



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der N., vertreten durch G., vom 8. September 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 6. August 1997 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO (Umsatz - und Körperschaftsteuer für 1994 und 1995); betreffend Umsatz – und Körperschaftsteuer 1994 und 1995 und vom 12. Dezember 2000 gegen die Haftungs – und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für 1994 und 1995 entschieden:

Den Berufungen wird stattgegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatz - und Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie die Haftungs – und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für 1994 und 1995 werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Umsatz – und Körperschaftssteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.) betreibt eine Bar nebst Bordell in I.. Zwischenzeitig wurde über das Vermögen der Gesellschaft ein Konkursverfahren eröffnet.

Mit Bericht vom 25. Juli 1997 wurden für die strittigen Jahre Feststellungen aufgrund einer Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG getroffen. In weiterer Folge wurde für die Jahre 1996 bis 1999 ebenfalls eine derartige Prüfung durchgeführt. Die Berufung gegen die bescheidmäßigen Auswirkungen der zweiten Prüfung wurde zwischenzeitig einer Erledigung zugeführt (GZ RV/1546 – W/04 u.a.) und ist beim Verwaltungsgerichtshof streitanhängig. Die geplante Verbindung beider Berufungen scheiterte wegen erheblicher Divergenzen zwischen den je-

weils angewendeten Prüfungsmethoden – und – feststellungen bzw. wegen zutage gekommener Ergänzungserfordernisse.

Nachfolgende berufsrelevante Prüfungsfeststellungen wurden getroffen (Währungsangaben verstehen sich, wenn nicht gesondert angeführt, als solche in ATS):

Tz. 35/36: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei aufgrund des Ergebnisses der Prüfungsfeststellungen gerechtfertigt, wobei hinsichtlich Ermessensübung auf dieses Ergebnis und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung Bedacht genommen worden sei.

Tz. 18: Die Umsätze der Bw. wurden im Schätzungswege ermittelt. Dies deshalb, da sämtliche im Unternehmensbereich der Bw. erzielten Umsätze, somit auch die aus Prostitution, zur Gänze, nicht jedoch nur mit dem dem Unternehmen verbleibenden Anteil zu erfassen seien.

Tz. 23: Anhand einer Kalkulation, der niederschriftliche Erklärungen Prostituerter, die am 23. Juli 1996 durch die K. einvernommen worden waren, zugrundegelegt wurden, wobei Getränkeerlöse, Prostitutionserlöse, Umsätze aus Separeebenutzung sowie Pachteinahmen einerseits und Betriebsausgaben durch Prostitution und Getränkeprovision andererseits berücksichtigt wurden, erfolgte – für beide Jahre einheitlich - nachfolgende Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen:

	1994	1995
20%ige Umsätze:	8,820.000,00	8,820.000,00
10%ige Umsätze:	936.000,00	936.000,00
Zwischensumme:	9,756.000,00	9,756.000,00
Gefährdungszuschlag i. H. v. 10% des Umsatzes zu versteuern mit 20%	975.600,00	975.600,00
Gesamtbetrag der Entgelte:	10,731.600,00	10,731.600,00
Vorsteuer:	95.778,07	99.108,55
Zahllast (gerundet):	1,956.942,00	1,953.611,00

Hingegen wurde erklärt:

	1994	1995
20%ige Umsätze:	882.605,87	1,115.265,19
10%ige Umsätze:	1,001.818,03	854.909,08
Gesamtbetrag der Entgelte:	1,884.423,90	1,970.174,27
Vorsteuer:	109.695,26	115.668,64
Zahllast:	167.008,00	192.875,00

Tz. 27 Die Mehrsteuern an USt und KEST wurden erfolgswirksam passiviert:

	1994	1995
Passivierung USt:	1,789.934,00	1,762.662,00
Passivierung KEST:	337.962,00	330.202,00
Summe:	2,127.896,00	2,092.864,00

Tz. 28, Punkte 4 und 5 der Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung:
Ermittlung der verdeckten Gewinnausschüttung und der KEST:

	1994	1995
Berufskleidung:	9.758	
Organmandate	3.400	
Fachliteratur	14.353	
Gefährdungszuschlag (inkl. USt):	1,170.720	1,170.720
	x 28,205%	x 28,205%
KESt:	337.901,05	330.201,58

Tz. 29: 50% des Benzinaufwandes wurden dem Betriebsergebnis zugerechnet. Die Vorsteuer wurde ebenfalls um jenen Anteil gekürzt.

