:

	Abgabe	2010	2011	2012
durchschnittl. 3 Prostituierte	LSt	9.000,00	9.000,00	
bish. bezahlt auf St.Nr. 483/6817		- 1.625,00	- 875,00	
		7.375,00	8.125,00	

Darüber hinaus wird im betreffenden AV noch ausgeführt, dass 250,00 € „hochgerechnet auf Brutto“ (gemeint wohl: auf einen Bruttolohn) 2.080,00 € ergeben würden.

Im Verwaltungsakt befindet sich außerdem der **Ausdruck einer Internetabfrage** der Homepage des vom Bw. betriebenen Club X aus dem u.a. Folgendes hervorgeht:

Der Nachtclub X wird als „Nachtclub mit Bestpreisgarantie“ beschrieben;
angeführt ist dazu:

„Preis: Halbe Stunde € 60 (Tag und Nacht)....der Zimmerpreis gilt am Tag sowie im Nachtbetrieb, kein Eintritt;

geöffnet von Montag bis Samstag. Ab 14.00 Uhr, Sonntag Ruhetag;

Top Mädchen erwarten dich in unserer Herbstaktion,.....

ALLE KUNDENKARTEN – auch Bankomat – werden akzeptiert.....

In unserem Nachtclub Bar Xbieten Dir Top Mädchen prickelnde Entspannung und erotisches Vergnügen ohne Grenzen! Wenn Sie Fragen zu unserem exklusiven Service haben, können Sie uns jederzeit kontaktieren;

wenn Sie eine Dame sind und sich bei uns bewerben möchten, dann füllen Sie bitte das Kontakt- und Bewerbungsformular auf unserer Website aus.....wir werden uns dann, sobald es uns möglich ist, mit Ihnen in Verbindung setzen"

Im Arbeitsbogen zur GPLA-Prüfung befindet sich in Kopie eine **Niederschrift** über die **Einvernahme** von Frau B. (Im Folgenden kurz: B.) einer bulgarischen Staatsbürgerin, durch

die BH R. . Frau B. wurde bei einer Kontrolle durch die Polizei, die BH und die Finanzpolizei am 9.11.2011 in der Bar des Bw. neben drei weiteren Frauen in Prostitutionskleidung angetroffen. Die Einvernahme erfolgte im Beisein eines Dolmetschers der türkischen Sprache und Frau B. gab an, dass das Türkische ihre Muttersprache sei.

Aus der besagten Niederschrift sind u.a. folgende Aussagen der Frau B. ersichtlich:

- Sie übe in der Bar X die Prostitution aus, ihr Chef heiße M..
- Im Lokal gebe es ein festes Preisniveau. Anfangs habe sie 50 € pro halbe Stunde verlangt bzw. 100 € für eine volle Stunde Prostitution. Derzeit betrage der Preis für eine halbe Stunde 60 € und für eine volle Stunde 120 €.
- Alle Mädchen würden denselben Preis verlangen; vom 60 €-Tarif bekomme dürfe sie 40 € behalten, vom 120 €-Tarif bekomme sie 80 €, der Rest gehe an das Lokal.
- Sie sei auch an der Getränkeanimation beteiligt; für eine Flasche Sekt, für die der Kunde 80 € bezahle, bekomme sie einen Anteil von 25 €, für einen Piccolo-Sekt, der 22 € koste, bekomme sie jeweils 6 € Provision.
- Der Kunde bezahle für ihre Prostitution im Voraus bei M. an der Ausschank, Getränke würden später bezahlt. Der Bw. führe Aufzeichnungen über die Prostitution und den Getränkekonsum getrennt nach Mädchen. Sie rechne mit ihm jeweils nach Dienstende am Morgen ab und erhalte ihr Entgelt bar ausbezahlt.
- Kunden könnten beim Bw. auch unbar bezahlen.
- Die Dienstzeiten seien vom Bw. für alle Mädchen gleich vorgegeben: Beginn gegen 21.00 Uhr; die Tätigkeit ende – je nach Kundenaufkommen – zwischen 4.00 Uhr und 6.00 Uhr; von Sonntag auf Montag sei Ruhetag.
- Heute (Anmerkung der Berufsbehörde: Tag der Einvernahme der Frau B.) werde M. wegen Erkrankung durch S. vertreten.
- Sie verdiene monatlich im Durchschnitt 1.500 €, das sei ihr einziges Einkommen.
- Für ihre Arbeitskleidung und Kondome komme sie selbst auf.
- Die Gesundheitsbücher seien an der Theke verwahrt, ihren Personalausweis habe sie bei ihren Sachen.
- Für ihre Tätigkeit als Prostituierte mache sie selbst keine Werbung, das mache alles M. .
- Momentan müsse für das Wohnen in R. nichts bezahlen, sie habe aber gehört, dass sie später einmal 10 € pro Tag zahlen solle.

