

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch st.V., AdresseBf., gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 1/23 betreffend Haftung gemäß § 99 EStG 1988 für die Jahre 2000 bis 2002 vom 26.11.2003, beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und die dazu ergangene Beschwerdevorentscheidung werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2013/2014 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

Im Zuge einer die Beschwerdeführerin (Bf.) betreffende, den Zeitraum 1.1.2000 bis 31.12.2002 umfassende **Lohnsteuerprüfung** wurden die folgenden Feststellungen getroffen:

"Für das Unternehmen des Abgabepflichtigen werden laufend ausländische (aus Ungarn, Rumänien, etc., ...) Tänzerinnen gegen Entgelt tätig. Jenes Entgelt, das von der Bf. direkt an die Tänzerinnen fließt, erfolgt durch Übergabe von Bar-Scheck's. Die Belege sind sehr mangelhaft (keine Adresse, teils nur "Künstlernamen").

Laut innerstaatlichem Steuerrecht unterliegen gem. § 98 Zi. 3 EStG 1988 Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit, als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland der beschränkten Einkommensteuer. Diese Einkünfte sind auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird.

Die Doppelbesteuerungsabkommen mit den Ländern (vorwiegend: UNGARN) in denen die Tänzerinnen ansässig sind, besagen:

Eine in einem Staat (z. B.: Ungarn,..... ) ansässige und in Österreich gastierende Mitwirkende an einer Unterhaltungsdarbietung ist in Österreich auf Grundlage

des Abkommens von der Einkommensteuer freizustellen. Die Steuerfreistellung in Österreich setzt allerdings die Vorlage einer von der im Ansässigkeitsstaat zuständigen Steuerverwaltung ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung voraus.

Eine solche Ansässigkeitsbescheinigung (nicht eine Meldebestätigung oder ein Nachweis der Staatsangehörigkeit) für eine gerechtfertigte Steuerfreistellung in Österreich wurde mehrmals beim steuerlichen Vertreter urgert, konnte jedoch nie beigebracht bzw. vorgelegt werden. Demzufolge wird in Österreich die beschränkte Einkommensteuer (§ 98 EStG 1988) im Haftungswege zur Vorschreibung gebracht. Die an die Tänzerinnen geflossenen Beträge stellen Nettobeträge dar und sind daher auf „Brutto“ hochzurechnen. Von den Bruttobeträgen sind sodann 20 % Abzugssteuer zu berechnen.

### Basis für die Besteuerung:

Jahr	Netto	Brutto	20% BE	€
2000	1.948.295,00	2.435.368,75	487.073,75	35.397,03
2001	4.883.189,00	2.353.986,25	470.797,25	34.214,17
2002	1.884.432,00	2.355.540,00	471.108,00	34.236,75
		- 1.428.979,00	103.847,95"	

Mit **Haftungsbescheiden vom 26.11.2003** für die Jahre 2000 bis 2002 wurde die Bf. entsprechend den o.b. Prüfungsfeststellungen zur Haftung für Abzugssteuer gemäß § 99 EStG in Anspruch genommen.

In der gegen diese Bescheide fristgerecht erhobenen **Berufung (nunmehr Beschwerde)** wendet die Bf. folgendes ein:

*"Die Bf. beschäftigt ausschließlich von österreichischen Agenturen vermittelte ausländische Tänzerinnen (zirka 70 % kommen aus Ungarn, weiters aus Weißrussland, Russland, Tschechien, Slowakei und Rumänien). Großteils erfolgt die Zahlung seitens der Bf. an diese Agenturen. Der Umstand, dass die Tänzerinnen teilweise aber auch direkt von der Bf. für Überstunden, etc. bezahlt werden, ist Grundlage für die gegenständliche Vorschreibung einer Abzugssteuer.*

*Gem. § 2 Abs. 1 FremdenG brauchen die Tänzerinnen für die Einreise nach Österreich, während des Aufenthaltes und für die Ausreise einen gültigen Reisepass (Passpflicht).*

*Gem. § 8 Abs. 1 FremdenG können Einreise- und Aufenthaltstitel den Tänzerinnen auf Antrag erteilt werden, sofern diese ein gültiges Reisedokument besitzen und kein Versagungsgrund wirksam wird. Visa werden gem. § 6 Abs. 3 FremdenG für die Einreise zu einem sechs Monate nicht übersteigenden Aufenthalt ausgestellt. Für kurzfristig Kunstausübende bedarf es gem. § 90 Abs. 4 FremdenG jedenfalls einer Sicherungsbescheinigung oder einer Beschäftigungsbewilligung oder eines sich "auf eine entsprechende inländische Veranstaltung beziehenden Vertrages. Die Tänzerinnen*

*können ihre Tätigkeit mangels einer gültigen Beschäftigungsbewilligung ausschließlich als Selbständige ausführen.*

*Laut innerstaatlichem Steuerrecht unterliegen gem. § 98 Z 3 EStG 1988 Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland der beschränkten Einkommensteuer. Diese Einkünfte sind auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird.*

*Die Doppelbesteuerungsabkommen der betroffenen Länder in denen die Tänzerinnen ansässig sind, besagen, dass eine in einem Staat (Ungarn, etc.) ansässige und in Österreich gastierende Mitwirkende an einer Unterhaltungsdarbietung in Österreich auf Grundlage des Abkommens von der Einkommensteuer freizustellen ist.*

*Die Ansässigkeit nach den Doppelbesteuerungsabkommen Ungarn, UdSSR (gilt für Weißrussland und Russland), CSSR (gilt für Tschechien und Slowakei) und Rumänien wird zunächst nach Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt festgelegt. Wenn nach dieser Definition die Tänzerinnen in beiden Staaten ansässig sind, erfolgt eine weitere Bestimmung der Ansässigkeit in allen anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen*

- nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen,*
- nach dem gewöhnlichen Aufenthalt,*
- nach der Staatsangehörigkeit.*

*je nach DBA Verständigungsverfahren, Behörden, etc.*

*Die Vorlage des Reisepasses war, wie bereits oben erwähnt, sowohl für die Einreise als auch für die Ausstellung des Visums erforderlich und der Ansässigkeitsstaat der Tänzerinnen für die österreichischen Agenturen und der Bf. somit eindeutig. Diese Agenturen verpflichteten sich in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen weiters zur behördlichen Anmeldung der Tänzerinnen.*

*Für die behördliche Anmeldung sind gem. § 1 Abs. 5a MeldeG folgende Identitätsdaten erforderlich:*

- o Name*
- o Geschlecht*
- o Geburtsdaten (Ort, Datum, Staat)*
- o Melderegisterzahl*
- o Staatsangehörigkeit*
- o Art. Nummer, Ausstellungsbehörde und Ausstellungsdatum sowie der Staat der Ausstellung des Reisedokumentes*

*Die Agenturen, die die Tänzerinnen an die Bf. weitervermittelt haben, hielten in der Auftragsbestätigung an ihren Vertragspartner nochmals folgende Daten fest: '*

- o Vor- und Zuname*
- o Geburtsdatum*
- o Adresse*
- o Staatsbürgerschaft*
- o Reisepassnummer*

*Die Staatsangehörigkeit der vermittelten Tänzerinnen als Bestimmungskriterium der Ansässigkeit laut Doppelbesteuerungsabkommen wurde daher bei der Einreise, bei Erteilung des Visums, bei der behördlichen Meldung und bei Inauftragnahme durch die Bf. festgestellt. Lediglich die zusätzlichen Zahlungen der Bf. an die Tänzerinnen erfolgten mittels Barschecks bzw.*

*Kassabeleg und ohne weiterer (fünfter) Feststellung der gesamten Identitätsdaten.*

*Im Zuge der Lohnsteuerprüfung kam man aber zu dem Schluss, dass die Steuerfreistellung die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung voraussetzen würde, die von der im Ansässigkeitsstaat zuständigen "Steuerverwaltung" ausgestellt wird.*

*Die innerstaatlichen Durchführungsverordnungen zum DBA -Ungarn und zum DBA -CSSR besagen lediglich, dass Steuerpflichtige, die den Nachweis erbringen müssen, dass sie in einem der beiden Staaten ansässig sind, eine Wohnsitzbescheinigung beibringen können.*

*Unumstößliches Faktum ist zunächst, dass völkerrechtlich geschlossene Verträge durch innerstaatliches Recht niemals eingeschränkt werden können (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). Die Doppelbesteuerungsabkommen enthalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebene Steuerpflicht begrenzen. Des Weiteren spricht schon allein die Verwendung des Wortes „kann“ im Verordnungstext für sich. Das Wort „muss“ konnte nämlich nicht verwendet werden, da durch innerstaatliche Verordnung die Beibringung einer Wohnsitzbescheinigung nicht vorgeschrieben werden kann, wenn die Doppelbesteuerungsabkommen es selbst nicht vorsehen.*

*Hinge die Gewährung von Abkommenvorteilen in Österreich nämlich von der Vorlage einer Wohnsitzbescheinigung ab, wäre die Wohnsitzbescheinigung im Ergebnis materiell-rechtliche Voraussetzung für die Abkommensanwendung. Dafür ist aber auf Grundlage der dem OECD - Musterabkommen nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen kein normativer Anhaltspunkt ersichtlich.*

*Zu Recht hat der VwGH schon wiederholt ausgesprochen, dass die Abkommensanwendung nicht von der Beurteilung der Verwaltungsbehörde des anderen Vertragsstaats abhängt (VwGH 30.11.1962, 364/61; VwGH 31.7.1996, 92/13/0172; VwGH 26.7.2000, 97/14/0070). Die Behörde ist eben an kein bestimmtes Formerfordernis gebunden, sondern hat alle erforderlichen Ermittlungshandlungen zu setzen, um festzustellen, ob nach den in Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 der dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten DBA vorgesehenen Kriterien der andere Vertragsstaat der Ansässigkeitsstaat ist.*

*Die Wohnsitzbescheinigung wird aber im gegenständlichen Fall nicht nur zur materiell-rechtlichen Voraussetzung der Abkommensanwendung, sondern deren Beibringung wird seitens der Finanzbehörde auch noch vom Steuerpflichtigen verlangt. Die überwiegende Lehre und Rechtsprechung lehnt aber die Annahme einer erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen ab, wenn die Behörden noch nicht alle ihr zur Verfügung stehenden*

*Ermittlungsmöglichkeiten - und dazu gehört die internationale Amtshilfe auch dann, wenn sie zeitaufwendig oder mühevoll ist - ausgeschöpft hat.*

*Aber selbst wenn die ausländische Wohnsitzbescheinigung ausdrücklich ein Tatbestandsmerkmal für die Inanspruchnahme der DBA-Vorteile wäre und keine Möglichkeit der internationalen Amtshilfe bestünde, hinge das Ausmaß der Mitwirkungspflicht auch von der Möglichkeit und der Zumutbarkeit der Mitwirkung ab. Im Falle der Bf., die eine einmalige Geschäftsverbindung mit den Tänzerinnen eingeht ist die Möglichkeit, die Tänzerinnen zur Vorlage der Unterlagen zu bewegen sehr begrenzt, da durch die selbständige Tätigkeit der Tänzerinnen jegliche Weisungsgebundenheit fehlt.*

