



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Sitz in A, bei Berufungserhebung vertreten durch StbGes, vom 6. Oktober 2005 gegen die vom Finanzamt X erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 und Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 vom 12. Juli 2005 sowie Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2000, 2001 und 2002 vom 13. Juli 2005 entschieden:

- I. Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 und gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

- II. Der Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2000, 2001 und 2002 wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Berufungswerberin, Bw) betrieb laut Gewerbeberechtigung das Gastgewerbe in der Betriebsart Bar.

Nach einer über die Streitjahre 2000 bis 2002 durchgeführten Außenprüfung erstattete der Betriebsprüfer am 5. Juli 2005 einen Bericht (KSt-Akt, Dauerbelege), in welchem er folgende Hinzuschätzungen bei den zu 20% steuerpflichtigen Umsätzen und beim Gewinn – bei

letzterem jedoch infolge der Passivierung von Lohnabgabennachforderungen per Saldo eine Hinzuschätzung mit einem Negativbetrag – vornahm:

Umsatzhinzuschätzungen (zu 20% steuerpflichtig)	2000 (in öS)	2001 (in öS)	2002
Tz 1 Erlöse Prostituierte – anteilige Separee- bzw Zimmererlöse und Trinkprozente	1.237.833,33	1.181.250,00	112.708,33 €
Tz 2 Prostitutionserlöse des Unternehmens – anteilige Separee- und Zimmererlöse	280.000,00	280.000,00	20.000,00 €
Tz 3 Getränkeerlöse	140.000,00	140.000,00	10.000,00 €
<b>Summen</b>	<b>1.657.833,33</b>	<b>1.601.250,00</b>	<b>142.708,33 €</b>
Ergebnis- (Gewinn-/Verlust-) Hinzuschätzungen	2000 (in öS)	2001 (in öS)	2002
Tz 1 Passivierung der lohnabhängigen Abgaben	-703.830,81	-692.063,53	-58.793,18 €
Tz 1 Passivierung der USt aus Umsatzhinzuschätz.	-247.566,67	-236.250,00	-22.541,67 €
Tz 2 Prostitutionserlöse des Unternehmens – anteilige Separee- und Zimmererlöse	280.000,00	280.000,00	20.000,00 €
Tz 3 Getränkeerlöse	140.000,00	140.000,00	10.000,00 €
<b>Summen</b>	<b>-531.397,48</b>	<b>-508.313,53</b>	<b>-51.334,85 €</b>

Aus den Tz 2 und 3 resultierte auch die Schätzung folgender verdeckter Ausschüttungen an den Gesellschafter der Bw, Herrn C, der bis 16. Jänner 2001 Geschäftsführer und danach Prokurist der Bw war:

Schätzung verdeckte Ausschüttungen	2000	2001	2002
Tz 2 Nettobetrag	280.000,00	280.000,00	20.000,00 €
Umsatzsteuer auf Tz 2	56.000,00	56.000,00	4.000,00 €
Tz 3 Getränkeerlöse	140.000,00	140.000,00	10.000,00 €
Umsatzsteuer auf Tz 3	28.000,00	28.000,00	2.000,00 €
<b>Summen (verdeckte Ausschüttungen)</b>	<b>504.000,00</b>	<b>504.000,00</b>	<b>36.000,00 €</b>
<b>Davon 33% KEST</b>	<b>166.320,00</b>	<b>166.320,00</b>	<b>11.880,00 €</b>

Das Finanzamt X folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ in wiederaufgenommenen Verfahren Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftsteuerbescheide für 2000 bis 2002, die mit 12. Juli 2005 datiert waren, sowie einen Haftungsbescheid für die Zeiträume 2000, 2001 und 2002 (Zweitschrift: KSt-Akt BI 16/2002), der mit 13. Juli 2005 datiert war und formularmäßig mit einem Säumniszuschlagsbescheid, welcher aber nicht Gegenstand der vorliegenden Berufungsentscheidung ist, kombiniert war.

Am 12. August 2005 langte ein mit 2005-08-11 datierter und auch am 11. August 2005 bei der Post aufgebener Antrag auf Erstreckung der Rechtsmittelfristen bis 31. August 2005 für die am 15. Juli 2005 zugestellten Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftsteuerbescheide für 2000 bis 2002 vom 12. Juli 2005 sowie für die den am 19. Juli 2005 zugestellten Haftungsbescheid vom 13. Juli 2005 beim Finanzamt X ein (KSt-Akt BI 17f/2002), über welchen nicht bescheidmäßig abgesprochen wurde, sodass aufgrund dieses rechtzeitig eingebrachten Antrages gemäß § 245 Abs 3 und 4 BAO die Berufungsfristen hinsichtlich der vorgenannten Bescheide (zunächst) bis 31. August 2005 gehemmt wurden.

Am 22. August 2005 langte ein mit 2005-08-19 datiertes und auch am 19. August 2005 bei der Post aufgegebenes Schreiben betreffend u.a. Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO beim Finanzamt X ein, in welchem der Antrag auf Erstreckung der Rechtsmittelfrist bis 31. August 2005 u.a. hinsichtlich der vorgenannten Bescheide wiederholt wurde (KSt-Akt BI 19ff/2002). Dieser wiederholte Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist, über welchen nicht bescheidmäßig abgesprochen wurde, hatte genau dieselbe fristhemmende Wirkung wie im vorhergehenden Absatz beschrieben.

Unstrittig ist, dass das mit 2005-08-31 datierte Schreiben, mit welchem abermals die Verlängerung der ggstdl Berufungsfristen, und zwar bis 30. September 2005, beantragt wurde, wirksam und rechtzeitig eingebracht wurde, obwohl sein Original sich nicht im Akt befindet: Denn das Finanzamt X forderte die Kopie des Schreibens von der damaligen steuerlichen Vertretung der Bw an und erhielt diese mit Telefax vom 13. März 2006 (vgl KSt-Akt BI 23f/2002) und ging fortan von der Wirksamkeit dieses Fristverlängerungsantrages aus. Somit wird auch hier davon ausgegangen, dass dieser Antrag wirksam gestellt wurde, sodass er die ggstdl Berufungsfristen gemäß § 245 Abs 3 und 4 BAO bis 30. September 2005 hemmte.

Am 29. September 2005 langte beim Finanzamt X ein mit 2005-09-30 datiertes Schreiben ein, in welchem die Verlängerung der gegenständlichen Berufungsfristen bis 30. November 2005 beantragt wurde (KSt-Akt BI 25/2002).