Darüber hinaus befindet sich im GPLA-Arbeitsbogen die Kopie einer **Anzeige der Finanzpolizei** (FinPol) an die BH R. vom 14.11.1011. Dem Bw. wird in dieser Anzeige mit Bezug auf die oben angeführte Kontrolle des Nachtclub X nach den Ausländerbeschäftigungsgesetz (AuslBG) die illegale Beschäftigung von vier Ausländerinnen (alle bulgarische Staatsangehörige) im besagten Club vorgeworfen. Auf Grundlage der oben angeführten Zeugen-

aussage von Frau B. wird in dieser Anzeige davon ausgegangen, dass die vier ausländischen Frauen im Betrieb des Bw. als Prostituierte in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis beschäftigt waren. Zusammengefasst führt die FinPol folgende Umstände an, die für eine derartige Qualifizierung der Tätigkeit der genannten Personen sprechen würden:

Beteiligung des Bw. an den Einnahmen aus den sexuellen Dienstleistungen (der Prostituierten),
 Beteiligung (der Prostituierten) am Getränkeumsatz,
 Festlegung der Preise und Beteiligung (gemeint: der Preise für die Dienstleistungen der Frauen bzw. Beteiligung am Entgelt für diese Leistungen) durch den Betreiber (Bw.),
 Zahlungsabwicklung und etwaige Preisverhandlungen (in Bezug auf die sexuellen Dienstleistungen der Frauen) mit dem Kellner bzw. Chef (Bw.),
 Bindung (der Prostituierten) an die Öffnungszeiten (des Club X),
 gemeinsame Werbung in Zeitungen und auf der Homepage für alle Mädchen durch den Lokalbetreiber (Bw.).

Im Finanzamtsakt befindet sich überdies die Kopie des **Straferkenntnisses** (vom 4.01.2012) der BH R., welches auf Grund der Anzeige der FinPol erging. Daraus geht hervor, dass die BH in Bezug auf die Beschäftigung der genannten vier Ausländerinnen von einer Tätigkeit in wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und demnach von einem Dienstverhältnis oder von einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis ausging. Diese Beschäftigungsverhältnisse wurden daher als solche iSd § 2 Abs. 2 AuslBG qualifiziert und über den Bw. eine Verwaltungsstrafe wegen Verletzung diverser Bestimmungen des AuslBG iHv insgesamt 8.915,25 € verhängt.

II) Streitpunkte

Strittig ist, ob die im Lokal des Bw. (Nachtclub X) als Prostituierte arbeitenden Frauen auf Grund eines Dienstverhältnisses iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) tätig wurden.

Das Finanzamt kommt in den angefochtenen Bescheiden zum Ergebnis, dass diese Frauen Dienstnehmerinnen des Bw. waren und daher der Bw. als Arbeitgeber auf Grund der Nichteinbehaltung der Lohnsteuer zur Haftung gem. § 82 EStG 1988 heranzuziehen ist.

Der Bw. bestreitet die Dienstnehmereigenschaft der besagten Frauen. Er argumentiert, dass sie als Prostituierte selbständig tätig gewesen seien. Sie seien bei der Ausübung ihres Gewerbes von ihm weder persönlich, noch wirtschaftlich abhängig gewesen (kein Anwerbung der Frauen durch den Bw., freie Zeiteinteilung, kein fixer Dienstplan, keine Festlegung und Einhebung des Prostitutionsentgeltes durch den Bw., keinerlei Zuwendungen durch ihn an die Prostituierten).