Tz. 30: Aufgrund der Kalkulation wurden der Bw. Betriebsausgaben von je 5,341.200 zusätzlich anerkannt.

Tz.25/32 Ermittlung des Gewinnes und des Einkommens:

	1994	1995
Erklärter Gewinn:	- 453.581,02	-169.610,51
„Differenzbetrag“ laut Tz. 38:	+7.629,40	
Passivierte Mehrsteuern:	- 2,127.896,00	-2,092.864,00
Bilanzverlust laut Bp.:	-2,581.477,02	-2,262.474,51
Verdeckte Ausschüttungen:	+1,536.192,00	+2,613.509,00
Repräsentation (saldiert):	+9.568,00	
Unangemessen hohe Aufwendungen:	+69.568,00	+82.800,00
KöSt:	+15.000,00	+15.000,00
KeSt:	+337.999,00	+330.268,00
Zusätzliche Betriebsausgaben:	-5,341.200,00	-5,341.200,00
Einkommen:	-5,954.332,00	-6,025.718,00

Tz. 34 Ermittlung des Haftungsbetrages an Kapitalertragsteuer :

	1994	1995
Verdeckte Ausschüttungen:		
Bemessungsgrundlage:	1,536.192,00	1,500.920,00
x 22% ergibt:	337.962,00	330.202,00

Berufungsausführungen:

Vorerst wurde eine erklärungskonforme Veranlagung sowie mit weiterer Eingabe gleichen Datums (8. 9. 1997) die Vervollständigung der Bescheidbegründung beantragt. Denn es seien in Tz. 20, 23 sowie 30 des Berichtes Umsätze bzw. Betriebsausgaben geschätzt worden, die in der Berechnungsgrundlage nicht nachvollziehbar seien.

Vom Prüfer erfolgte in Reaktion hierauf nachfolgende Detaillierung zur Kalkulation:

Nach protokollierten Aussagen arbeiten im Durchschnitt 7 bis 10 Prostituierte im Bordell. Es sei für Kalkulationszwecke stets der niedrigste Wert (von Einnahmen, Getränke, Kunden) herangezogen worden.

Für die Ermittlung des Umsatzes seien 21 Leistungstage pro Monat herangezogen worden, obwohl laut „Stricherliste“ manche Mädchen 30 und 31 Tage/Monat arbeiteten. Ein Kunde/Tag wurde hochgerechnet, wobei die Aussagen zwischen keinem und 3/Tag schwankten. Pro Kunde sei ein Mittelwert in Höhe von 3.750 für die erbrachte Leistung verrechnet worden

(Durchschnitt von ½ Stunde um 1.500 und 6.000 für 2 Stunden). Dies führte bei 8 Mädchen zu einem monatlichen Bruttoumsatz von 630.000.

Da 2/3 des Prostitutionsumsatzes an die Mädchen weitergegeben werden, ergäbe sich pro Kunde ein Mittelwert von 2.500 (Durchschnitt zwischen 1.000 für eine halbe Stunde und 4.000 für 2 Stunden), sodass hieraus Betriebsausgaben von 420.000 pro Monat resultierten.

Zu den Umsätzen aus Getränkeerlösen wurde mitgeteilt, dass bei 8 Mädchen, 21 Leistungstagen, pro Kunde und Tag ein Getränk kalkuliert worden sei. Es sei ein Mittelwert von 625 errechnet worden, der sich aus dem billigsten und teuersten Hausgetränk (Flasche Piccolo um 250 und große Flasche Sekt um 1.000) ergäbe. Hieraus wurde ein monatlicher Getränkeumsatz von 105.000 abgeleitet.