*Des Weiteren setzt der Steuerabzug nach § 99 EStG beschränkte Steuerpflicht des Empfängers der Einkünfte voraus. Ist der Empfänger der Einkünfte unbeschränkt steuerpflichtig, besteht keine Berechtigung zum Steuerabzug. Da selbst ein bloßer Nebenwohnsitz des Einkünfteempfängers in Österreich dazu führt, dass unbeschränkte Steuerpflicht besteht und daher keine Berechtigung zum Steuerabzug nach § 99 EStG besteht, darf in diesem Fall das die Vergütung leistende Unternehmen auch nicht zur Haftung herangezogen werden.*

*Es darf daher nicht ohne weiteres ein Haftungsbescheid an den inländischen Vergütungsschuldner erlassen werden, sondern es muss vorher ermittelt werden, ob der Vergütungsempfänger tatsächlich bloß beschränkt steuerpflichtig ist. Die Behörde muss somit den Nachweis führen, dass der Einkünfteempfänger in Österreich nach den Kriterien des § 26 BAO weder einen Neben- oder Hauptwohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Da die Ermittlungsmöglichkeiten der österreichischen Finanzbehörde im Inland nicht beschränkt sind, besteht auch in diesem Fall nicht die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen.*

*Nach § 99 Abs. 2 EStG unterliegt dem 20 %igen Steuerabzug „der volle Betrag der Einnahmen“. Dazu gehören auch die vom Steuerabzugsverpflichteten übernommenen Kosten und die unentgeltlich zur Verfügung gestellten Leistungen. Die Betriebsausgaben dürfen nicht abgezogen werden. Dem Steuerabzug nach § 99 EStG liegt das Bruttoprinzip zugrunde.*

*Aufgrund dieses Bruttoprinzips ergeben sich EU-rechtliche Probleme.*

*Es ist zulässig, Gebietsansässige und Gebietsfremde steuerlich unterschiedlich zu behandeln, da sich diese „im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation“ befänden. Dem Grunde nach bestehen demnach keine Bedenken gegen eine pauschale Abzugssteuer.*

*Bezüglich der Höhe der Abzugssteuer, des Steuersatzes, muss aber gesagt werden, dass einem beschränkt Steuerpflichtigen kein höherer Steuersatz abverlangt werden kann als einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, wenn seine im Tätigkeitsstaat erzielten Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der Steuerprogression unterliegen.*

*Österreich räumt den beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 99 Abs. 1 Z 1 EStG generell die Veranlagungsmöglichkeit nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG ein. Zunächst ist dabei festzustellen, dass nach § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG ein Ausschluss der Abzugsfähigkeit für Betriebsausgaben besteht, die „ohne Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises an Personen geleistet wurden, die hiermit der beschränkten Steuerpflicht unterliegen“. Das Erfordernis von Besteuerungsnachweisen bei beschränkt Steuerpflichtigen ist eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs, die eine Schlechterstellung beschränkt Steuerpflichtiger darstellt.*

*Aufgrund des Diskriminierungsverbotes kann damit die Veranlagungsmöglichkeit keine hinreichende Entlastung von der Bruttobesteuerung darstellen, sodass die Bruttobesteuerung in diesem Bereich EU-widrig ist und eine nicht gerechtfertigte Diskriminierung darstellt. Die Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben mangels Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises führt dazu, dass ein höherer Betrag als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die Betriebsausgaben in voller Höhe abziehen können, besteuert wird.*

*Es handelt sich beim gegenständlichen Sachverhalt zwar nicht um Tänzerinnen aus der EU, aber die Rechtslage würde sich bei EU-Tänzerinnen nicht anders darstellen und somit liegt bei EU-Widrigkeit jedenfalls eine Rechtslage vor, die bereinigt werden muss.*

*Aufgrund dieser Ausführungen beantragen wir die Aufhebung der Haftungs- und Abgabenbescheide 2000, 2001 und 2002.*

*Wir stellen den Antrag auf Aussetzung der Abgabenschuld gem. § 212a BAO in Höhe von € 103.847,95 bis zur Erledigung der gegenständlichen Berufung. Weiters beantragen wir gem. § 284 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung."*

**In der abweisenden Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) wird begründend ausgeführt:**  
*Zum Streitpunkt des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens, der Haftungsinanspruchnahme für einen 20%igen Steuerabzug iSd § 99 EStG 1988 von ausländischen Künstlerhonoraren (hier Tänzerinnen aus dem Osten) für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wird wie folgt ausgeführt:*

*Wie im Rahmen der Lohnsteuerprüfung eingesehen werden konnte, erfolgte die Entlohnung der Tänzerinnen aus Ungarn, Rumänien, Weißrussland, Tschechei etc. durch Übergabe von Barschecks ohne Adressangabe, teils nur unter Angabe des Künstlernamens (siehe Ausführungen lt. Prüfungsbericht).*

*Unter diesen Voraussetzungen war es daher opportun im Rahmen der Ermessensausübung die strittigen Steuerabzugsbeträge zur Vorschreibung zu bringen. Welche Dokumente in eventu für die Aufnahme der Tätigkeit in Österreich erforderlich waren, ist kein Kriterium dafür, an wen, in welcher Höhe, welche Zahlungen geflossen sind. Wenn dieser Umstand nicht transparent ist, ist es de facto unmöglich steuerliche*

*Ansässigkeitsbescheinigungen zu erhalten und wird einer doppelten Nichtbesteuerung Vorschub geleistet.*