Überdies begründe das Finanzamt weder die Höhe der angenommenen Arbeitslöhne, noch die angenommene Zahl der Arbeitnehmerinnen. Auf Grund der amtsärztlichen Untersuchungen der Frauen, der Öffnungszeiten des Lokales, der noch durchzuführenden Feststellung der zu

erbringenden Arbeitsleistungen und der Betriebsauslastung hätte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (Höhe der Arbeitslöhne) exakt ermitteln können. Allenfalls wären die Prostituierten dazu als Zeugen einzuvernehmen gewesen. Eine Schätzung sei aus diesen Gründen nicht zulässig gewesen.

III) Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Das Finanzamt verweist zur Bescheidbegründung auf den Bericht über die GPLA-Prüfung vom 21.06.2012. In diesem wird die Arbeitnehmereigenschaft der Prostituierten iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 angenommen. Unter Verweis auf die fehlende Lohnverrechnung für die besagten Personen wird eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen. Ausgehend von einer durchschnittlichen Beschäftigung von drei Prostituierten – ermittelt auf Grundlage der am Standort des Betriebes des Bw. erfolgten melderechtlichen Anmeldungen - setzte das Finanzamt pro Beschäftigte und Monat pauschal eine Lohnsteuer von monatlich 250,00 € fest. Das Finanzamt begründet in diesem Bericht weder das Vorliegen der wesentlichen Merkmale für ein Dienstverhältnis in Bezug auf die genannten Beschäftigten, noch gibt es die Grundlagen für die angenommene Höhe der Lohnsteuer an.

Nur aus dem Inhalt des Verwaltungsaktes ist erkennbar, dass das Finanzamt offenbar auf Grund der Aussage der Frau B., anlässlich der behördlichen Kontrolle des Betriebes des Bw. am 9.11.2011, von der Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung der Prostituierten in den Betrieb des Bw. ausgegangen ist. Bei Festsetzung der Höhe der Lohnsteuer, für die der Bw. zur Haftung herangezogen wurde, ging das Finanzamt (auf Grund eines Aktenvermerkes im Finanzamtsakt) offenbar von der für einige Monaten des Berufszeitraumes durch den Bw. freiwillig abgeführten „Pauschalsteuer“ (von 250,00 € pro Beschäftigter) aus und errechnete daraus einen Bruttolohn von monatlich 2.080,00 € pro Dienstnehmerin. Alle diese Umstände (Aussagen der Frau B., Grundlagen für die Höhe der Steuer) hat das Finanzamt aber weder in der Begründung der angefochtenen Bescheide, noch in dem, dem Bw. zugestellten GPLA-Bericht vom 21.06.2012 angeführt.

Auch nach Erhebung der gegenständlichen Berufung, in der der Bw. die Dienstnehmereigenschaft der besagten Personen ausdrücklich bestritten hat (Fehlen der wesentlichen Merkmale von Dienstverhältnissen - Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung), hat das Finanzamt dem Bw. die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen (insbesondere die Aussagen von Frau B. am 9.11.2011, Anzeige der FinPol an die BH R. vom 14.11.2011, Straferkenntnis der BH vom 4.01.2012) und die daraus gezogenen Schlüsse nicht vorgehalten bzw. bekannt gegeben. Ebenso wenig hat es dem Bw. die Grundlagen für die festgesetzten Haftungsbeträge in nachvollziehbarer Weise erläutert.

IV) Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem

Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies trifft dann zu, 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. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG zwei wesentliche, für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechende, Kriterien zu entnehmen: Die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in dessen geschäftlichen Organismus. Nur in Fällen, in denen diese beiden Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer unselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. z.B. VwGH 28.05.2009, 2007/15/0163).

Der UFS hat sich in einigen Entscheidungen mit vergleichbaren Sachverhalten, bezüglich der Abgrenzung zwischen einer selbständigen Tätigkeit und dem Vorliegen von Dienstverhältnissen bei Prostituierten, die in Nachlokales tätig sind, geäußert. Dabei hat er folgende, für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechende Kriterien herausgearbeitet (vgl.: UFS 18.12.2007, RV/0089-W/05; 8.04.2010, RV/0420-G/07; 1.12.2011, RV/0458-G/09)