Als Betriebsausgaben für Getränkeprovision wurden 25.000 brutto/Monat ermittelt.

Für Benutzung der Separees für Wohnzwecke wurde für 30/Tage pro Monat à 200 ein Bruttoumsatz von 48.000 ermittelt.

Nach dieser Begründungsergänzung wurde von der Bw. Folgendes vorgebracht:

- Zur Verfahrenswiederaufnahme:

Da – wie nachfolgend im Einzelnen dargestellt wird –, keine Umsatz – und Kalkulationsdifferenzen vorlägen, wäre eine erklärungskonforme Veranlagung durchzuführen. Es bestehe daher kein Wiederaufnahmsgrund.

- Zu den Sachbescheiden:

Umsätze aus Prostitution:

Die Rechtsauffassung, dass sämtliche im Unternehmen der Bw. getätigten Umsätze aus Prostitution zur Gänze dem Unternehmen zuzurechnen seien und nicht nur mit dem ihm verbleibenden Anteil, sei unzutreffend.

Denn der einzelne Gast entrichte lediglich die Getränke beim Personal der Bw. Um welchen Preis die Leistungen der Prostituierten angeboten werden, obliege einzig der Vereinbarung zwischen ihnen und ihren Gästen. Auf Stellungnahmen vom 19. 2. 1997 und vom 12. 3. 1997 im Zuge des Prüfungsverfahrens und auf ein Erkenntnis des VwGH vom 18. 12. 1996, 95/15/0149, woraus ersichtlich sei, dass eindeutig die zivilrechtliche Vereinbarung maßgeblich sei, wurde verwiesen. Weiters wurde eine gerichtlich beglaubigte Bestätigung der Prostituierten R. beigebracht, aus deren Aussageinhalt hervorgeht, dass sie selbständig auf eigene Rechnung und im eigenen Namen ihrem Gewerbe nachgehe.

Auszüge aus jenen Stellungnahmen:

In der Stellungnahme vom 19. 2. 1997 wird hinsichtlich der erzielten Umsätze des Bordellbetriebes ausgeführt:

Das Objekt werde unterschiedlich bewirtschaftet, sodass folgende Arten von Umsätzen erzielt werden.

- a) Vermietung von Zimmern auf Wohnbasis
- b) Vermietung von Tageszimmern auf Zeitbasis
- c) Verkauf von Getränken in einem Lokalbetrieb
- d) Eintrittsgelder zum Lokal

Für die Umsätze ad a) und b) seien die Geschäftspartnerinnen die im Hause wohnhaften bzw. im Lokal anwesenden weiblichen Personen. Geldbeträge oder sonstige Barmittel würden ausschließlich mit diesen abgerechnet bzw. von diesen entgegengenommen. Verrechnungsbasis seien die geführten „Kreuzerlisten“, die Eingang in das betriebliche Rechnungswesen fänden. Von welchen Personen Beträge und für welche Leistungen und in welcher Höhe von bestimmten Lokalgästen an die Geschäftspartnerinnen bezahlt werden, unterläge weder der Kenntnis noch der Kontrolle durch unternehmenszugehörige Personen. Dies umso mehr, als die entsprechenden Beträge ausschließlich im selbständigen Wirkungsbereich der Geschäftspartnerinnen einkassiert werden.

Nur die Umsätze ad c) und d) würden mit den sonstigen Lokalgästen abgerechnet und durch unternehmenszugehörige Personen von diesen einkassiert.

In der Stellungnahme vom 12. 3. 1997 wird u. a. zur Kalkulation, die anhand von Zeugenaussagen erstellt wurde (Auszugsweise wurden der Bw. mit Schreiben vom 10. 2. 1997 Aussagen der Prostituierten zur Kenntnis gebracht) und auf eine Besprechung im Finanzamt vom 20. 2. 1997 zurückzuführen sei, ausgeführt.