Mit Bescheid des Finanzamtes X vom 30. September 2005, welcher der damaligen steuerlichen Vertretung der Bw mit Rückschein am 3. Oktober 2005 zugestellt wurde, wurde dem Antrag auf Verlängerung der gegenständlichen Berufungsfristen nicht stattgegeben (KSt-Akt BI 26/2002).

Am 7. Oktober 2005 langte ein mit 2005-10-06 datiertes Schreiben beim Finanzamt X ein, in welchem u.a. gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 und die Körperschaftssteuerbescheide 2000 bis 2002 und *„die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2000 bis 2002“* vom 13. Juli 2005 Berufung erhoben wurde (KSt-Akt BI 28ff/2002). Hier ist anzumerken, dass für die Zwecke der vorliegenden Berufungsentscheidung dahingestellt bleiben kann,

- ob es sich gegenständlich – wie seine Bezeichnung nahelegt – um einen einzigen *„Haftungsbescheid“* handelt, mit dem die Haftung für Kapitalertragsteuer zwar tabellarisch aufgeschlüsselt für die Jahre 2000, 2001 und 2002, jedoch für diese drei Jahre *„zusammengefaßt“* gemäß dem § 201 BAO idF vor BGBl I 97/2002, welcher gemäß § 202 Abs 1 BAO sinngemäß anzuwenden ist, geltend macht wird,

- oder ob es sich gegenständlich um drei Haftungsbescheide handelt, von denen ein Bescheid die Haftung für Kapitalertragsteuer 2000, ein Bescheid die Haftung für Kapitalertragsteuer 2001 und ein Bescheid die Haftung für Kapitalertragsteuer 2002 geltend macht, wobei die drei Bescheide zu einem Sammelbescheid kombiniert sind,

weil hier die gemäß § 202 Abs 1 BAO sinnngemäße Anwendung des § 201 BAO noch nicht dessen Fassung durch BGBl I 97/2002 betrifft (vgl auch später). Aus Gründen der Einheitlichkeit wird hier von einem Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheid gesprochen werden.

Das Finanzamt X ging von der Rechtzeitigkeit der Erhebung der Berufung mit diesem, am 6. Oktober 2005 bei der Post aufgegebenen Schreiben aus, weil der mit der Einbringung des Berufungsfristverlängerungsantrages vom 11. August 2005 durch Hemmung der Berufungsfristen verbliebene Rest der am 15. bzw 19. August 2005 endenden Berufungsfristen ab dem Hemmungsende mit 3. Oktober 2005 ausreichend war, um das Einlangen der Berufungsschrift vom 6. Oktober 2005 als rechtzeitig zu werten (KSt-Akt BI 27+67/2002).

Der Einstufung der Berufung als rechtzeitig wird hier aus folgenden Gründen zugestimmt:

- Die Berufungsfrist hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftsteuerbescheide für 2000 bis 2002 begann am 15. Juli 2005.  
Die Berufungsfrist hinsichtlich des Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheides, der mit dem diesbezüglichen Säumniszuschlagsbescheid zu einer gemeinsamen Ausfertigung (Sammelbescheid) kombiniert ist, in deren – sich auch auf den Haftungsbescheid beziehender – Begründung auf den BP-Bericht vom 5. Juli 2005 verwiesen wird, begann zwischen dem 19. und 30. Juli 2005, und somit jedenfalls später als die zuvor angeführte Frist zu laufen: Dies ergibt sich aus der bekannten Zustellung der Bescheidausfertigung am 19. Juli 2005 (für den Fall der Zustellung des BP-Berichtes spätestens am 19. Juli 2005) und aus § 245 Abs 1 Satz 2 BAO für den Fall der Zustellung des BP-Berichtes nach dem 19. Juli 2005 (Beginn der Berufungsfrist mit Zustellung des BP-Berichtes), wobei bei einer Zustellung nach dem 30. Juli 2005 eine Beantragung der Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 31. August 2005 sinnlos gewesen wäre; und von einem sinnlosen Berufungsfristverlängerungsantrag ist nicht auszugehen.
- Die Hemmung der Berufungsfristen durch den Verlängerungsantrag vom 11. August 2005 hätte ohne die rechtzeitige Einbringung – von der hier ausgegangen wird (vgl oben) – des Fristverlängerungsantrages vom 31. August 2005 bis zum 31. August 2005 gedauert.  
Durch die rechtzeitige Einbringung des Fristverlängerungsantrages vom 31. August 2005 wurde die Hemmung der Berufungsfrist aber über den 31. August 2005 hinaus fortgesetzt.

- Die Hemmung der Berufungsfristen durch den Verlängerungsantrag vom 31. August 2005 hätte ohne die Einbringung des weiteren, am 29. September 2005 eingelangten Verlängerungsantrages bis 30. September 2005 gedauert. Der weitere Verlängerungsantrag hat diese Hemmung über den 30. September 2005 hinaus andauern lassen, denn die Verlängerung war damit letztmals bis zum 30. November 2005 beantragt worden und § 245 Abs 4 Satz 2 BAO ließ damit ein Ablaufen der Berufungsfristen im Oktober 2005 zu.
- Durch die Zustellung des Bescheides vom 30. September 2005, mit dem der letzte Fristverlängerungsantrag abgewiesen wurde, am 3. Oktober 2005, endete die Hemmung der Berufungsfristen.

Die Berufungsfristen hinsichtlich der ggstdl Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide waren bis inklusive dem 10. August 2005 – dem Vortag des Hemmungsbeginnes (vgl *Stoll*, BAO, 2523) – soweit abgelaufen, dass noch der 11. bis 15. August 2005 und somit fünf Tage verblieben. (Da die Frist infolge der Hemmung eben nicht am Feiertag, dem 15. August ablief, wird § 108 Abs 3 BAO hier als nicht anwendbar betrachtet; dies hat aber auf die vorliegende Entscheidung wegen der ohnehin vorliegenden Rechtzeitigkeit keinen Einfluss.)

Von der Berufungsfrist hinsichtlich des Kapitalertragsteuerhaftungsbescheides verblieben mehr als fünf Tage.

Die Hemmung der gegenständlichen Berufungsfristen dauerte durchgehend vom 11. August bis 3. Oktober 2005.

Die restlichen fünf Tage der Berufungsfrist hinsichtlich der ggstdl USt- und KSt-Bescheide erstreckten sich auf den 4. bis 8. Oktober 2005 (vgl zum Beginn des Weiterlaufes der restlichen Berufungsfrist: *Ellinger ua*, BAO, Anm 29 zu § 245).