*Eine Abstandnahme von der Abzugsbesteuerung aus Vereinfachungsgründen wäre lt. Erlass BMF 15.4.1999, AÖF 1999/111 nur dann zulässig gewesen, wenn voraussichtlich im Falle einer nachträglichen Antragsveranlagung gem. § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 keine Steuer anfallen wird und folgende Voraussetzungen erfüllt sind:*

- *Jeder beschränkt Steuerpflichtige erklärt schriftlich gegenüber dem inländischen Veranstalter, dass seine Einkünfte, die der inländischen Besteuerung unterliegen, im Kalenderjahr den Gesamtbetrag von S 50.000,- nicht übersteigen...*
- *Der Veranstalter nimmt die Erklärung jedes beschränkt Steuerpflichtigen sowie einen Nachweis über seine Identität (z.B. Kopie aus dem Reisepass) und Angaben über Wohnort und Adresse zu den Unterlagen.*

*(Siehe in diesem Zusammenhang allerdings die letztgültige divergierende VwGH-Judikatur - VwGH vom 27.11.2003, 2003/ 15/0087.... keine Steuervorschreibung bei Künstlern irrelevant:*

*Ob sich bei der Veranlagung der beschränkt steuerpflichtigen Künstler nach § 102 Abs. 1 Z. 3 EStG ergeben wird, dass (für einen großen Teil der Künstler) wegen der geringen Höhe ihrer Einkünfte keine Steuervorschreibung zu erfolgen hat, ist im gegebenen Zusammenhang nicht von Relevanz. Beim Steuerabzug für die einzelne Honorarzahlung an den beschränkt Steuerpflichtigen stellt das Gesetz nicht auf eine bestimmte Höhe des ausgezahlten Betrages ab, weil der Haftungspflichtige idR nicht in der Lage ist, die im laufenden Jahr vom beschränkt Steuerpflichtigen in Österreich erzielten Einkünfte zu ermitteln, geschweige denn die Höhe der im laufenden Jahr künftig noch anfallenden Einkünfte vorauszusehen. Solcherart brauchte die belangte Behörde auch im Rahmen ihrer Ermessensübung nicht auf diesen Umstand Bedacht nehmen.)*

*Da weder eine derartige Nachweisführung bei den anlässlich der Lohnsteuerprüfung zur Verfügung gestellten Unterlagen noch steuerliche Ansässigkeitsbescheinigungen vorgefunden werden konnten, war der streitgegenständliche Nachforderungstatbestand zwangsläufig verwirkt.*

*Wie in der Berufungsschrift zutreffend ausgeführt wird, trifft den Steuerpflichtigen im Rahmen von Auslandsbeziehungen erhöhte Mitwirkungspflicht. Es ist nicht Aufgabe der Behörde, alle möglichen Beteiligten, in aller Welt im Wege umfangreicher Nachforschungen suchen zu lassen, zumal dies Jahre nach Abreise des betreffenden Personenkreises aus dem Bundesgebiet nach der allgemeinen Lebenserfahrung aussichtslos wäre und nichts an der Verwirkung des Steuertatbestandes ändern würde. Hier der Behörde mangelnde Ausschöpfung aller ihr zur Verfügung stehenden Ermittlungsmöglichkeiten in Rechnung zu stellen, ist insoweit unzulässig, weil es der Behörde nicht aufgegeben ist, insbesondere bei behaupteten außergewöhnlichen und einer erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei auslösenden Sachverhalten, exakt den Bestand einer vom Steuerpflichtigen bestrittenen Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen*

Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH vom 27.9.1990, 89/16/0225).

Es liegt sohin kein Grund für eine Abstandnahme von der Abzugsbesteuerung vor -siehe auch VwGH vom 25.4.2002, Zl. 2001/15/0152).

Abschließend sei noch festzuhalten, dass die aus Sicht der Berufungsverberberin mangelnde EU-Konformität des § 99 Abs. 2 EStG 1988 (Versteuerung der Bruttoeinnahmen) nicht Thema des anhängigen, innerstaatlichen Abgabenverwaltungsverfahrens sein kann. Ein weiteres Eingehen darauf erübrigt sich daher.

*Im Falle einer weiteren Instanzenwegbeschreitung (einer Berufungsverentscheidung kommt für ein allfälliges weiteres Verfahren Vorhaltscharakter zu) werden Sie eingeladen, beispielhaft die Honorarnotenverrechnung incl. der Barauszahlungsbelege 2002 zwecks Dokumentation anzuschließen."*

Im form- und fristgerecht dagegen eingebrachten **Vorlageantrag** wiederholt die Bf. das bisherige Beschwerdevorbringen und führte dazu ergänzend folgendes aus:

*"Laut Berufungsverentscheidung wird „einer doppelten Nichtbesteuerung Vorschub geleistet“, im Ermittlungsverfahren allerdings wurde aufgrund dessen Mangelhaftigkeit eine mögliche Doppelbesteuerung in Kauf genommen.*

*Die Nachforschung, welche Tänzerinnen etwa in Österreich ohnehin unbeschränkt steuerpflichtig sind bzw. Einkünfte im Ausland der Besteuerung unterzogen haben, wurde nicht einmal im Ansatz durchgeführt.*

*Darin liegt bereits ein Fehler im Tatfragenbereich, vor dessen Bereinigung eine Ermessensentscheidung (gem. § 82 EStG 1988) gar nicht gefällt werden kann. Die Ermessenentscheidung selbst kann auch nur in den Grenzen des Gesetzes erfolgen und innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.*

*Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in bezug auf berechtigte Interessen der Partei. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit kann der Aufhellung der Billigkeitskomponente dienen; etwa als Teilgrundsatz des Übermaßverbotes.*

*Die Abgabebehörde hat nämlich bei sämtlichen ausländischen Tänzerinnen angenommen, dass weder unbeschränkte Steuerpflicht im Inland noch Versteuerung der Einkünfte im Ausland vorlag und hat somit die Abzugsteuer in vollem Umfang vorgeschrieben.*