Die im Rahmen der polizeilichen Einvernahmen getätigten Mengenangaben hinsichtlich Separateenutzung und Getränkekonsum deckten sich weitestgehend, mit verständlichen Schwankungsbreiten mit den betrieblichen Aufzeichnungen wie u. a. anhand einer kalkulatorischen Berechnung des Getränkekonsums dargelegt wurde.

- Umsätze von Getränken:

Der Getränkeumsatz habe tatsächlich durchschnittlich monatlich im Jahre 1994 73.550,49 und 1995 92.938,77 betragen, wobei auf die o. a. Stellungnahme vom 12. 3. 1997 verwiesen wurde, woraus zu entnehmen sei, dass keine Verkürzung bei den Getränkeumsätzen erfolgt sei.

- Umsätze bei der Benützung der Separees für Wohnzwecke:

Hiezu wurde festgestellt, dass diese für Wohnzwecke nicht vermietet werden. Es wohnten auch nicht sämtliche im Lokal anwesenden Mädchen im Haus. Wohnungskosten würden nur für solche Tage verrechnet, an denen Einnahmen erzielt werden. Kalkuliert man richtigerweise mit 6 Mädchen und 21 Tagen, käme man auf einen Vergleichswert von netto 22.909,09 pro Monat, wohingegen z. B. für 1995 27.446,97 durchschnittlich im Jahresabschluss erklärt wurden.

- Gefährdungszuschlag, verdeckte Gewinnausschüttung:

Da sich aufgrund der Berufungsausführungen ergäbe, dass keinerlei mengenmäßige Abweichungen vorliegen, könne ein Gefährdungszuschlag nicht schlüssig abgeleitet werden.

Die verdeckte Gewinnausschüttung begründe sich fast ausschließlich im Gefährdungszuschlag. Im Sinne der Erheblichkeit könnten somit die restlichen rudimentären Beträge nicht zu einer Wiederaufnahme führen, zumal es sich bei der Position Fachliteratur im Ausmaß von 14.353,00 hauptsächlich um Spanischlehrgänge handle, die einen betrieblichen Zweck verfolgten, da die Geschäftspartnerinnen überwiegend aus dem spanischen Sprachraum kämen. Zur Zurechnung eines als privat gewerteten Benzinaufwandes wurde vermerkt, dass nicht ersichtlich sei, worauf er sich begründe. Im betreffenden Zeitraum seien regelmäßig weitere betriebliche Fahrten unternommen worden, so etwa wöchentlich 1 – 2x nach L. zum Aufsuchen des einzigen zeichnungsberechtigten Geschäftsführers, der dort inhaftiert war; weiters 1 – 2x pro Woche nach S..

Der Prüfer nahm mit Schriftsatz vom 17. 10. 2000, auf den verwiesen wird, zur Berufung Stellung.

Es wurde im fortgesetzten Verfahren durch den UFS im Hinblick darauf, dass das Schätzungsausmaß in den Folgejahren im Rahmen der weiteren Außenprüfung wesentlich geringer ausfiel, ein – allerdings unbeantworteter - Vorhalt erlassen, in dem eine Anpassung des Umsatzes an den der Folgejahre in Aussicht gestellt wurde.

Im Anschluss an die mündliche Berufungsverhandlung hinsichtlich der Folgejahre wurde ein Erörterungsgespräch durchgeführt.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, die Schätzungsdurchführung neu zu überdenken.

Weiters wurde seitens des Referenten neben einem modifizierten Schätzungsvorschlag zur Kenntnis gebracht, dass – vorbehaltlich einer anderweitigen Regelung zwischen Finanzamt und der Bw. – überdies nachfolgende Änderungen Platz zu greifen hätten:

Ansatz eines Eigenverbrauches für Berufsbekleidung (16.676,66 zu 20% MWSt.), Korrektur der Vorsteuer für das Jahr 1994, da für dieses Jahr eine Differenz aus zu hoch geltend gemachter Vorsteuer von rund 33.500 zutage kam.

Ansatz von verdeckter Ausschüttung für Berufsbekleidung (20.011,79), Fachliteratur (14.353,00) Organmandate (3.400,00) für 1994 und KFZ – Spesen von je 40.000 für 1994 und 1995.