Die restlichen Tage der Berufungsfrist hinsichtlich des Kapitalertragsteuerhaftungsbescheides erstreckten sich vom 4. bis über den 8. Oktober 2005 hinaus.

Daher war die gesamte, am 6. Oktober 2005 bei der Post aufgegeben und am 7. Oktober 2005 beim Finanzamt eingelangte Berufung – soweit über sie hier entschieden wird – rechtzeitig.

- Die vorstehender Begründung setzt die Rechtsfolgen eines Berufungsfristverlängerungsantrages, über den nicht bescheidmäßig abgesprochen wurde, durch § 245 Abs 3 und 4 BAO nicht völlig der bescheidmäßigen Bewilligung der beantragten Fristverlängerung gleich, und widerspricht der Begründung von UFS 13.1.2006, RV/4039-W/02. Jene Entscheidungsgründe hätten aber – angewendet auf den vorliegenden Fall – hier zu keinem anderen Ergebnis geführt:

Die Datierung des am 29. September 2005 beim Finanzamt eingelangten Berufungsfristverlängerungsantrages mit 2005-09-30 kann nicht richtig sein. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die für die Einbringung maßgebliche Postaufgabe (spätestens) am

28. September 2005 erfolgte. Die (zumindest) dreitägige Hemmung (28., 29., 30.9.) der nach jener Sichtweise noch verbliebenen Berufungsfrist hätte bewirkt, dass nach der Zustellung des Fristverlängerungsabweisungsbescheides am 3. Oktober 2005 die Berufungsfrist sich noch auf den 4., 5. und 6. Oktober 2005 erstreckt hätte. Und die ggstdl. Berufung wurde am 6. Oktober 2005 bei der Post aufgegeben (vgl KSt-Akt BI 27/2002) und wäre somit somit auch nach jener Sichtweise gemäß § 108 Abs 4 BAO rechtzeitig eingebracht worden.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 7. November 2005 datierte Berufungsvorentscheidung, die am 11. November 2005 zugestellt wurde (KSt-Akt BI 37ff/2002).

Infolge eines mit Schreiben vom 2005-12-09, Eingangsstempel 12. Dezember 2005, Postaufgabe 9. Dezember 2005 und damit rechtzeitig eingebrachten Antrages (KSt-Akt BI 42f/2002), verlängerte das Finanzamt X mit Bescheid vom 13. Dezember 2005 die Frist zur Einbringung eines Antrages auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) bis 31. Dezember 2005 (KSt-Akt BI 44/2002).

Mit einem am 30. Dezember 2005 beim Finanzamt X eingelangten und somit jedenfalls rechtzeitig eingebrachten Schreiben wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung (u.a.) gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2002 sowie den Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheid 2000 bis 2002 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) gestellt (KSt-Akt BI 46ff/2002).

Der Betriebsprüfer gab am 1. Februar 2006 eine Stellungnahme zur Berufung ab (KSt-Akt BI 60ff/2002), die der Bw mit Schreiben vom 24. März 2006 zu Händen ihrer damaligen steuerlichen Vertretung vorgehalten wurde (KSt-Akt BI 69/2002).

Zu den drei Streitpunkten:

### **Zu Tz 1:**

Die Bw legte ihren Aufzeichnungen (vgl auch Beilage zum Vorlageantrag: einige Kassabelege, einige Kassabuchseiten) zugrunde, dass die Prostituierten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung (und somit jede Prostituierte als selbständige Unternehmerin) ihre Leistungen erbracht hätten, und bei der Bw jeweils ein Zimmer um 10.000 öS bzw 725 € pro (ganzem) Monat gemietet hätten. Die von der Bw an die Prostituierten gegebenen Geldbeträge wären durchlaufende Posten gewesen und hätten nicht zum Umsatz der Bw gezählt.

Prüfer und Finanzamt dagegen stuften die Prostituierten aus folgenden Gründen als nichselbständig Tätige ein:

- Bezahlung des Zimmers vom Kunden an die Bw (Kellnerin, Geschäftsführung);

- Innehabung der nur über die Gastzimmer erreichbaren Separees durch die Bw;  
Zurverfügungstellung der entsprechend ausgestatteten Räume zur Ausübung der Prostitution; die Bw biete in ihrem Betrieb den Kunden Gelegenheit zum Erhalt von Prostitutionsleistungen;
- Anbahnung in den Räumlichkeiten (Gastzimmern) der Bw;  
Werbemaßnahmen durch die Bw;
- Rahmenarbeitszeit: durch Festlegung der Öffnungszeiten des Barbetriebes habe die Bw die mögliche Arbeitszeit der Prostituierten auf diese Öffnungszeiten beschränkt;
- Bestimmung des Getränkepreises durch die Bw, ebenso das Inkasso; bis 11/2001 erhielten die Prostituierten aufgrund einer von der Bw geführten Liste ihre Trinkprocente ausbezahlt;
- entgeltliche Zurverfügungstellung des Quartiers der Prostituierten durch die Bw;
- Preisbestimmung für den Separee-Besuch für alle Prostituierten einheitlich durch die Bw.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei die Bw – durch Geschäftsführung oder Kellnerin – nach außen hin, dem Gast gegenüber, als Unternehmer aufgetreten. Die Bw habe das Entgelt für die Konsumation von Getränken und sexuellen Leistungen kassiert bzw kassieren lassen. Dem Gast sei nicht ersichtlich gewesen, dass ein genau bestimmter Teil des Entgeltes im Namen und für Rechnung der jeweiligen Prostituierten vereinnahmt worden sei. Auch sprächen die einheitlichen Richtpreise für alle Prostituierten gegen ein selbständiges unternehmerisches Auftreten der Prostituierten dem Kunden gegenüber.

Der Gesamtumsatz aus der Prostitution sei daher der Bw als nach außen auftretendem Unternehmer zuzurechnen. Dass die Prostituierten einen Anteil an dem vom Leistungsempfänger bezahlten einheitlichen Entgelt erhielten, ändere nichts an der Beurteilung als einheitliche Leistung.

Weiters sei anzunehmen, dass die Prostituierten aus osteuropäischen Ländern oder der Dominikanischen Republik einerseits persönlich und wirtschaftlich vom Bordellbetreiber abhängig seien und andererseits in den betrieblichen Organismus eingegliedert seien.