*In der Berufungsverentscheidung wird erwähnt, dass die Entlohnung der Tänzerinnen durch Übergabe von Barschecks ohne Adressangabe, teilweise nur unter Angabe des Künstlernamens erfolgte. Weiters wurden wir eingeladen, die Honorarnotenverrechnung inkl. der Barauszahlungsbelege zwecks Dokumentation anzuschließen.*

*Obwohl es sehr aufschlussreich für uns ist, dass im Zuge des Lohnsteuerprüfungsverfahrens keine Kopien jener Belege angefertigt wurden, auf die sich*

*die gegenständliche Entscheidung angeblich gründet, haben wir beispielhaft die Tätigkeit dreier Tänzerinnen dokumentiert und diesem Vorlageantrag angeschlossen. In sämtliche Belege und Aufzeichnungen konnte bereits während der Lohnsteuerprüfung und kann natürlich auch weiterhin Einsicht genommen werden. Wir sind natürlich davon ausgegangen, dass diese Unterlagen seitens der Lohnsteuerprüfer bereits hinreichend gesichtet wurden, aber da lagen wir wohl falsch.*

*Bei drei Tänzerinnen haben wir jeweils die Auftragsbestätigung (mit oben erwähnten Identitätsmerkmalen), den Meldezettel (mit oben erwähnten Identitätsmerkmalen) sowie Kassabelege mit der Originalunterschrift (Vor- und Zuname) der Tänzerinnen kopiert. Wir haben außerdem bei der Tiroler Sparkasse einen Ausforschungsauftrag gestellt, damit wir auch die eingelösten, original unterschriebenen Barschecks nachreichen können. Dies wird allerdings noch einige Zeit in Anspruch nehmen.*

*Die Feststellung der Lohnsteuerprüfung, es wären nur Künstlernamen oder nur Vornamen angeführt, ist daher unzutreffend. Richtig ist, dass keine Adressangabe erfolgte, aber in Verbindung mit dem Veranstaltungsvertrag und dem Meldezettel ist die Adresse der Tänzerinnen kein Geheimnis.*

*Es ist daher - entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung -durchaus feststellbar „an wen, in welcher Höhe, welche Zahlungen“ geleistet wurden, da alle Zahlungen nur in Verbindung mit dem zugrunde liegenden Veranstaltungsvertrag (der oben erwähnte Identitätsmerkmale enthält) geleistet wurden.*

*Die unseres Erachtens in sich unschlüssige Begründung der Berufungsvorentscheidung versteift sich auf eben diese Barschecks, die - wenn man der Ansicht der Behörde folgt - dann aber auch als Barschecks an inländische Tänzerinnen ausgelegt werden könnten und niemals Basis für die Vorschreibung einer Abzugsteuer bilden kann. Diese Basis könnte nur der Veranstaltungsvertrag sein.*

*Wenn aber die Behörde davon ausgeht, nicht verpflichtet zu sein den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt der Tänzerinnen ermitteln zu müssen, bleibt wiederum die Staatsangehörigkeit als Tatbestandsmerkmal übrig und diese können wir nachweisen.*

*Aufgrund dieser Ausführungen beantragen wir die Aufhebung der Haftungs- und Abgabenbescheide 2000, 2001 und 2002. Weiters beantragen wir gem. § 284 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.“*

Als Beilagen zum Vorlageantrag wurden -entsprechend der diesbezüglichen Aufforderung durch die belangte Behörde in der BVE-vorgelegt:  
ein Veranstaltungsvertrag, Meldezettel und Kassabelege von drei namentlich genannten Tänzerinnen: A, B und C.

Weiters wurden durch den steuerlichen Vertreter der Bf. im Wege eines Ausforschungsauftrages bei der Tiroler Sparkasse folgende ergänzende Unterlagen herbeigeschafft und dem Finanzamt vorgelegt: Kopien von (von folgenden Tänzerinnen) eingelösten, original unterschriebenen Barschecks:

B     ATS  1.126,00    am 18.5.2000  
C     ATS  680,00    am 20.4.2000  
C     ATS  1.765,00    am 13.4.2000  
C     ATS  1.280,00    am 13.4.2000  
D         ATS  4.801,00    am 13.4.2000  
E     ATS  996,00    am 27.4.2000  
E     ATS  672,00    am 27.4.2000  
F     ATS  1.519,00    am 13.4.2000  
G  ATS  2.283,00    am  3.4.2000

Die Berufung (Beschwerde) wurde in der Folge durch die belangte Behörde an den damals als Rechtsmittelbehörde zuständigen UFS vorgelegt, ohne sich mit den Gegenargumenten im Vorlageantrag auseinanderzusetzen bzw. zu den ergänzend vorgelegten Unterlagen Stellung zu nehmen.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gegen die Haftungsbescheide gemäß § 99 EStG 1988 für die Jahre 2000 bis 2002 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Sachverhalt:

Aus der Aktenlage ergibt sich folgender unstrittige Sachverhalt: Die Bf. hat im Beschwerdezeitraum mehrere Nachtlokale und Bars betrieben und hat ausschließlich von österreichischen Agenturen vermittelte aus dem Ausland stammende Tänzerinnen beschäftigt, wobei die Bezahlung für diese Auftritte seitens der Bf. überwiegend an diese Agenturen erfolgt ist. Teilweise wurden die Tänzerinnen aber auch direkt von der Bf. beispielsweise für "Überstunden" u. ä. durch Übergabe von Barschecks bezahlt. Das Finanzamt hat diese- vorwiegend aus den Oststaaten stammenden -Tänzerinnen

als beschränkt Steuerpflichtige eingestuft und hat die an die Tänzerinnen geflossenen Beträge der Bf. im Haftungswege gem. § 98 EStG zur Vorschreibung gebracht. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung bei den in Österreich gastierenden Tänzerinnen laut den jeweils zur Anwendung gelangenden Doppelbesteuerungsabkommen nicht erfüllt seien.