Da zwischen Finanzamt und der Bw. allerdings keine weitere Kontaktnahme erfolgte, wurde mit Vorhalt vom 7. 12. 2006 der Bw. zur Kenntnis gebracht, dass eine modifizierte Schätzungsdurchführung sowie die Gewinnermittlung laut dem im Rahmen der Erörterung übermittelten und als Beilage zu diesem Vorhalt nochmals übersendeten vorläufigen Kalkulations- – und Gewinnermittlungsvorschlag durchgeführt werde. Dies beträfe auch die Ermittlung der verdeckten Ausschüttung. Weiters wurde die ho. durchgeführte und im Rahmen der Erörterung zur Kenntnis gebrachte Vorsteuerverprobung für das Jahr 1994 übermittelt.

Diesem vorläufigen Kalkulations- – und Gewinnermittlungsvorschlag ist zu entnehmen:

Die Kalkulation laut PAST sei sichtlich im höchstmöglichen Rahmen durchgeführt worden. Der durchschnittliche Umsatzansatz pro Kunde von 3.750 erscheine überhöht. Laut den Niederschriften mit Prostituierten ergäbe sich Abweichendes zur Kalkulation. Exzerpte aus Aussagen, die der Bw. auszugsweise zur Kenntnis gebracht wurden:

... „an guten Tagen“ 1 bis 3 Kunden /Tag, daher statt 3, 1,5 pro Monat daher 31 statt 63

... „an guten Tagen“ 2 bis 3 Kunden/Tag, daher statt 3, 2; pro Monat daher 42 statt 63

... „ich habe bis zu 2 Kunden täglich, doch kommt es auch vor, dass ich eine Woche überhaupt keine Kunden habe“, daher statt 2, 1,5; pro Monat 31 statt 42

Zu weiteren Aussagen, geschätzt mit je 1 Kunde/Tag, 0,75 statt 1; pro Monat 16 statt 21

Dies ergäbe einen Mittelwert an Kunden von 21,625 statt 31,50.

Der Durchschnittsumsatz/Kunde werde als Mittelwert zwischen $\frac{1}{2}$ (1.500) und 1 Stunde (3.000) angesetzt. d. s. 2.250.

Als durchschnittlicher Getränkeumsatz wurde 500/Gast angenommen, wobei damit auch der Anteil der Nichtsepareebesucher miterfasst werde.

Erlöse aus Prostitution	$21,625 \times 2.250 \times 8 = 389.264 \times 12 =$	4,671.168
Getränkeumsatz/Monat (Mittelwert)	$44,624 \times 500 \times 8 = 178.496 \times 12 =$	2,141.952
Zimmermiete	Eingabe vom 10. 11.1997 brutto (10%)	362.300
Pachteinnahmen 30.000/Monat	(ab 1995 ohne MWSt)	360.000
zzgl. Erlöse Eintritte (1995)	(brutto)	127.750
Summe 1994	(zzgl. 10% MWSt von Pachteinnahmen)	7,699.170
Summe 1995		7,663.170

1994/95: USt zu 20%: 5,784.058; 1994 USt. zu 10%: 689.364; 1995 USt. zu 10%: 329.364

Eigene Berechnung der verdeckten Ausschüttung(vA) und zusätzliche Betriebsausgaben, basierend auf einer Nachkalkulation

Erlöse (brutto zu 0, 10 u. 20%):	1994	1995
Laut Kalkulation (brutto):	7,699.170	7,663.170
Laut Erklärung (brutto):	2,160.867	2,275.905
1. Differenz:	5,538.303	5,387.265
Weitergegebener „Schandlohn“:	2,770.413	2,536.012
Zusätzlicher Umsatzbeteiligungsaufwand:	278.428	246.522
2. Differenz, = vA:	2,489.462	2,604.731
zzgl. Kfz – Spesenprivatanteil:	40.000	40.000
weitere mögliche vA. (s.u., Punkt 6.):	37.764	
Summe der vA:	2,567.226	2,644.731
zzgl. KEST (28,205%):	724.086	745.946