- Ausübung der Prostitution in den Betriebsräumlichkeiten des Lokalinhabers.,
- Anbahnung und Ausübung der Prostitution (Arbeitszeit der Prostituierten) während der Öffnungszeiten des Lokales,
- Zeiteinteilung (Dienstplan) durch den Lokalbetreiber,
- Zahlung sämtlicher Leistungen (aus Prostitution und aus dem Barbetrieb) durch die Kunden an den Lokalbetreiber/dessen Beauftragten (Kellner),
- Festsetzung einheitlicher Preise (für die Prostitution) durch den Lokalbetreiber und vorgegebene Aufteilung des Schandlohnes (auf die Prostituierten und den Lokalbetreiber),
- Beteiligung der Prostituierten am Getränkeumsatz („Trinkprozente“),
- bei Bedarf Beschaffung/Beistellung von Unterkünften für die Prostituierten durch den Lokalbetreiber,
- Werbung durch den Lokalbetreiber; Engagement (Anwerbung, Einstellung) der Prostituierten durch den Lokalbetreiber

Nach ständiger Rechtsprechung des UFS und des VwGH besteht bei einer Bar oder einem Nachtclub mit angeschlossenen Separees die Leistung des Nachtclubbetreibers nach der Kundenerwartung nicht nur im Getränkeausschank, sondern entscheidend auch in der Gelegenheit zum Separeebesuch. Vom Betreiber eines solchen Lokales wird allgemein erwartet, dass er zu diesem Zweck Mädchen offeriert, welche mit den Besuchern die Separees aufsuchen, um dort die (sexuellen) Wünsche der Gäste zu erfüllen (z.B. UFS 18.01.2010, RV/0459-G/09, VwGH 15.06.2005, 2002/13/0104).

Die Abgabenbehörde hat gem. § 115 BAO die abgabenrechtlichen 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 die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens (Ergebnisse der aufgenommenen Beweise) vor Bescheiderlassung den Parteien zur Kenntnis zu bringen (§ 183 Abs. 4 BAO).

In der Bescheidebegründung muss angegeben werden, welche Beweismittel herangezogen wurden und welche Ergebnisse die Würdigung der einzelnen Beweise erbracht hat (von welchem entscheidungswesentlichen Sachverhalt die Behörde ausgeht; Beweiswürdigung). Im Fall von widerstreitenden Beweisergebnissen ist auch darzulegen, was die Abgabengehörde bewogen hat, ein Beweismittel den anderen Beweismitteln vorzuziehen und gerade den von ihr angenommenen Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (vgl. UFS 8.02.2005, RV/0095-I/04). Die Bescheidebegründung soll den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar machen, sie soll einen effizienten Rechtsschutz ermöglichen (Beiser, Steuern³, 357).

Zwar trifft die Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, doch ist es vorrangig die Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz, die notwendigen Ermittlungen durchzuführen (siehe § 276 Abs. 6 BAO: „Die Abgabenbehörde erster Instanz hat**nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen** ...vorzulegen.“). Durch eine ausreichende Bescheidebegründung soll nicht nur der Abgabepflichtige, sondern auch der Unabhängige Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde in die Lage versetzt werden, die Sachverhaltsfeststellungen und die rechtlichen Überlegungen des Finanzamtes nachvollziehen zu können.

Schließlich geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine allfällige Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, „notwendige Ergänzungen“ des bisherigen Ermittlungsverfahrens vorzunehmen.

Ist hingegen der Ermittlungsstand derart lückenhaft, dass noch ein umfangreiche Ermittlungsverfahren durchgeführt werden muss (wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erste Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme – vgl. Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 5), so erscheint eine Bescheidaufhebung gem. § 289 Abs. 1 BAO zweckmäßig. Nach dieser Bestimmung kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheidesunter 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.

Das Finanzamt hätte den als erwiesen angenommenen Sachverhalt, nämlich das Vorliegen der wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses (Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung der Prostituierten in den Betrieb des Bw. sowie die konkreten Zahlungsvorgänge an die als Prostituierte tätigen Frauen) unter Bekanntgabe der aufgenommenen Beweise (vor allem die Angaben der Zeugin B.)

konkret feststellen und aktenkundig darstellen (Prüfbericht), und

in die Begründung der angefochtenen Bescheide aufnehmen müssen.