Gesetzliche Grundlagen - Haftungsbescheide:

Nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind beschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat nach § 26 Abs. 1 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehaltet unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat gemäß § 26 Abs. 2 BAO jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.

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 einbehaltenen Steuerbeträge - nach näherer Regelung des § 101 EStG 1988 - an das Finanzamt abzuführen.

Nach § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Abzugsteuer generell 20 %. Schuldner der Abzugsteuer ist gemäß Abs. 2 leg.cit. der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Rechtliche Würdigung:

1. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gemäß § 26 BAO:

Im gegenständlichen Fall ist als entscheidungswesentliche Frage zu klären, ob die aus dem Ausland stammenden Tänzerinnen mangels eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland tatsächlich der beschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen und damit die §§ 98 ff EStG 1988 zur Anwendung kommen oder ob sie bzw. welche der Tänzerinnen aufgrund eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland mit ihren Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig sind und damit eine Abzugssteuer nach § 99 EStG 1988 nicht in Betracht kommt.

Ein Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO hat eine „Wohnung“, deren „Innehabung“ und deren „Beibehaltung und Benutzung“ zur Voraussetzung.

Eine „Wohnung“ im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. (Vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, TZ 1 zu § 26, VwGH vom 23.2.2010, 2007/15/0292).

Ein Wohnsitz im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO erfordert weiters, dass der Steuerpflichtige die Wohnung „innehat“, also über sie tatsächlich oder rechtlich verfügen kann, sie dementsprechend jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse, entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsmacht. Da das Vorliegen eines Wohnsitzes im Sinne der BAO an die jederzeitige tatsächliche Nutzungsmöglichkeit einer Wohnung geknüpft ist, reicht die Überlassung eines Zimmers zur bloß vorübergehenden Nutzung nicht aus. Die polizeiliche Ab- und Anmeldung ist nicht entscheidend, kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten. (Vgl. VwGH vom 19.12.2006, 2005/15/0127, VwGH vom 7.9.2006, 2004/16/0001, VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0104, VwGH vom 14.11.1996, 94/16/0033, VwGH vom 23.2.2010, 2007/15/0292).

Das Innehaben einer Wohnung muss unter Umständen gegeben sein, die darauf schließen lassen, dass der Abgabepflichtige sie „beibehalten und benutzen“ wird. Im Tatbestand „innehaben“ ist also auch ein Zeitmoment enthalten, das sich auf die Wohnsitzbegründung bezieht und von dort in die Zukunft gerichtet ist. Das Beibehalten und Benutzen für längere Zeit muss erkennbar sein. Tatsächliches Benutzen der Wohnung

zumindest mit einer gewissen Regelmäßigkeit und Gewohnheit spricht für die Erfüllung des Tatbestandselementes „beibehalten und benutzen“. § 26 Abs. 1 BAO sagt aber nichts darüber aus, für welche Zeitdauer bei einer Wohnsitzbegründung die Gestaltung und Dispositionen darauf gerichtet sein müssen, die Wohnung beizubehalten und zu benutzen. Das Zeitelement des Beibehaltens und Benutzens einer Wohnung wird jedenfalls dann erfüllt sein, wenn es eine Dimension aufweist, die unbeschränkte Steuerpflicht sogar bei bloßem gewöhnlichen Aufenthalt auslöst. (Vgl. Stoll, BAO S. 334 f).

Durch eine vorübergehende Unterbrechung der Innehabung einer Wohnung wird der inländische Wohnsitz nicht beendet, falls die Umstände bestehen bleiben, die auf längere Sicht eine Beibehaltung und Benutzung der Wohnung vermuten lassen. Ob die Wohnung vom Abgabepflichtigen auch tatsächlich benutzt wird, ist somit nicht entscheidend, sondern nur, ob die Umstände dafür sprechen, dass sie ständig durch den Abgabepflichtigen benutzt werden kann. Das Vorliegen eines Wohnsitzes im Sinne der Abgabenvorschriften knüpft somit an die jederzeitige tatsächliche Nutzungsmöglichkeit einer Wohnung an. Dieser für die Anwendung der Abgabenvorschriften maßgebliche Wohnsitzbegriff, der nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung fordert, ermöglicht daher, dass jemand auch mehrere Wohnsitze haben kann. (Vgl. Stoll, BAO, S. 335, VwGH vom 20.6.1996, 89/16/0020, VwGH vom 9.11.2004, 99/15/0008).

Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung ist also nicht erforderlich. Ein ständiger Inlandsaufenthalt ist dementsprechend für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt beispielsweise eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten worden ist. (VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0104, BFG vom 30.6.2014, RV/5100022/2010).

Einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 26 Abs. 2 BAO hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Diese nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abstellende Beurteilung ist nach objektiven Kriterien zu treffen. Ein Aufenthalt in dem genannten Sinne verlangt grundsätzlich körperliche Anwesenheit. Daraus folgt auch, dass eine Person nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann. Um einen gewöhnlichen Aufenthalt aufrechtzuerhalten, ist aber keine ununterbrochene Anwesenheit erforderlich. Abwesenheiten, die nach den Umständen des Falles nur als vorübergehend gewollt anzusehen sind, unterbrechen nicht den Zustand des Verweilens und daher auch nicht den gewöhnlichen Aufenthalt. (VwGH vom 17.12.2009, 2009/16/0221, VwGH vom 22.4.2009, 2008/15/0323, VwGH vom 28.11.2007, 2007/15/0055).