In Berufung und Vorlageantrag bringt die Bw dagegen vor:

- Es liege keine Einschränkung der Arbeitszeit vor. Das Lokal könne von den Prostituierten als Hilfestellung bei der Geschäftsanbahnung genutzt werden. Die Prostituierten hätten ungehinderten Zugang zum Lokal während der Öffnungszeiten; eine Anwesenheitspflicht oder eine Verpflichtung, für ihre Tätigkeiten ein Zimmer im Lokal anzumieten, bestehe jedoch nicht. Es sei den Prostituierten ohne Einschränkung möglich, mit den Männern statt

in ein angemietetes Zimmer in ihre Wohnung zu gehen. Die Prostituierten könnten jederzeit ihrer Tätigkeit außerhalb der Öffnungszeiten nachgehen.

- Alle Prostituierten hätten ein Visum zur selbständigen Tätigkeit ohne feste Niederlassung gehabt. Eine Beschäftigung als Dienstnehmerinnen komme daher nicht in Betracht.
- Die Prostituierten hätten zum Teil auch eigenständige Abgabenerklärungen für ihre selbständige Tätigkeit abgegeben.
- Die Preise für den Separee-Besuch seien nicht von der Bw bestimmt worden, sondern von den Prostituierten selbst. Dass sich die Prostituierten untereinander abgesprochen hätten, um einheitliche Preise zu haben, sei üblich.
- Die Zurechnung der Einnahmen der Prostituierten – anteilige Zimmererlöse und Trinkprocente – zum Umsatz des Unternehmens sei unrichtig. Die Prostituierten hätten im gesamten Prüfungszeitraum nachweislich ein Fixum für die Miete des Raumes bezahlt.
- Die Leistungserbringung in den Zimmern erfolge ausschließlich im Namen und auf Rechnung der Prostituierten. Die Preise seien weder einheitlich noch öffentlich kundgemacht gewesen, sondern seien entsprechend ihrer Leistung von der Prostituierten selbst verrechnet worden.
- Bei Abrechnung mit Kreditkarte sei aufgrund der Unmöglichkeit der Abrechnung durch die Prostituierte selbst, diese treuhändisch von der Bw für die Prostituierte angenommen und an diese nachweislich wieder ausbezahlt worden. Die über Geldverrechnung gebuchten Beträge ´retour an Mädchen´ seien daher jene Teilbeträge, die über Kreditkarten abgerechnet worden seien, und seien ausschließlich Erlöse der Prostituierten.
- Die Prostituierten hätten gegen entsprechende belegmäßige Verrechnung das Zimmer gemietet und für den Monat, soweit sie einen ganzen Monat anwesend gewesen seien, pauschal 10.000 öS bezahlt. Die entsprechenden kassenmäßigen Belegabrechnungen seien in all den Jahren im Kassabuch eingetragen und in den Belegsammlungen abgelegt, welche dem Prüfer vollständig zugänglich gewesen seien.
- Dass die Anbahnung ausschließlich in den Räumlichkeiten der Bw erfolge, sei ebenfalls unrichtig. Es komme regelmäßig vor, dass Privatpersonen die Prostituierten über private Anbahnung auf das Zimmer bestellten. Korrekt sei allerdings, dass die Zimmer nur in den Öffnungszeiten der Bw zugänglich seien.
- Begehrt werde daher, die Umsatzsteuerbemessung um die Hinzurechnung der Leistungen der Prostituierten aus den Kreditkartenabrechnungen zu vermindern.



In der Stellungnahme vom 1. Februar 2006 widersprach der Prüfer dem Vorbringen der Bw, wonach die Preise für den Separee-Besuch von den Prostituierten selbst bestimmt würden, und verwies auf Ausführungen einer niederschriftlich am 8. Juni 2004 einvernommenen Prostituierten: *„Als ich begonnen habe hat Chef zu mir gesagt, bei uns ist der Preis halbe Stunde 100 bis 110 €, damit alle gleich sind.“*

Bei der Betriebsprüfung seien die als ´Retour an Mädchen´ gebuchten Beträge als Berechnungsgrundlage für die Umsatzsteuer zum Ansatz gebracht worden. Wenn seitens der Bw nun angeführt werde, dass diese Beträge lediglich die Teilbeträge der über Kreditkarten abgerechneten Erlöse der Prostituierten seien, so seien zusätzlich noch die von den Kunden bezahlten Bar-Beträge umsatzsteuerlich zu erfassen. (Der Prüfer schätzte in seiner Stellungnahme in der Folge die Barbeträge in derselben Höhe wie die Kreditkartenbeträge, sodass sich schließlich eine doppelt so hohe Umsatzhinzuschätzung wie unter Tz 1 im Prüfungsbericht ergab.)

***Über diesen ersten Streitpunkt wurde erwogen:***

§ 2 Abs 1 Satz 1 UStG 1994 bestimmt: *„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.“*

Gemäß § 2 Abs 2 Z 1 UStG 1994 wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, *„soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind“.*

Die entsprechende Abgrenzung wird ertragsteuerlich (inkl. Körperschaftsteuerlich) in § 28 BAO, § 23 Z 1, § 25 Z 1 lit a und § 47 Abs 2 EStG 1988 ausgedrückt:

Gemäß § 28 BAO und § 23 Z 1 EStG 1988 ist eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ein Gewerbebetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, mit Ausnahme ebenfalls selbständiger Tätigkeiten, die als Land- und Forstwirtschaft oder Selbständige Arbeit iSd § 22 EStG 1988 anzusehen sind.

Das Gegenstück zu solchen selbständigen Tätigkeiten (im weiteren Sinne, d.h. über § 22 EStG 1988 hinausgehend) ist das in § 25 Z 1 lit a EStG 1988 angeführte *„Dienstverhältnis“* zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmers iSd § 47 Abs 1 und 2 EStG 1988, wo in Abs 2 definiert wird: *„Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.“*

Zur Erfüllung der steuerlichen Tatbestände der Unselbständigkeit bzw des Arbeitnehmers wird nur eine Pflicht des Unselbständigen/Arbeitnehmers, den Weisungen des Unternehmers/Arbeitgebers zu folgen, in jenem Ausmaß vorausgesetzt, als dies rechtlich zulässig ist. Je stärker Weisungsmöglichkeiten rechtlich eingeschränkt sind (vgl etwa Art 87 Abs 1 und 2 B-VG), desto mehr verbleibt insbesondere die Eingliederung des Arbeitnehmers in die Organisation des Arbeitgebers als Kriterium.

