



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 8. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 8. Mai 2008 betreffend Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO für den Zeitraum 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein Nahversorgungskaufhaus sowie ein Reisebüro und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2003 bis 2005 wurde festgestellt, dass die Einnahmen des Online-Shop bezüglich den X-Projekt von der Bw. als Durchlaufer behandelt wurde. Dieser Online-Shop sollte von der Bw. nur eine Zwischenstelle zwischen Deutschland und Österreich sein, wurde jedoch auf Grund des Überhanges der Einnahmen gegenüber den Ausgaben auf den Bankkonten als Durchlaufposten beurteilt und im Zuge der BP auch als solches erfasst.

Mit 8.5.2008 stellte die Bw. den Antrag auf Aufhebung der auf Grund der Feststellungen der BP ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes. Die Begründung liege in der falschen Beurteilung von fremden Geldern für fremde Rechnung.

Auch bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG sei eine Einnahme, die auf fremden Namen und fremde Rechnung getätigt wurde, eine Einnahme mit Einkommenscharakter. Jedoch seien diese Einnahmen unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 14.11.1990, 90/13/0104 nicht in die Überschussrechnung aufzunehmen, da sie nicht in das Betriebsvermögen der Bw. übergegangen wären, sondern als Durchlaufposten zu beurteilen seien.

Von der BP seien somit Einnahmen (so genannte Durchlaufposten) als Betriebseinnahmen angesetzt worden, obwohl seitens der Bw. dagegen argumentiert worden wäre. Unter Verweis auf das genannte Erkenntnis (auch nach dem Ablauf der Berufungsfrist) erweise sich der Bescheid daher als inhaltlich nicht richtig, da der Spruch nicht dem Gesetz entsprechen würde (siehe § 4 Abs. 3 zweiter Satz).

Das Rechtsinstrument der Bescheidaufhebung sei bei rechtswidrigem Inhalt von in Rechtskraft erwachsenen Bescheiden heranzuziehen, um den Grundsatz der Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit zu folgen. Die Tatsache allein, dass das Ergebnis der BP „ausführlich“ besprochen und auch für eine eventuelle Berufung eine Fristersteckung ergangen wäre, ändere nichts daran, dass ein Teil der Feststellungen, als Grundlage zu den Bescheiden, nicht rechtskonform zustande gekommen sei. Gerade die Position „erhaltende Anzahlungen“ wäre Inhalt einer intensiveren Diskussion gewesen, jedoch den Argumenten nicht gefolgt worden.

Das Finanzamt wies den Antrag mit folgender Begründung ab:

*<In der Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Bescheide 2003-2005 gem. § 299 BAO wird vorgebracht, dass die inhaltliche Rechtswidrigkeit der Bescheide darin liege, dass Durchlaufposten seitens der BP nicht als solche beurteilt, sondern als Betriebseinnahme angesetzt worden seien.*

*Argumentiert wird mit VwGH 14.11.1990, 90/13/0104.*

*Lt. den Feststellungen iR der Außenprüfung übte die Bw. in den Prüfungsjahren mehrere Tätigkeiten (z.B. Tauchshop, Anglershop, Online-Shop, Bürowarenhandel, Reisebüro, etc.) aus, zum Teil nur kurz. Getrennte Einnahmen/Ausgaben Rechnungen wurden nicht durchgehend erstellt, eine Zuordnung der Einnahmen/Ausgaben zu den einzelnen Tätigkeiten war nicht eindeutig und durchgehend möglich. Auf die in Tz. 1 des Berichtes angeführten Aufzeichnungsmängel wird hingewiesen. Die Bw. gibt an, Einnahmen für Dr. R. („X-school“, X.-Projekt) in Amerika, entgegengenommen und an diesen weitergeleitet zu haben, weshalb es sich um reine Durchlaufer handeln würde. Eine Vereinnahmung und Verausgabung im fremden Namen und auf fremde Rechnung konnte jedoch nicht festgestellt werden. Wohl wurden Überweisungen in US-Dollar nach Amerika vorgenommen, doch konnten diese betraglich nicht einem bestimmten Umsatz bzw. einem bestimmten Empfänger zugeordnet werden. Fast alle Auslandsüberweisungen - nicht nur jene betr. X-school - liefen über das US-Dollarkonto. In der Buchhaltung wurde, ohne irgendeinen Texthinweis (z.B. auf Rechnungen, Kunden Dollarbetrag oder Umrechnungskurs) lediglich ein EUR-Betrag eingebucht. Aufzeichnungen betr. Zuordnung der vereinnahmten und angeblich weitergegebenen Gelder wurden nicht vorgelegt.*