## 2. Durchführung eines Ermittlungs- und Beweisverfahrens:

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 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.

Die Abgabenbehörden haben nach § 115 Abs. 3 BAO Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Nach § 183 Abs. 1 BAO sind Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

§ 115 Abs.1 iVm Abs. 3 BAO bringt den Untersuchungsgrundsatz zum Ausdruck, der zur Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtsweigigen Wahrheitsermittlung mit dem Ziel führt, das Verfahren auf die Erforschung der vollständigen und (rechts- und sach-)richtigen Entscheidungsgrundlage auszurichten und inhaltlich der Besteuerung die materielle Wahrheit zugrunde zu legen. Dabei stellen den Hauptteil der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens die aufgenommenen Beweise dar. (Vgl. Stoll, BAO, S 1259 u. S 1776)

Der allgemein geltende Amtsweigkeitsgrundsatz erfährt insbesondere durch § 183 Abs. 1 BAO eine Ergänzung und Festigung dadurch, dass Beweise grundsätzlich von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen sind. (Stoll, BAO S. 1259).

Der Beweisantrag nach § 183 Abs. 1 BAO bietet der Partei eine Möglichkeit, auf das Verfahren und damit auf das Verfahrensergebnis, das die Feststellung und Berücksichtigung der materiellen Wahrheit zum Ziel hat, Einfluss zu nehmen, wobei diesen Beweisanträgen grundsätzlich (außer in den Fällen des § 183 Abs. 3 BAO) zu entsprechen ist. (Vgl. Stoll, BAO, S 1888)

Im gegenständlichen Fall ist - wie oben dargestellt - die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes der Tänzerinnen im Inland gemäß § 26 BAO entscheidungswesentlich.

Dies erfordert konkret Ermittlungen über das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer „Wohnung“, damit insbesondere über die Beschaffenheit der im Inland den Tänzerinnen zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten über deren „Innehabung“, dh über deren rechtliche und tatsächliche Verfügungsgewalt bzw. tatsächliche Nutzungsmöglichkeit über diese Räumlichkeiten, und über deren „Benützung und Beibehaltung“, sprich insbesondere über das zeitliche Element der Nutzung bzw. der Nutzungsmöglichkeit, oder über den „gewöhnlichen Aufenthalt“, sprich die körperliche Anwesenheit der Tänzerinnen im Inland.

In dem vom Finanzamt vorgelegten Akt sind keine Ermittlungsergebnisse zu diesen Themen ersichtlich. Auch nach entsprechenden Ausführungen der Bf. in der Berufung, nunmehr Beschwerde, und im Vorlageantrag und der Beibringung weiterer Unterlagen im Vorlageantrag sind keine Ermittlungen zum Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Wohnsitzes (mit den Tatbestandsvoraussetzungen „Wohnung“, „Innehabung“,

„Beibehaltung und Benutzung“) oder gewöhnlichen Aufenthaltes der Tänzerinnen im Inland laut dem vom Finanzamt vorgelegten Akt erfolgt.

Im Beschwerdefall hat der steuerliche Vertreter der Bf. auf den inländischen Wohnsitz mehrerer Tänzerinnen hingewiesen und bereits damit eine Abzugspflicht der Bf. auf Grundlage des § 99 EStG 1988 bestritten, weil sie nicht Schuldnerin der Einkünfte der (in ihrem Betrieb tätigen) Tänzerinnen sei. Auch wendet die Bf. im Vorlageantrag zu Recht ein, dass seitens der belangten Behörde keine Nachforschungen durchgeführt wurden, welche Tänzerinnen tatsächlich in Österreich ohnehin unbeschränkt steuerpflichtig sind. Ermittlungen zum Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt der Tänzerinnen im Inland sind aus dem vorgelegten Akt ebenso wenig ersichtlich wie eine Auseinandersetzung mit den im Vorlageantrag erfolgten Beweisanboten. Aus den Zentralmelderegisterabfragen betreffend die in den Unterlagen beispielhaft genannten Tänzerinnen geht hervor, dass diese im Beschwerdezeitraum nicht bloß wiederkehrend jeweils für einige Wochen einen Nebenwohnsitz in Österreich, u.a. auch in Wien, wo sich der Betrieb der Bf. befindet, hatten. Einige Frauen waren auch für längere Zeit oder sogar unbefristet mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet. Beispielsweise hatte Frau B von 30.10.2000 bis 8.8.2002 ihren HWS in Linz, Frau C, geborene C war von 7.11.2002 bis mindestens 2.1.2009 mit mehreren Hauptwohnsitzen sowie Nebenwohnsitzen in Wien und Lienz gemeldet. Frau H (geboren in Eggenburg-Niederösterreich, Geburtsname: II) hatte ihren Hauptwohnsitz von 9.9.1993 bis 13.3.2007 in 1030 Wien und danach im 1210 Wien und bezog in den Jahren 2002 und 2003 mehrere Monate Notstandshilfe und war mit der St.Nr. \*\*\*\* steuerlich erfasst. Frau J hatte seit 23.2.1998 durchgehend ihren Hauptwohnsitz in Österreich und war ebenfalls mit der Steuernummer 179/7436 beim FA 16 steuerlich erfasst. Frau K hatte seit 24.1.2000 u.a. einen Hauptwohnsitz in Stockerau/NÖ. Frau L wiederum war seit 28.7.2000 in AdresseHWS mit Hauptwohnsitz gemeldet, E (geboren in Oberpullendorf/Burgenland) hatte einen Hauptwohnsitz zumindest bis 27.12.2004 in Ort/Bgld.