Spätestens nach Erhebung der gegenständlichen Berufung, in der die Verwirklichung der wesentlichen Merkmale von Dienstverhältnissen bestritten wurde, wäre es Aufgabe des Finanzamtes gewesen, dem Bw. die wesentlichen Ergebnisse der Beweisaufnahmen (Aussage der Zeugin B, Anzeige an BH, Straferkenntnis der BH – siehe oben Punkt I.3) vorzuhalten. Der Bw. wäre zu einer Stellungnahme einzuladen und darüber hinaus aufzufordern gewesen, geeignete Nachweise dafür vorzulegen, dass seine Berufungsausführungen betreffend der angeblich selbständigen Tätigkeit der in seinem Betrieb tätigen Prostituierten, die nach seinen Angaben völlig unabhängig von dem durch ihn betriebenen Nachtclub ausgeübt wurde, (keine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit vom Bw.) – entgegen den Aussagen der Zeugin B. – tatsächlich zutreffen (Grund für Unglaubwürdigkeit der Zeugin B., Betriebsablauf aus Sicht des Bw., Nachweise dafür).

Ebenso hätte dem Bw. die konkrete Berechnung der Steuer (Grundlagen für die Berechnung; welche Annahmen über die konkreten Leistungen der Prostituierten und des vom Bw. an sie gezahlten Arbeitsentgeltes und der Höhe der so genannten Trinkprozente pro Tag/Woche/-Monat) bekannt gegeben werden müssen. Der Bw. wäre aufzufordern gewesen, seine Ansicht über die Höhe der Arbeitslöhne darzulegen und diese nachzuweisen/glaubhaft zu machen. Je nach den Ergebnissen der Vorhaltsbeantwortung durch den Bw. wäre zu beurteilen gewesen, ob die Annahme der strittigen Dienstverhältnisse gerechtfertigt ist oder nicht. Hätte sich danach noch die Notwendigkeit ergeben, zur Klärung des wesentlichen Sachverhaltes (Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung, Höhe der Zahlungen/Arbeitsentgelte an die Dienstnehmerinnen) weitere Ermittlungen durchzuführen (etwa die Einvernahme weiterer im Berufszeitraum im Betrieb des Bw. tätig gewesenen Prostituierten; Befragung von Kunden, deren Daten über Bankabrechnungen eruiert werden könnten; Klärung der Zahlungsabwicklung in Fällen der Zahlung mit Kreditkarte/Bankomatkarte u.dgl.), so wären diese Beweisaufnahmen durchzuführen gewesen.

Eine Unterlassung von Ermittlungen iSd § 289 Abs. 1 BAO liegt auch dann vor, wenn erstmals in der Berufung Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde erster Instanz vor der Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (vgl. Ritz BAO⁴, § 289 Tz 11).

Durch die Unterlassung der angeführten Verfahrenshandlungen und weiterer, allenfalls noch notwendiger Beweisaufnahmen hat das Finanzamt den Tatbestand des § 289 Abs. 1 BAO verwirklicht. Wie schon oben ausführlich begründet, erscheint daher eine Bescheidaufhebung im Sinne der angeführten gesetzlichen Bestimmung zweckmäßig.

Das Finanzamt wird in weiterer Folge die angeführten, bisher unterlassenen Verfahrensschritte zu setzen haben und allenfalls noch die beschriebenen Beweisaufnahmen durchführen müssen.

Wenn auf Grund dieser Ermittlungen und nach Würdigung allfälliger weiterer Beweisaufnahmen davon auszugehen ist, dass die im Betrieb des Bw. tätig gewesenen Prostituierten im Streitzeitraum weisungsgebunden waren und eine organisatorische Eingliederung gegeben war, werden neuerlich Haftungsbescheide gem. 82 EStG 1988 zu erlassen sein.

Dabei muss das Finanzamt auch betreffend die Grundlagen für die Haftungsbeträge die oben beschriebenen Verfahrensschritte setzen: Beweisaufnahmen und Beweiswürdigung hinsichtlich der Höhe der Arbeitsentgelte (von welchen Ermittlungsergebnissen und Überlegungen geht das Finanzamt betreffend die Arbeitsentgelte aus) und Einhaltung des Parteiengehört: (Gelegenheit zur Stellungnahme durch den Bw. dazu).

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. Februar 2013