Im vorliegenden Fall wären Weisungen der Bw im Kernbereich der Tätigkeit der Prostituierten sittenwidrig im rechtlichen Sinne bzw verboten und rechtlich unzulässig gewesen. Auf die Frage einer allfälligen diesbezüglichen Weisungsgebundenheit der Prostituierten, auf die im bisherigen Verfahrens auch nicht eingegangen worden ist, kommt es daher nicht an. Entscheidend ist vielmehr die Untersuchung der Eingliederung der Prostituierten in das Unternehmen (den geschäftlichen Organismus) der Bw:

Nach ständiger Rechtsprechung (vgl UFS 18.1.2010, RV/0459-G/09, mwN, insb auf VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104) besteht bei einer Bar oder 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 Lokals wird allgemein angenommen, dass er zu diesem Zwecke Mädchen offeriert, welche mit den Nachtclubbesuchern die Separees aufsuchen, um dort die Wünsche der Gäste zu erfüllen. Hierbei ist der Lokalbetreiber wirtschaftlich der Erbringer sämtlicher Leistungen. Der Lokalbetreiber steht hier nicht außerhalb eines nur zwischen den Mädchen und Gästen stattfindenden Leistungsaustausches.

Dass der Lokalbetreiber (hier: die lokalbetreibende GmbH) die Leistungen nicht selbst bzw durch die gesellschaftsrechtlichen Organe erbringt, sondern hierfür die Prostituierten als seine Erfüllungsgehilfen tätig werden, ändert nichts an der (umsatzsteuerlichen) Zurechnung an den Lokalbetreiber. (Im vorliegenden Fall erfolgten in Tz 1 keine ertragsteuerlichen Hinzuschätzungen bei der Bw).

Im vorliegenden Fall ist die Eingliederung der Prostituierten in das Unternehmen der Bw auch daran zu erkennen, dass die Bw (durch gesellschaftsrechtliche Organe oder Kellnerin als Erfüllungsgehilfin) den Gesamtpreis für den Separeebesuch vom Kunden bar oder durch Kreditkartenabrechnung kassierte.

Eine (unternehmens-)interne Verrechnung zwischen Unternehmer und den Prostituierten als unselbständigen Erfüllungsgehilfen nach der Art, dass der Prostituierten pro Monat Anwesenheit 10.000 öS Zimmermiete verrechnet worden wären, hätte im Endeffekt nur bedeutet, dass der Prostituierten monatlich die Summe ihrer 55%-Anteile an den Schandlöhnen abzüglich 10.000 öS verblieben wäre. Dies wäre hinsichtlich Tz 1 ohne

Auswirkung; wobei die Konstruktion mit den 10.000 öS Zimmermiete in den Erwägungen zu Tz 2 überhaupt verworfen werden wird.

Die an die Prostituierten weitergegebenen Beträge können auch deshalb keine durchlaufenden Posten iSd § 4 Abs 3 UStG 1994 sein, weil an den Kunden jeweils eine einheitliche Leistung erbracht wurde.

Wenn die Visa der Prostituierten – wie seitens der Bw vorgebracht – der steuerlichen Beurteilung laut Prüfung und angefochtenen Bescheiden sowie der diese bestätigenden vorliegenden Berufungsentscheidung widersprächen, so wäre dies für die Erhebung der Steuern gemäß § 23 Abs 2 BAO ohne Belang.

Die von der Bw behaupteten Steuererklärungen der Prostituierten als selbständig Tätige sind für die Beurteilung der Verhältnisse bei der Bw ohne Belang: Selbst wenn die Prostituierten solche Steuererklärungen als selbständig Tätige eingebracht hätten, würden sie auf der unrichtigen Annahme von Selbständigkeit beruhen; außer sie beträfen zusätzliche, hier nicht streitgegenständliche Tätigkeiten der Prostituierten im eigenen Namen.

Der von der Bw begehrten Verminderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen um die weitergeleiteten Kreditkartenbetragsanteile kann daher nicht gefolgt werden.

Das Vorbringen der Bw im Vorlageantrag bedeutet nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht, dass doppelt so hohe Beträge wie laut Prüfungsbericht von der Bw an die Prostituierten weitergegeben wurden (vgl auch Erwägungen zum zweiten Streitpunkt).

### **Zu Tz 2:**

Die eingangs hinsichtlich Tz 2 angeführten Hinzuschätzungen iHv 280.000 öS je für 2000 und 2001 sowie iHv 20.000 € für 2002 ermittelte der Prüfer anhand zweier Kalkulationen (und einer anschließenden Abrundung zur Berücksichtigung von Einwänden):

Einerseits wurde für alle drei Streitjahre eine Kalkulation nach der Relation, wie der Schandlohn zwischen der Bw und den Prostituierten aufgeteilt wurde, vorgenommen: 45% für die Bw und 55% für die Prostituierten laut deren übereinstimmender Angaben. Ausgangspunkt waren wiederum die ´Retour an Mädchen´ verbuchten (Brutto)Beträge bzw umgerechnet auf Nettobeträge – wie schon bei Tz 1:

	2000	2001	2002
Brutto von Bw an die Prostituierten ausgezahlt	1.485.400,00 öS	1.417.500,00 öS	135.250,00 €
Nettobetrag (:1,2) davon; dies seien 55%	1.237.833,33 öS	1.181.250,00 öS	112.708,33 €
Somit seien <b>45%</b>	1.012.772,73 öS	966.477,27 öS	92.215,91 €
<b>Erklärte</b> Erlöse Vermietung Zimmer	622.500,01 öS	669.525,00 öS	37.889,17 €
Differenz zwischen „45%“ und „Erklärte“	390.272,72 öS	296.952,27 öS	54.326,74 €

Andererseits wurde eine Kalkulation anhand des Leintuchverbrauches aufgrund einer Analyse der verbuchten Eingangsrechnungen, wonach im Jahr 2002 die Wäscherei 2.369 Leintücher und 275 Kopfpolsterüberzüge lieferte, vorgenommen unter der Annahme, dass bei jedem Kunden das Leintuch gewechselt wurde. Die nicht zu Prostitutionszwecken genutzten Leintücher wurden unter der Annahme, dass sie gleichzeitig mit den Kopfpolsterüberzügen gewechselt wurden, mit 275 Stück angesetzt, sodass ein Verbrauch von 2.094 Stück Leintüchern zu Prostitutionszwecken verblieb.