*Die in Rede stehenden Ausgangsrechnungen enthalten als Leistungsgegenstand im Wesentlichen Tauchreisen in Amerika zu einem bestimmten Datum und unterscheiden sich nicht von den sonstigen, von der Bw. ausgestellten Rechnungen:*

*Sie weisen als Firmenkopf das Unternehmen der Bw., ebenso deren Adresse und Bankverbindung aus. Die Rechnungen wurden weder auf fremden Namen noch auf fremde Rechnung ausgestellt. Verträge zwischen der Bw. und Dr. R. wurden nicht vorgelegt, ebenso wenig ein Schriftverkehr.*

*Auf den Bankkonten war ein Überhang der Einnahmen über die Ausgaben ersichtlich, eine eindeutige Zuordnung war auch infolge Missachtung des Zufluss-Abflussprinzips durch die Bw. erschwert bzw. iVm. den anderen Aufzeichnungsmängeln, unmöglich.*

*Im in der Berufung angeführten VwGH Erkenntnis wird auf die weiteren Erkenntnisse des VwGH vom 20.3.1959, Zlen. 1593, 2333/58, und vom 7.7.1971, ZI. 140/69 hingewiesen. In diesen wird ausgesprochen, dass in Fällen, in denen für Fremdgelder weder ausreichende Aufzeichnungen geführt wurden noch eine von den „eigenen“ Mitteln gesonderte Verwahrung erfolgte, durchlaufende Posten nicht als erwiesen angesehen werden konnten; vielmehr seien in diesen Fällen die Entgelte und Betriebseinnahmen anzusetzen.*

*Der im vorliegenden Fall festgestellte Sachverhalt lässt, wie im BP-Bericht dargestellt, ausreichende Aufzeichnungen für Fremdgelder bzw. eine gesonderte Verwahrung nicht erkennen, eine Zuordnung der weitergegebenen Beträge an Dr. R. ist nicht möglich. Ein Nachweis oder eine ausreichende Glaubhaftmachung, dass es sich um durchlaufende Posten gehandelt hat, ist daher nicht erfolgt.*

*Die Aufhebung gem. § 299 BAO setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. Aus den angeführten Gründen sind die bekämpften Bescheide jedoch nicht rechtswidrig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war. >*

Im Zuge des Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend eingewendet, dass die beiden Betriebe buchhalterisch getrennt geführt würden und wären die Einnahmen zuordenbar gewesen. Die BP wäre ohne Wissen des Steuerberaters begonnen, die Bw. beruflich im Ausland gewesen und von der BP mit der Buchhalterin Aufbuchungen vorgenommen worden. Auch sei ein eigenes Konto X-Reisen geführt und sämtliche Belege buchhalterisch mit Buchungssätzen übernommen worden. Eine Führung über das Konto Fremdwährung sei aus Kostengründen nicht vorgenommen worden.