Auch wenn die polizeiliche Meldung allein nicht entscheidend ist, kommt ihr doch Indizwirkung zu und es hätte jedenfalls - beispielsweise durch Befragung der Unterkunftgeber oder von Nachbarn – ermittelt werden müssen, ob und welche Tänzerinnen während des Streitzeitraumes an den in den Zentralmelderegisterabfragen angeführten Adressen eine Wohnung im Sinne des § 26 BAO innehatten.

Ermittlungen zum Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt der Tänzerinnen sind aus dem vorgelegten Akt nicht ersichtlich. Bemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass allenfalls durchgeführten Ermittlungshandlungen, die im Verwaltungsverfahren jedoch keinen aktenkundigen Niederschlag finden, in Rahmen des Beschwerdeverfahrens keine Relevanz zugebilligt werden kann und kann es auch nicht Aufgabe der Bundesfinanzgerichts sein, Nachforschungen anzustellen, ob die Akten des Verwaltungsverfahrens vollständig vorgelegt wurden oder allenfalls nicht aktenkundige weitere Erkenntnisse vorliegen.

Es wäre die Aufgabe des Finanzamtes gewesen, diesbezügliche entsprechende Ermittlungen durchzuführen, um konkrete Sachverhaltsfeststellungen zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 99 Abs. 1 Z 1 iVm § 100 Abs. 2 EStG 1988 treffen zu können, nämlich ob und gegebenenfalls wie viele bzw. welche Tänzerinnen nun tatsächlich infolge bloß vorübergehender Aufenthalte im Inland (lediglich) der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen und damit die §§ 98 ff EStG 1988 zur Anwendung kommen oder nicht. Diese Grundsatzfrage kann aufgrund des gänzlichen Fehlens von Sachverhaltsermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO und des gänzlichen Fehlens der damit verbundenen Beweisaufnahmen im Sinne des § 183 Abs. 1 BAO letztlich vom Bundesfinanzgericht nicht beurteilt werden. Kann die beschränkte Steuerpflicht jedoch nicht als erwiesen angenommen werden, kommt die Vorschreibung der Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 leg.cit. schon aus diesem Grund nicht in Betracht.

### 3. Aufhebung und Zurückverweisung:

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht nach § 278 Abs. 1 BAO idF BGBI I 2013/14 mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren gemäß Abs. 2 leg.cit. in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind nach Abs. 3 leg.cit. die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Eine aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Eine derartige Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der

Beschwerde oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde vor Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat. Dabei ist entscheidend, ob die Unterlassung der Ermittlungen „wesentlich“ ist. (Vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, TZ 11 zu § 278).

Wie bereits oben ausgeführt worden ist, ist die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes der Tänzerinnen im Inland im Sinne des § 26 BAO entscheidungswesentlich und ist ein entsprechendes Ermittlungs- und Beweisverfahren zu dieser Frage unterlassen worden.

Im Falle unterlassener Ermittlungen liegen die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde im Ermessen des Bundesfinanzgerichtes. Ermessensentscheidungen haben gemäß § 20 BAO nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu erfolgen.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Rechtsmittelverfahrens. Zusätzlich würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens bei der Abgabenbehörde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor das Verwaltungsgericht käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsebenen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn das Bundesfinanzgericht, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. (Vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, TZ 5 zu § 278, und VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315)

Im Hinblick darauf, dass im gegenständlichen Fall erstmals das ganze Ermittlungs- und Beweisverfahren zu der entscheidungswesentlichen Frage in dem dargestellten Ausmaß vom Bundesfinanzgericht durchzuführen wäre, wäre bei Übernahme dieser Ermittlungstätigkeit durch das Bundesfinanzgericht die primäre Kontrollfunktion wesentlich beeinträchtigt.

Hinzu kommt, dass die Sachaufklärung durch das Bundesfinanzgericht jedenfalls zeitaufwendiger wäre, da die gerichtlichen Ermittlungsergebnisse und allfällige Stellungnahmen den Verfahrensparteien zwecks Wahrnehmung des Parteiengehörs wechselseitig unter Einräumung entsprechender Fristen zur Kenntnis gebracht werden müssten. Eine erhebliche Kostenersparnis wäre mit der Durchführung eines derartigen Ermittlungs- und Beweisverfahrens (unter zusätzlicher Einholung wechselseitiger Stellungnahmen) durch das Bundesfinanzgericht ebenfalls nicht verbunden.

Einer aufgrund vorstehender Zweckmäßigkeitsüberlegungen angedachten Aufhebung des angefochtenen Bescheides stehen auch Billigkeitsgründe nicht entgegen, da dem Bf dadurch der volle Instanzenzug für eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides zugute kommen würde.

Im Hinblick auf das zeitaufwendigere Verfahren beim Bundesfinanzgericht und der dadurch fehlenden erheblichen Kostenersparnis steht einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides § 278 Abs. 1 letzter Satz BAO ebenfalls nicht entgegen.

Entsprechend diesen Ausführungen werden die angefochtenen Haftungsbescheide gemäß § 99 EStG 1988 vom 26.11.2003 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 9.3.2004 gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Rechtssache zur weiteren Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Sachentscheidung zurückverwiesen.

Von der beantragten mündlichen Verhandlung wird im Hinblick auf § 274 Abs. 5 iVm Abs. 3 BAO idF BGBl. I 2013/14 abgesehen.

### **Unzulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. zB VwGH vom 26.4.2005, 2004/14/0059, VwGH vom 28.6.2007, 2006/16/0220). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen und die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zu Formalerledigungen der Aufhebung und Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen. Die Revision ist somit im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Wien, am 5. September 2018