Aufgrund folgender Bruttopreise kalkulierte der Prüfer abgerundet einen durchschnittlichen Zimmer-Erlös (im Sinne des der Bw verbleibenden Anteiles am Schandlohn) pro Kunde für 2002 iHv 60 €:

	in € gesamt	Anteil Prostit.	Anteil Bw
20 min	75,00	40,00	35,00
30 min	110,00	60,00	50,00
45 min	145,00	80,00	65,00
60 min	220,00	120,00	100,00
			250,00
dividiert durch 4			62,50

Weiters ergab diese Kalkulation für 2002:

Kalkulatorische Zimmererlöse brutto = 2.094 x 60	125.640,00 €
Kalkulatorische Zimmererlöse netto (:1,2)	104.700,00 €
Erklärte Erlöse Vermietung Zimmer	37.889,17 €
Differenz brutto	66.810,83 €
Differenz netto	55.675,69 €

In Berufung und Vorlageantrag bringt die Bw dagegen vor:

- Der Prüfer gehe von völlig falschen Annahmen aus. Die Prostituierten hätten eine pauschale Vereinbarung für die Benutzung des Hauses (pauschale Anmietung der Zimmer gegen Einzelbestätigung) gehabt. Diese pauschale Abrechnung sei im Prüfungszeitraum gepflogen worden, wie aus den Grundlagen zur Buchhaltung hervorgehe. Die unterschiedlichen Gegenrechnungen über die Aufteilung der Prozente ab 2003 seien daher im Prüfungszeitraum nicht anzuwenden.
- Gegenproben oder Gegenrechnungen aus Verbrauchsmaterialien wie Leintüchern seien auch nicht zielführend, weil es erstens auch möglich gewesen sei, mehrere Tücher für den Zimmerbesuch zu verwenden und zweitens die Depotverrechnung der Reinigung irrtümlich mitgerechnet werde und daher aus dieser Kontrollrechnung unrichtige Annahmen getroffen würden. Und überhaupt könne wegen der Miete des Zimmers gegen ein pauschales Entgelt durch die Prostituierten nicht vom Leintuchverbrauch auf einen Zimmererlös geschlossen werden. Im übrigen nächtigten die Prostituierten auch privat im

Haus, wobei sie Privatileintücher verbrauchten, die hier in der Gesamtreinigungsrechnung beinhaltet seien.

- Die Durchschnittspreisermittlung aus den Zimmerpreisen sei in der Gewichtung falsch. Die heutige Praxis bedeute kaum mehr 45 oder 60 Minuten Kundenbesuch, sondern es werde überwiegend 30 Minuten oder kürzer das Angebot angenommen. Es sei zur Zeit fast unmöglich, längere Leistungen als 30 Minuten anzubieten.

Wegen der pauschalen Zimmermiete und da die Prostituierten vollständig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abrechneten, selbst kassierten und auch ihre Abgabenerklärungen bei der Behörde abgaben, sei mit der Kalkulation kein Beweis für Zimmererlöse der Bw zu führen.

Daher sei die Kalkulationsdifferenz betreffend Zimmervermietung aus der Umsatzsteuerbemessung herauszunehmen.

In der Stellungnahme vom 1. Februar 2006 beharrte der Prüfer darauf, dass die bei der Bw beschäftigt gewesenen Prostituierten ihren Anteil am Schandlohn übereinstimmend mit 55% des Gesamtpreises beziffert hätten.

Wenn seitens der Bw nun angeführt werde, dass die als 'Retour an Mädchen' gebuchten Beträge lediglich die Teilbeträge der über Kreditkarten abgerechneten Erlöse der Prostituierten seien, so müsse man in die Kalkulation des 45%igen Anteiles der Bw (von jener als Miete bezeichnet) auch die Barerlöse einbeziehen. Unter der Annahme eines Kreditkartenanteiles von 50%, d.h. gleich hohen Barerlösen, nahm der Prüfer folgende Erhöhung der Kalkulation vor:

	2000	2001	2002
An Pr.weitergeg.Kreditkartenerl.	1.485.400,00 öS	1.417.500,00 öS	135.250,00 €
Nettobetrag davon	1.237.833,33 öS	1.181.250,00 öS	112.708,33 €
derselbe Betrag betreffend Barerlöse	1.237.833,33 öS	1.181.250,00 öS	112.708,33 €
Summe des Pr.anteiles, der 55% wäre	2.475.666,66 öS	2.362.500,00 öS	225.416,66 €
Dann wären 45% Anteil der Bw	2.025.545,45 öS	1.932.954,55 öS	184.431,81 €
Erklärte Erlöse Vermietung Zimmer	622.500,01 öS	669.525,00 öS	37.889,17 €
Differenz (netto)	1.403.045,44 öS	1.263.429,55 öS	146.542,64 €

Zum Leintuchverbrauch entgegnete der Prüfer, dass 275 Stück Privatverbrauch abgezogen wurden. Hinsichtlich Gewichtung der Leistungsdauer wären seitens der Prostituierten keine Angaben gemacht worden.

### ***Über diesen zweiten Streitpunkt wurde erwogen:***

Die von der Bw ihrer Buchführung zugrundegelegte Konstruktion, dass die Prostituierten nicht in das Unternehmen der Bw eingegliedert und keine Arbeitnehmerinnen im steuerlichen Sinne gewesen wären, wurde bereits in den Erwägungen zu Tz 1 verworfen.

Schon deshalb liegen sachliche Unrichtigkeiten der Bücher der Bw vor, die gemäß § 184 Abs 3 BAO zur Schätzung führen.

Die behauptete (unternehmens-)interne Verrechnung zwischen der Bw und den Prostituierten, wonach der Prostituierten pro Monat Anwesenheit 10.000 öS Zimmermiete verrechnet worden wären, ist hinsichtlich des wahren wirtschaftlichen Gehaltes unglaublich.

Die diesbezügliche Belegerstellung und Verbuchung ist nur als Maßnahme zur Verschleierung der Unselbständigkeit bzw Arbeitnehmereigenschaft im steuerlichen Sinne der Prostituierten anzusehen.

Vielmehr wird der Aufteilung im Verhältnis 45% für die Bw zu 55% für die Prostituierten, wie sich aus deren Befragung ergeben hat, gefolgt. Die Rückbeziehung dieser Relation auf die geprüften Streitjahre ist eine Schlussfolgerung, die nur innerbetrieblich erfolgt; und überdies durch die Leintuchkalkulation gestützt wird.

Die Kalkulation für die Jahre 2000 bis 2002 im Prüfungsbericht ergab zunächst höhere Beträge als schließlich hinzugeschätzt. Diese Kalkulation ist hinsichtlich des Jahres 2002 durch eine zweite Kalkulation mit dem Leintuchverbrauch abgesichert.