Von der Bw. wurde folgende ergänzende Darstellung des Sachverhaltes vorgelegt:

„Sachverhaltsdarstellung & Stellungnahme zur Argumentation:

1.) Laut Schreiben habe die Bw. C.G., in den Jahren 2003-2005 folgende Tätigkeiten ausgeübt:

Tauchshop  
Anglershop  
Online Shop  
Bürowarenhandel  
Reisebüro

**Dies ist nicht richtig, korrekt ist vielmehr folgendes:**

Seit mehreren Jahren betreibe ich als Nachfolger meiner Mutter, die am 1.2.1997 in Pension ging, ein kleines **Nahversorgungskaufhaus** im Ort G. - Handel mit Waren aller Art (Bekleidung, Bürowaren, Spielwaren, Nähzubehör etc.) Für dieses kleine Kaufhaus gibt es auf meinen persönlichen Wunsch eine eigene Einnahmen/Ausgaben Rechnung, die bei der BP geprüft und für in Ordnung befunden wurde.

2001 machte ich die Tauchlehrerprüfung und begann mit dem Aufbau eines zweiten Standbeines: Tauchen & langfristig auch Reisen, was in Anbetracht der ungewissen Zukunft kleiner Nahversorger sinnvoll erschien.

Zu diesem Zweck eröffnete ich in Kooperation mit der Firma W., Adr.W., an einem nahe gelegenen Standort in G. einen Tauchshop. Ich verrechnete die Miete für das von mir angemietete Lokal an die Firma W weiter und stellte jeden Monat eine Honorarnote für meine Arbeit im Shop. Mein

Steuerberater erfasste das in einem Verrechnungskonto, da es monatlich meist nur 2 Buchungszeilen waren und die Zukunft dieses neuen Unternehmens zu diesem Zeitpunkt noch ungewiss war und eine eigene Buchhaltung nach Angaben der Kanzlei nicht sinnvoll erschien. **Einen Anglershop oder Online Shop habe ich nie betrieben** \*).

Da ich seit mehreren Jahren ehrenamtlich und entgeltlos für die Haischutzorganisation X-Projekt eV. tätig bin, ergaben sich neue Möglichkeiten in Bezug auf die Vermittlung von Reisen - Haireisen im speziellen.

Ich lernte den **Haiverhaltensforscher Dr. Y.** kennen, der seit vielen Jahren weltweit Haireisen unter dem Brandname X-school veranstaltet. Da diese Reisen im deutschsprachigen Raum nicht sehr bekannt waren, begann ich (nach dem ich die Reisebürokonzession erworben hatte) mit der Vermittlung dieser Reisen.

Anfangs wurde eine %-Regelung (10% des Gewinnes der Reise war mein Anteil) getroffen, später dann auf einen Fixbetrag von USD 50,00 pro vermittelten Teilnehmer, da es die aufwändigen Gewinnberechnungen vereinfachte.

Dr. R. veranstaltet diese Reisen immer noch, ist immer noch im Internet und in der Presse zu finden und mittlerweile läuft der deutsche Markt über das Reisebüro Wd. in Deutschland.

Da sich der Tauchshop im Gegensatz zu der Reisevermittlung langfristig als nicht sehr lukrativ erwies, wurde der Tauchshop W in G. dann von einem jungen Tauchlehrer (T.K., G. ) übernommen.

Ich führte nur das Reisebüro weiter - voran unter dem Namen **Tauchreisen F.** um Verwechslungen und Vermischungen mit der Tauchschule W vorzubeugen. **Eine eigene Einnahmen/Ausgaben Rechnung wird auch hierfür auf meinen Wunsch erstellt, bzw. hatte ich sogar Bilanzierung vorgeschlagen, die aber von Kanzlei Stb als nicht notwendig befunden wurde.**

\*) Die Haischutzorganisation X-Projekt betrieb zu diesem einen Online Shop für Merchandising Artikel und ich leitete ab und an Sammelbestellungen von X-Projekt -Kunden in Österreich an die einzelnen Endkunden weiter, wofür ich das Porto auslegte und dann wieder von X-Projekt ersetzt bekam (1:1). Auch diese Portoabrechnungen wurden in einem eigenen Verrechnungskonto in meiner Buchhaltung erfasst und das hat scheinbar für die irrg. Annahme gesorgt, ICH hätte einen solchen Shop betrieben.