Berechnung des Gewinnes (Einkommens)

	1994	1995
Erlösdifferenz (brutto)	5,538.303	5,538.303
Zusätzliche Aufwendungen (s. o.)	-3,048.841	-2,782.534
USt vom zusätzlich verbliebenen „Schandlohn“	-281.114	-303.304
USt von kalk. Geträndedifferenz	-253.907	-158.852
Gewinn/verlust laut V u. G – Re.:	-453.581	-169.611
Ergibt Gewinn (Einkomme) von	1,500.860	2,124.002

Im Vorhalt vom 7. 12. 2006 wurde nur eine kurze Frist zur Einreichung einer allfälligen Stellungnahme von zwei Wochen nach Zustellung eingeräumt, da die maßgeblichen allfälligen Änderungen bereits im Rahmen des Erörterungsgesprächs zur Sprache kamen. Aufgrund eines fernmündlichen Ersuchens des bisherigen steuerlichen Vertreters, da am 24. 1. 2007 über das Vermögen der Bw. ein Konkursverfahren eröffnet wurde, erfolgte zwecks Abstimmung mit dem Masseverwalter eine weitere Fristverlängerung, die bis Ablauf der darauf folgenden Woche zugesagt wurde. Allerdings langte bis zu deren Ablauf (vor dem 5. 2. 2007) bzw. bis dato kein Schriftsatz ein.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Über die verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO:

Es ist festzustellen, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich und gerechtfertigt ist.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Allerdings ist zu beachten, dass der UFS als Rechtsmittelbehörde aufgrund ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur über bereits vom Finanzamt festgestellte Wiederaufnahmsgründe zu entscheiden hat (vgl. Ritz, BAO³, § 307, Tz. 3 mit Judikaturhinweisen).

Aus den vom Finanzamt übernommenen Feststellungen der Außenprüfung ist Nachfolgendes zu entnehmen:

In der Tz. 35 des Prüfungsberichtes wurde hinsichtlich Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer auf die Tz. 21 und 22 und betreffend Körperschaftsteuer auf die Tz. 32 und 33 des Berichtes weiterverwiesen. Der weitere Hinweis auf eine Wiederaufnahme hinsichtlich Kapitalertragsteuer erfolgte irrtümlich, da tatsächlich Erstbescheide erlassen wurden.

Als Wiederaufnahmsgrund wurde auf das Ergebnis der Außenprüfung und der sich hieraus ableitenden Gesamtauswirkung Bezug genommen.

In der Tz. 21 und 22 werden die neu ermittelten Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen detailliert ausgewiesen, die zur Erlassung der neuen Abgabenbescheide führten, wobei auf die Tz. 23 weiterverwiesen wurde, in der eine Umsatzänderung für beide Jahre dargestellt wird. Unrichtigerweise wurde hinsichtlich der ebenfalls für beide Jahre durchgeführten Vorsteuererklärung ebenfalls auf die Tz. 23 anstatt auf die Tz. 29 weiterverwiesen.

In der Tz. 32 und 33 des Berichtes wird das im Zuge der Außenprüfung ermittelte Einkommen der Bw. dargestellt und auf weitere Tz. verwiesen.

Nach ho. Ansicht wurde von der Bw. zu Recht eine Ergänzung der Bescheidbegründung beantragt, da aus der im Bp – Bericht ersichtlichen Darstellung die durchgeführten Änderungen nicht in nachvollziehbarer Form überprüfbar waren. Aus der nachgereichten Begründung ist nun erkennbar, worin die erfolgten Zuschätzungen bzw. Änderungen der Steuerbemessungsgrundlagen wurzelten, dass somit aus Sicht des Finanzamtes eine Verfahrenswiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen gerechtfertigt war.

Von der Bw. wird in ihrer die Berufung ergänzenden Eingabe nur darauf abgestellt, dass kein Wiederaufnahmsgrund vorläge, da keine Umsatz – oder Kalkulationsdifferenzen bestehen, was nach ho. Ansicht jedoch aufgrund der Prüfungsfeststellungen bzw. dem Ergebnis des Erörterungsverfahrens nicht zutreffend ist.