Den Einwänden seitens der Bw gegen die Leintuch-Kalkulation ist entgegenzuhalten, dass der Prüfer in nachvollziehbarer Weise – nämlich durch Subtraktion der Anzahl der Kopfpolsterüberzüge – den Privatverbrauch an Leintüchern berücksichtigt hat. Das Vorbringen der Bw, dass für einen Besuch mehrere Leintücher hätten verwendet werden können, ist bloß das Aufzeigen einer theoretischen Möglichkeit, wobei aber das nennenswert häufige tatsächliche Verbrauchen mehr als eines Leintuches durch einen Besucher bei einem Besuch von durchschnittlich 39 Minuten ( $= (20+30+45+60):4$ ) als unrealistisch eingestuft wird.

Wenn die Bw eine kürzere durchschnittliche Dauer (=ein Überwiegen der 20- und 30-minütigen Besuche) als der Kalkulation im Prüfungsbericht zugrundeliegend behauptet, so ist ihr entgegenzuhalten, dass beide Kalkulationen im Prüfungsbericht zu ähnlichen Ergebnissen führen.

Die aufgrund der Kalkulationen sich ergebenden Hinzuschätzungen wurden im Prüfungsbericht erheblich abgerundet. Darauf ist die Bw mit ihren weiteren Einwänden zu verweisen.

Die Kalkulation im Prüfungsbericht auf Basis der von der Bw an die Prostituierten gegebenen Beträge samt Abrundung, die den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegt, wird daher bestätigt.

Der in der Stellungnahme des Prüfers vom 1. Februar 2006 vorgenommenen Verdoppelung der Beträge wird hier aus folgenden zwei Gründen nicht gefolgt:

- Zwar könnte der Text des Vorlageantrages isoliert so interpretiert werden, dass damit die Bw eingestände, die bisherigen Berechnungsgrundlagen im Prüfungsbericht beträfen (nur) die Kreditkartenbeträge, sodass eine weitere Hinzuschätzung betreffend die Barbeträge zu erfolgen hätte. Jedoch legte die Bw dem Vorlageantrag auch Kassabuchseiten bei, aus denen erkennbar ist, dass dort **Ausgaben** sowohl mit Kreditkartenfirmen als Text als auch mit „B Kasse“ als Text (Bankomatkasse) als auch ´retour an Mädchen´, welches dann wohl die Weiterleitung von Anteilen des bar Kassierten betrifft, eingetragen sind.
- Weiters würde die Neukalkulation hinsichtlich 2002 eine mehr als doppelt so hohe Differenz ergeben als die stützende Leintuchkalkulation.

### Zu Tz 3:

Buchführungsmängel und Wareneinsatzverkürzungen schloss der Prüfer aus:

- Zu gering verbuchter Kaffeeeinkauf im Jahr 2002, der teilweise den Personalverbrauch deckte.
- Zu gering verbuchter Zigaretteneinkauf (im Jahr 2000 gar keiner), der nicht einmal den Personalverbrauch deckte.
- Nichtvorlage der bei Bordellbetrieben zur Erlösermittlung verwendeten „Standlisten“ (Anm zur Erläuterung hierzu aus UFS 18.1.2010, RV/0459-G/09: *„... auf Stand gearbeitet, d.h. die Kellnerin beginnt täglich mit derselben Anzahl an Flaschen der diversen Getränke. Das gezählte Leergut multipliziert mit dem Verkaufspreis ergibt die Tageslösung.“*)
- Laut Inventur zum 31. Dezember 2002 seien 4 Flaschen 0,75 Sektmarke trocken vorhanden; jedoch seien in der Inventur zum 31. Dezember 2001 und im Wareneinkauf 2002 diese Einheiten nicht verbucht.
- 2001 und 2002 kein Einkauf des Zimmersektes für Separee verbucht; 60 Flaschen in 2000.
- Kein Einkauf einer einzigen 0,35 Liter Spirituose in 2000, obwohl in der Getränkekarte angeboten.
- Laut Inventur zum 31. Dezember 2002 eine Viertelflasche Wodka vorhanden; jedoch in der Inventur zum 31. Dezember 2001 und im Wareneinkauf 2002 diese Einheiten nicht verbucht.
- Negativer Wareneinsatz auch bei diversen anderen Getränkesorten; kein Weineinkauf 2001 verbucht; 2000 und 2001 kein Sodawassereinkauf verbucht.

- Retournahme von zwei Cola-Behältern laut einer Eingangsrechnung; Einkauf des zweiten Behälters nicht verbucht.

Seitens der Bw wurde zugestanden: *„Kalkulationsdifferenzen bei den Getränken mag es da und dort gegeben haben....“*

Konkrete Einwendungen gegen die Höhe der Hinzuschätzung erhebt die Bw nicht.

In seiner Stellungnahme vom 1. Februar 2006 verwies der Prüfer zusätzlich zum Prüfungsbericht auf das unrealistische Verhältnis zwischen Karten- und Barerlösen; im Jahr 2000 seien 26,57% Barerlösen 73,43% Kartenerlöse gegenübergestanden; realistisch sei wohl ein Verhältnis von zumindest 50% zu 50%.

Unter Ansatz einer Wareneinsatzverkürzung von 25% und einem RAK von 12 kalkulierte der Prüfer eine höhere Umsatzhinzuschätzung (462.000 öS für 2000, 414.000 öS für 2001 und 30.000 € für 2002) als laut Prüfungsbericht.

### ***Über diesen dritten Streitpunkt wurde erwogen:***

Aufgrund der sachlichen Unrichtigkeit der Bücher der Bw, die sich in diesem Streitpunkt in rechnerisch negativen Wareneinsätzen bei einigen Getränkesorten klar manifestieren, ist gemäß § 184 Abs 3 BAO zu schätzen.

Der Prüfer nahm im Bericht eine griffweise Hinzuschätzung vor. Auch nach Ansicht der Berufungsbehörde wäre eine genauere Kalkulation des Sicherheitszuschlages aufgrund mangelnder Aussagekraft der verbuchten Wareneinkäufe nicht zielführend gewesen. Diese mangelnde Aussagekraft der verbuchten Wareneinkäufe ergibt sich daraus, dass die im Prüfungsbericht dargestellten Wareneinkaufsverkürzungen und das unrealistische Verhältnis zwischen Bar- und Kartenerlösen auf eine fast schon zufallsabhängige Verbuchung von Wareneinkäufen hindeuten.