2.) *Argument „getrennte Einnahmen/Ausgaben wurden nicht erstellt bzw. eine Zuordnung war nicht eindeutig möglich“*

**Meine Buchhaltung besteht aus einer Einnahmen/Ausgabenrechnung für das Kaufhaus und einer zweiten für das Reisebüro.**

Für die Abwicklung der Reisen von Dr. R. / X-school wurde ein eigenes USD Konto eingerichtet und alle Kunden erhielten eine Buchungsbestätigung mit dem Kopf Dr. R. / X-school und einem Hinweis auf den Reiseveranstalter Dr. R. / X-school.

Der Informationspflicht wie sie das Reiserecht für die Vermittlung von Reisen vorschreibt, wurde ebenfalls Sorge getragen und die Kunden immer schon auf der Werbung (Internet, Flugblätter etc.), den Angeboten und den Buchungsbestätigungen über die Vermittlung (incl. R.s Status bei Reisesicherungsscheinen, Insolvenzversicherung etc.) in Kenntnis gesetzt. Sogar in den Allgemeinen Reisebedingungen war ein eigener Absatz für die X-school von Dr. R. eingerichtet und auch dort darauf hingewiesen, dass es sich um eine Tätigkeit im Namen und auf Rechnung von Dr. R. handelt.

**Alle R.-Rechnungen wurden mit dem Kopf Dr. R. / X-school ausgestellt** und unterschieden sich deutlich von den anderen Rechnungen wie z.B. solchen für Flüge oder Reiseversicherungen mit dem **Rechnungskopf Tauchreisen W, C.G..** Diese Rechnungen wurden auch über ein Euro-Konto verrechnet.

**Beide Rechnungen (USD für X-school und EUR für die weiteren Tauchreisen oder sonstigen Buchungen) sind von Nr. 1 weg fortlaufend nummeriert und vollständig im Belegwesen enthalten und müssen entsprechend auch in der Buchhaltung erfasst sein.**

Auch bei den Ausgangsrechnungen kann erkannt werden, dass die Leistungen im Namen und auf Rechnung von Dr. R. durchgeführt wurden. Alle Buchungen bei den Leistungsträgern wurden auf den Namen Dr. R. / X-school vorgenommen und auch so von diesen fakturiert. Sie alle weisen aus, dass Dr. R. der Empfänger ist und ich nur die Abwicklung machte. Grund dafür ist hauptsächlich, dass der

Verhaltensforscher Dr. R. die meiste Zeit mit seinen Feldforschungen verbringt und schwer erreichbar ist.

Sollte eine der Rechnungen nicht in Ordnung gewesen sein, hätte man mich sicher seitens der Kanzlei Stb darauf aufmerksam gemacht.

3.) Argument: „*In der Buchhaltung wurde nur Euro-Beträge verbucht*“

Die Rechnungen von Dr. R./X-school wurden in USD ausgestellt und in USD kassiert. Dr. R. (wohnhaft in USA) hatte seine vorgeschriebenen Reiseverkaufspreise ja auch in USD festgesetzt. Exakt so sind die Rechnungen an die Kunden auch im Belegwesen zu finden. Zu der Erfassung wird die Kanzlei Stb noch getrennt Stellung nehmen.

Nach Auskunft der Buchhalterin Frau Gr., die alle meine Belege monatlich verbucht, erfasst das Buchhaltungssystem der Kanzlei Stb USD Beträge, weist sie aber dann für eine Saldenliste, auf einem Konto oder für einen Abschluss mit dem jeweils gültigen Umrechnungskurs in Euro aus.