Allerdings ist aus einem anderen Grund eine Wiederaufnahme des Verfahren nicht gerechtfertigt.

Gemäß § 280 BAO hat die Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens u. a. auf neue Tatsachen Bedacht zu nehmen.

Dies betrifft auch die zwischenzeitig erfolgte Einleitung eines Konkursverfahrens über das Vermögen der Bw. Aus der ho. vorliegenden Gläubigerliste geht hervor, dass sich die geltend gemachte Forderung des Finanzamtes von ca. € 726.000 aus dem fälligen Abgabenrückstand und dem Aussetzungsbetrag von € 309.196,25 zusammensetzt. Wenn sich dieser Aussetzungsbetrag im Falle einer verminderten Zuschätzung deutlich vermindern würde, verbliebe dennoch ein Rückstand von weit über € 500.000. Unter Bedachtnahme auf den Erstbericht des Masseverwalters vom 12. 2. 2007 ist jedoch auch bei gänzlichem Wegfall des Ausset-

zungsbetrages der verbleibende Rückstand (etwa € 416.000) offenbar dennoch weitgehend uneinbringlich.

Es ist daher davon auszugehen, dass auf jeden Fall der von der Verfahrenswiederaufnahme und auch vom Haftungs – und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer umfasste Abgabenbetrag uneinbringlich ist.

Diese Uneinbringlichkeit ist im Rahmen des Ermessens, das für die Wertung, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt ist, zu würdigen (vgl. Ritz, BAO³, § 303, Tz. 46 f.).

Es ist im Falle einer zu verfügenden Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zweistufig vorzugehen. Als erste Maßnahme ist zu überprüfen, ob seitens des Finanzamtes ein relevanter Wiederaufnahmsgrund festgestellt wurde, was ho. bejaht wird. Sodann ist das Ermessen, das für die Verfügung einer Wiederaufnahme erforderlich ist, einer Überprüfung zu unterziehen

.Vom Finanzamt wurde nun in standardisierter Form festgestellt:

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Da der UFS als Rechtsmittelbehörde grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen hat (vgl. Ritz, a. a. O., § 289, Tz. 59, Ausnahme jedoch: Überprüfung der vom Finanzamt gesetzten Wiederaufnahmsgründe, Tz. 65, s. o.), ist ho. festzustellen, ob die damals gesetzte Ermessensmaßnahme noch zu rechtfertigen ist.

Diese Ermessensmaßnahme ist nun durch die zwischenzeitige Eröffnung eines Konkursverfahrens und die klar erkennbare Uneinbringlichkeit der zu gewärtigenden Abgabennachforderung nicht mehr gerechtfertigt. (vgl. hiezu etwa das Erkenntnis des VwGH Zl. 2002/16/0301, dass bei Uneinbringlichkeit wegen Konkurseröffnung kein Ermessensspielraum vorliegt).

2. Über die Erlassung der Haftungs – und Abgabenbescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1994 und 1995:

Eine Haftungsinanspruchnahme stellt gleichfalls eine Ermessensmaßnahme (§ 20 BAO) dar. Ob die vom Finanzamt gesetzte Ermessensmaßnahme, die zur Erlassung des Haftungsbescheides führte, noch zum derzeitigen Zeitpunkt ermessenskonform ist, war im Hinblick auf das anhängige Konkursverfahren aus den o. a. Gründen zu verneinen (vgl. Ritz, a. a. O., § 7, Tz. 7).

3. Ergänzende Anmerkungen:

Im Hinblick auf die Aufhebung des § 55 FinStrG mit Wirkung ab 21. 8. 1996 durch BGBl 1996/421 besteht kein Erfordernis, aus finanzstrafrechtlichen Gründen dennoch eine Berufungsentscheidung zu erlassen.

Da die mit dieser Verfahrenswiederaufnahme verbundenen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden, war die Berufung gegen diese Bescheide zurückzuweisen.

Wien, am 19. März 2007