Der mittels der Stellungnahme des Prüfers seitens des Finanzamtes angeregte Erhöhung des Sicherheitszuschlages wird in der vorliegenden Berufungsentscheidung nicht gefolgt, weil die vermeintlich dadurch gesteigerte Genauigkeit völlig unsicher ist.

Vielmehr wird die ursprüngliche Hinzuschätzung laut Prüfungsbericht, die den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegt, bestätigt.

### **Folgerungen hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer:**

Da dem Vorbringen der Bw diesbezüglich nicht gefolgt wird, ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.



Da die angefochtenen Bescheide aufgrund der hier bestätigten Berechnungen im Prüfungsbericht erfolgt sind und – wie bereits begründet – den Anregungen seitens des Finanzamtes zu höheren Hinzuschätzungen nicht gefolgt wird, bleiben die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide unverändert.

### **Zur Haftung der Bw für Kapitalertragsteuer (KESt):**

Gemäß § 202 Abs 1 BAO gilt der § 201 BAO *„sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.*

*Hiebei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.“*

§ 202 Abs 1 BAO ist auf die Geltendmachung der Haftung für KESt anzuwenden (*Ellinger ua*, BAO, § 202 Anm 3; *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 202 Tz 2).

Der angefochtene Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer der Jahre 2000, 2001 und 2002 ist nach der Kundmachung von BGBl I 97/2002 (AbgRmRefG) ergangen.

Jedoch bestimmt § 323 Abs 11 Satz 1: *„§ 201 und § 214 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 97/2002 sind erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entsteht.“*

Der Abgabenanspruch entsteht gemäß § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO *„für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte“.*

Die Abgabenansprüche bzw sinngemäß die der Haftung zugrundeliegenden Abgabenansprüche betreffend KESt hinsichtlich der Streitjahre 2000 bis 2002 entstanden somit nicht nach dem 31. Dezember 2002. Auf diese Streitjahre anzuwenden ist daher § 201 BAO in der Fassung vor BGBl I 97/2002.

Der letzte Satz der anzuwendenden alten Fassung von § 201 BAO bestimmt: *„Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefaßt erfolgen.“*

Da die Einschränkung der Festsetzbarkeit in *„einem“* Bescheid durch § 201 Abs 4 BAO idF BGBl I 97/2002 auf mehrere Abgaben innerhalb einer Abgabenart *„desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres)“* nicht anwendbar ist, kann dahingestellt bleiben, ob der angefochtene Haftungsbescheid auch in diesem Sinne einen einzigen Bescheid darstellt oder aus drei Haftungsbescheiden (je einer für jedes tabellarisch getrennt dargestellte Jahr) besteht, die zum angefochtenen Haftungsbescheid kombiniert werden, sodass der angefochtene Haftungsbescheid selbst einen Sammelbescheid darstellt, welcher aber nochmals kombiniert wird mit dem Säumniszuschlag zu einem „zweistufigen“ Sammelbescheid. Ob letzteres zulässig wäre, ist der Literatur nicht zu entnehmen; zulässig ist jedenfalls die „einstufige“ Kombination von Haftungsbescheid und Säumniszuschlagsbescheid zu einer einzigen

Ausfertigung, dem Sammelbescheid. (Vgl zu kombinierten Bescheiden bzw Sammelbescheiden: *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 198 Tz 8).

Da der angefochtene Haftungsbescheid erstmals über das Ausmaß der KEST für 2000 bis 2002 abspricht, beinhaltet er auch ein Abgaben-festsetzendes Element (*Ellinger ua*, BAO, § 202 Anm 6).

Daher läge es nahe, mit der vorliegenden Berufungsentscheidung den angefochtenen Haftungsbescheid dahingehend iSd § 198 Abs 2 BAO abzuändern, dass die Bemessungsgrundlagen inkl. des Steuersatzes für jedes der drei Haftungs-Jahre ergänzt werden.

Der Steuersatz für die ggstdl KEST ist durch § 95 Abs 1 EStG 1988 mit 25% fixiert. Mit dem im Prüfungsbericht angewendeten Steuersatz von 33%, welcher defacto auch dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegt, sollte offenbar – wenngleich aus den vorgelegten Akten nichts diesbezügliches zu entnehmen ist – berücksichtigt werden, dass der Empfänger der verdeckten Ausschüttungen der Bw die von ihr abzuführende KEST nicht ersetzen werde. Da der Steuersatz im Bescheid zwingend mit 25% anzugeben wäre, müsste die KEST, die der Bw nicht ersetzt würde, bei der Bemessungsgrundlage erhöht werden.

Freilich bleibt offen, ob diese Konsequenz im gegenständlichen Fall zu ziehen wäre, denn die Bw trägt die KEST auch nicht:

Der ggstdl KEST-Betrag ist von der Einbringung ausgesetzt. Insgesamt sind auf dem Steuerkonto der Bw 95.715 € von der Einhebung ausgesetzt und 119.773 € von der Einbringung ausgesetzt.

Infolge der Abweisung vom 19. September 2005 eines Konkursantrages gegen die Bw mangels kostendeckenden Vermögens ist die Bw laut Firmenbucheintragung gemäß § 39 FBG aufgelöst.

Auch nach der für die Streitjahre 2000 bis 2002 anzuwendenden Rechtslage ist die Heranziehung zur Haftung für KEST eine Ermessensentscheidung (vgl *Ritz*, BAO<sup>2</sup> (1999) § 202 Tz 3). Eine derartige Ermessensübung hinsichtlich Haftungsinanspruchnahme wurde im angefochtenen Bescheid und im Prüfungsbericht nicht vorgenommen. Die Ermessensübung ist in der Berufungsentscheidung nachzuholen, was hiermit geschieht:

Nach Aktenlage ist die KEST 2000 bis 2002 bei der Bw als Haftungspflichtiger uneinbringlich. Die Inanspruchnahme der Bw zur Haftung ist daher unzweckmäßig und das Ermessen wird dahin geübt, dass die Bw nicht zur Haftung herangezogen wird. Der Haftungsbescheid wird daher ersatzlos (gemäß § 289 Abs 2 BAO) aufgehoben und nicht nach § 289 Abs 1 BAO, denn die Frage, ob der Empfänger der verdeckten Ausschüttungen der Bw die KEST ersetzt oder nicht, ist damit gegenstandslos.

Die Aufhebung des Haftungsbescheides entspricht im Ergebnis dem Begehren der Bw, daher erfolgt diesbezüglich der Ausspruch einer Stattgabe.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 15. Februar 2010