Bei der Verbuchung hatte Frau Gr. darauf verzichtet zusätzlich in der Textzeile den ursprünglichen USD Rechnungs-Betrag mitzufassen. Dass diese Möglichkeit besteht wusste ich gar nicht - es hätte die nachträgliche Zuordnung aber wahrscheinlich beschleunigt. Wie die Kontenblätter im Buchhaltungssystem aussehen entzieht sich meiner Kenntnis. Ich liefere die Belege ab und bekomme dann monatlich eine Saldenliste und zum Jahresende einen Abschluss.

Wie sich herausstellte, sind auf den Kontoblättern die bei der BP verwendet werden leider bei diesem System nur die Umrechnungskurse in Euro ersichtlich - das ist aber kein Mangel im Belegwesen, sondern ein Darstellungsproblem der Kanzleisoftware, die keine USD ausweisen kann.

Selbstverständlich wurde der Prüferin diese Zuordnung aber dann während der Prüfung nachgereicht, sodass eine eindeutige Zuordnung möglich und auch vollständig war.

4.) Argument: „*Aufzeichnungen betr. Zuordnung der vereinnahmten und angeblich weitergegebenen Gelder wurden nicht vorgelegt*“

**Für alle Einnahmen gibt es durchnummerierte Eingangsrechnungen „X-school / Dr. R.“ oder „Tauchreisen C.G.“, für alle Zahlungen gibt es Rechnungen der Leistungsträger fakturiert an „X-school / Dr. R.“ oder „Tauchreisen C.G.“.** Alle diese Belege finden sich in dem Belegwesen und meinen Aufzeichnungen und sollten demnach auch korrekt verbucht sein und seien der Prüferin vorgelegen.

Für alle Überweisungen an Dr. R. gibt es Abrechnungen, allerdings keine Rechnungen, da es ja für ihn vereinnahmtes Geld war. Den Zahlungserhalt hat Dr. R. bestätigt, bzw. wurde er ohnehin immer per Überweisung durchgeführt.

5.) Argument: „*Die Rechnungen weisen als Firmenkopf das Unternehmen der Bw. ebenso die Adresse und Bankverbindung aus*“

**Die Firmenköpfe „X-school / Dr. R.“ und „Tauchreisen C.G.“ unterscheiden sich optisch deutlich (siehe Abbildung oben).**

X-school ist eine eigene Marke, die Dr. R. gegründet hat und unter der er seit Jahren seine Reisen anbietet.

Auf allem Schriftverkehr mit den Kunden ist zusätzlich auch die Adresse des Reiseveranstalters Dr. R. angegeben (ist auch Reisebürovorschrift, dass der Veranstalter mit Anschrift genannt wird).

Für die Abwicklung des Zahlungsverkehrs wurde dem Kunden aber die Büroanschrift des vermittelndes Büros resp. des Ansprechpartners in Österreich angegeben, da ich ja als Abwickler tätig war. Diese ist mit der Anschrift der anderen Rechnungen ident.

6.) Argument: „*Verträge zwischen Bw. und Dr. R. wurden nicht vorgelegt, ebenso wenig ein Schriftverkehr*“

Ausführlicher E-Mail Schriftverkehr existiert und wurde auch im Rahmen der Prüfung vorgelegt. Zusätzlich wurden auch Mails mit Dr. R. direkt an die Prüferin weitergeleitet. Ausdrucke davon liegen den Belegen bei.

7.) Argument: „*eine eindeutige Zuordnung war auch infolge Missachtung des Zufluss-Abflussprinzips durch die Bw. erschwert bzw. iVm. den anderen Aufzeichnungsmängeln, unmöglich*“

Zur Verbuchung der vollständig vorhandenen Belege resp. deren Zuordnung wird Herr Stb noch Stellung nehmen, da sich buchhalterische Details meiner Kenntnis entziehen.

**Zufluss / Abfluss der Gelder von Dr. R.:**

Dr. R. akzeptierte eine Buchung eines Kunden nur dann, wenn eine Anzahlung geleistet wurde. Die Kunden beangabten die X-school Workshops meist mit rund USD 500,00, die Restzahlung der Reise wurde bis 6 Wochen vor Abreise fällig.

Vor Abreise der Kunden wurde ich dann von Dr. R. instruiert die für Dr. R. ausgestellten Rechnungen, von dem für ihn vereinnahmten Geld direkt an die Leistungsträger zu überweisen (z.B. N.W.U., F.L. für die Kurse auf den X oder A.G. für X-school Workshops in Südafrika usw., siehe oben).

Den verbleibenden Rest erhielt Dr. R. dann abzüglich meiner Provision und das Geld wurde an ihn überwiesen. Auch hierzu gibt es Schriftverkehr und natürlich Belege, die in der Buchhaltung erfasst sind.

Viele Kurse fanden meist in den Monaten Februar und März statt, was zur Folge hatte, dass Anzahlungen schon vor dem Jahreswechsel eingingen und dann über den Abschlussstag 31.12. noch auf dem USD Konto vorhanden waren. Dieses Geld war aber immer Fremdgeld und die Rechnungen an die Leistungsträger resp. Dr. R. waren ein paar Tage oder Wochen später (je nach Workshop-Termin) zu begleichen. Verblieben ist nur die Provision.

Die erhaltenen Provisionen wurden durch die Kanzlei Stb durch Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben berechnet und gemeinsam mit den Erträgen aus den sonstigen Reisen und anderen Buchungen von mir versteuert.

Zu der Erfassung meiner Belege und warum sie in der vorliegenden Art erfolgte, wird Herr Stb auch zusätzlich noch Informationen liefern.

**Leider wurde die Betriebsprüfung gegen meine Willen zu einem Zeitpunkt durchgeführt als ich mich im Ausland bei der Begleitung einer Gruppenreise (C.) befand und auch Herr Stb sich auf Urlaub war. Ein Aufschub bis wir beide wieder verfügbar waren wurde nicht vorgenommen. Somit stand während der ersten beiden Wochen der BP niemand zur Verfügung, der gleich alle Fragen der Prüferin hätte klären können und somit von Anfang an alle potentiellen Unklarheiten, die nun in langwierigen wechselseitigen Schreiben und nachträglichen Beweisverfahren geklärt werden müssen, beseitigen hätte können.**

Eine nachträgliche Versteuerung des Fremdgeldes das ich für Dr. R. vereinnahmt habe, hätte sowohl für mein Reisebüro als auch für mein kleines Kaufhaus und dessen Mitarbeiter existentielle Konsequenzen. Zu dem bescheideten Betrag von rund Euro 6.000,00 kämen auch noch Forderungen der Sozialversicherung, die weit über das hinausgingen, was ich jemals mit der Vermittlung dieser Reisen verdient habe.“

Per E-Mail gab die Bw. weiters bekannt, dass ein Zugriff auf die Webseite des Dr. R. nicht mehr möglich sei, ein Kontakt auch nicht mehr bestehen würde und daher auch nicht mehr die Allgemeinen Geschäftsbedingungen abrufbar wären.

In der mündlichen Verhandlung führte die Bw. ergänzend aus, dass die Rechnungen als Ansprechpartnerin ausgestellt und ein eigenes Bank- und US-Dollar-Buchhaltungskonto geführt worden wäre. Nach Ansicht der Bw. sei die Art der Einnahmen und Bezahlung der Ausgaben für den Kunden nachvollziehbar, dass diese für X-school erfolgt wären. Bei der Differenz hätte es sich um die Provision gehandelt. Die Vertreterin des Finanzamtes wendet ein, dass diese Beträge nicht nachvollziehbar wären, da auf das Buchhaltungsprogramm nicht mehr zugegriffen werden können, jedoch von der BP grundsätzlich als glaubhaft anerkannt wurden. Die Frage der durchlaufenden Posten sei jedoch nicht geklärt, dass die Rechnungsbeträge nicht erkennbar für eine andere Person vereinnahmt und verausgabt wurden. Aus den Rechnungsbeträgen würde nicht hervorgehen, dass es sich um durchlaufende Posten und nur Vermittlung gehandelt hätte. Unter Verweis auf das Zu- und

Abflussprinzip würden zudem Vorauszahlungen auf noch nicht erbrachte Leistungen zu einem Zufluss führen und wären die geleisteten Akontozahlungen für das Jahr 2005 als Zufluss richtig erfasst worden, nicht jedoch für die Jahre 2003 und 2004.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF AbgRmRefG, BGBI. I Nr. 97/2002 kann die Abgabenbehörde **erster** Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde **erster** Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 299 BAO in der genannten Fassung gestattet Aufhebungen nur mehr, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt des Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (vgl. Ritz, BAO, 3. Auflg., § 299 Tz 9 und 10).

Im gegenständlichen Fall wurde die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 aufgrund der Feststellungen der BP betreffend fehlenden Barbestätigungen von Kundenanzahlungen und Nichteinhaltung des Zu- und Abflussprinzipes der Einnahmen und Ausgaben festgesetzt. Dass Interesse der Bw. besteht darin, die Einnahmen im Zusammenhang mit den Rechnungen X-school als Durchlaufposten zu beurteilen.

Die Bw. bringt durch ihren steuerlichen Vertreter vor, es handle sich bei den Beträgen bloß um Durchlaufposten, welche von der BP als Betriebseinnahme angesetzt worden wären. Die beiden Betriebe der Bw. wären buchhalterisch getrennt geführt und die Einnahmen zuordenbar gewesen bzw. eine eigenes Konto betreffend X-Reisen geführt worden. Sämtliche Rechnungen wären mit dem Kopf Dr. R./X-school ausgestellt worden und handle es sich daher nicht um Betriebseinnahmen.

Ergänzend ist festzuhalten:

Von einem durchlaufenden Posten kann nur dann gesprochen werden, wenn sowohl die Vereinnahmung als auch die Verausgabung in fremden Namen und für fremde Rechnung erfolgt. Das Vorliegen von durchlaufenden Posten setzt voraus, dass **unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahler und dem Empfänger (Anspruchsberechtigten) des Betrages** bestehen. Der (zwischengeschaltete)

Unternehmer darf weder Schuldner noch Gläubiger des durchlaufenden Postens sein (VwGH 27.2.2003, 99/15/0068).

Durchlaufende Posten liegen daher nur bei einer **reinen Weiterleitung von Einnahmen und Ausgaben** ("reine Weiterleitungsfunktion des zwischengeschalteten Unternehmers") vor. Typischer Leistungsaufwand, der im Rahmen des eigenen Geschäftsbetriebes des (zwischengeschalteten) Unternehmers zur Leistungserbringung anfällt, kann nicht als durchlaufender Posten behandelt werden.

In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 23.4.2002, 98/14/0017, zur Umsatzsteuerbemessungsgrundlage von Rechtsanwaltsleistungen entschieden, dass zu den durchlaufenden Posten vor allem Streit- und Vergleichssummen, Hypothekengelder, die zu treuen Handen erlegten Kaufpreise, Forderungs- und Darlehensbeträge, die für den gegnerischen Anwalt bestimmten Kostenerläge sowie auch die Gerichtsgebühren und Stempelkosten gehören. Hingegen zählen Portospesen, Fernsprechgebühren, Telegrammgebühren sowie Reisekosten und dgl., die von den Klienten vergütet werden, zum Entgelt des Rechtsanwaltes. Diese Ausgaben werden vom Rechtsanwalt zwar auf Rechnung, jedoch - weil dies nach außen hin nicht erkennbar ist - nicht im Namen des Klienten geleistet. Bemessungsgrundlage der anwaltlichen Leistung ist somit das ungeteilte Entgelt, auch wenn der Unternehmer daraus noch seine Geschäftskosten decken muss. Maßgebend ist jener Betrag, den der Abnehmer für die Leistung aufzuwenden hat. Dazu gehören aber auch Aufwendungen des Anwaltes, die dieser gesondert weiter verrechnet (Auslagen- oder Spesenersatz).

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Vorauszahlungen bzw. der Zufluss von Einnahmen vor allem der Betriebseinnahmen bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG führen zu einem Zufluss (Baldauf u.a., ESt-Komm., Tz 3 und 7 zu § 19).

Den Nachweis, dass die Bankeingänge im Zusammenhang mit der reinen Weiterleitung von Ausgaben stehen, die im Namen und für Rechnung der Dr. R./X-school getätigt worden sind, und dass diese Ausgaben keinen Eingang als Betriebsausgaben in ihre eigene Gewinnermittlung gefunden haben, konnte von der Behörde nicht festgestellt werden. Die Rechnungen lauten sämtlich auf den Namen und Adresse der Bw. als Ansprechpartnerin sowie deren Bankverbindung. Getrennte Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wurden nicht durchgehend erstellt, eine Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zu den einzelnen Tätigkeiten war auf Grund von Aufzeichnungsmängeln nicht eindeutig möglich. Überweisungen in US-Dollar nach Amerika konnten betraglich nicht einem bestimmten Umsatz bzw. einem bestimmten Empfänger zugeordnet werden bzw. ohne Texthinweis (z.B. auf

Rechnungen, Kunden Dollarbetrag oder Umrechnungskurs) die EUR-Beträge gebucht. Aufzeichnungen über die Zuordnung der vereinnahmten und angeblich weitergegebenen Gelder wurden nicht vorgelegt. Auf den Bankkonten wurde weiters ein Überhang der Einnahmen über die Ausgaben festgestellt.

Die Rechnungen weisen somit das Unternehmen der Bw., ebenso deren Adresse und Bankverbindung aus und wurden weder auf fremden Namen noch auf fremde Rechnung ausgestellt. Verträge oder Vereinbarungen betreffend die Verrechnung als durchlaufende Posten zwischen der Bw. und Dr. R. wurden nicht vorgelegt.

Mit Schreiben vom 31.3.2010 hat die Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat dazu die Buchhaltungsunterlagen und Belege vorgelegt. Aus den vorgelegten Belegen kann der Unabhängige Finanzsenat jedoch nicht erkennen, ob es sich dabei um Einnahmen im Namen und für Rechnung der X-school oder doch um Leistungsaufwand auf Grund eines Leistungsauftrages der Dr. X-Reisen / X-school gehandelt hat.

Im vorliegenden Fall gibt es somit keine ausreichende Aufzeichnungen für Fremdgelder bzw. ist eine gesonderte Verwahrung nicht erkennen, eine Zuordnung der weitergegebenen Beträge an Dr. R. ist nicht möglich. Ein Nachweis oder eine ausreichende Glaubhaftmachung, dass es sich um durchlaufende Posten gehandelt hat, ist daher nicht erfolgt. Die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen von durchlaufenden Posten konnten somit nicht erbracht werden. Daher ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die streitgegenständlichen Bankeingänge kein Ersatz für Ausgaben im Namen und für Rechnung der X-school waren.

Die von der Bw. angestellten Überlegungen zu den vorgelegten Rechnungsbelegen hinsichtlich die Reisen X-school als Durchlaufposten vermögen somit nicht zu überzeugen, zumal es sich bei den strittigen Beträgen um von der Bw. ausgestellte und zuzurechnende Rechnungsbelege handelt und auch Verträge mit dem Reiseveranstalter Dr. R. bezüglich Durchlaufposten nicht vorgelegt wurden. Die Vorauszahlungen auf noch nicht erbrachte Leistungen waren daher entsprechend im Jahr des Zuflusses zu erfassen.

Damit sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung und für die Erlassung eines den aufgehobenen Bescheid ersetzen Bescheides nicht erfüllt. Eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt jedoch die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Mai 2010