

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch CONFIDA WTH GesmbH, Klagenfurterstr. 32A, 9300 St. Veit an der Glan, über die Beschwerde vom 21.05.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 17.04.2014 betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2012 (vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO) und Festsetzung der Umsatzsteuer für 07/2013 sowie die Beschwerde vom 12.06.2014 gegen die Bescheide vom 14.05.2014 betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für 2009 bis 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

A. Umsatzsteuer 2009 bis 2012 und Festsetzung der Umsatzsteuer für 07/2013:

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2012 sowie gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für 07/2013 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2012 und Festsetzung der Umsatzsteuer für 07/2013 bleiben unverändert. Die genannten Bescheide ergehen endgültig.

B. Haftung für Kapitalertragsteuer für 2009, 2011 und 2012:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für 2009, 2011 und 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für 2009, 2011 und 2012 bleiben unverändert.

C. Haftung für Kapitalertragsteuer 2010:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für 2010 wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf einen Betrag an Kapitalertragsteuer in Höhe von € 8.256,81 (statt bisher € 8.312,57) eingeschränkt.

D. Un/Zulässigkeit der Revision

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nur zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von Preisnachlässen der Bf. beim "verkürzten Zahlungsweg" mit Inkasso der Schule zulässig, im Übrigen nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), die Bf., betreibt einen Fotohandel. HerrA (in weiterer Folge „Herr A“) ist ihr Geschäftsführer und ihr „faktischer Machthaber“.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Preisminderungen, die die Bf. den Schulen - damit gemeint sind auch Kindergärten, Schischulen, etc. - Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer der Bf. sind oder nicht (siehe Tz. 2 und 3 des BP-Berichtes). Dabei stellt sich die Frage, ob die Schule im eigenen Namen gehandelt hat.

Weiters ist zu klären, ob - wie von der Bf. begeht - zwei Drittel der Hinzurechnungen durch die BP aus Tz. 4 bis 6 ihrem Angestellten HerrB (in weiterer Folge „Herr B“) zuzurechnen sind, sie aus der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer auszuscheiden sind und keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Letztendlich beschwert sich die Bf. über die Behandlung der Zurechnung aus Tz. 8 des BP-Berichtes als verdeckte Gewinnausschüttung.

Bei der Bf. fand über die Jahre 2009 bis 2012 eine abgabenbehördliche Prüfung und für 01-07/2013 eine Nachschau statt. Der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** sind ua. nachfolgend angeführte Feststellungen zu entnehmen:

„1. Ordnungsmäßigkeit:

1.1. Datenerfassungsprotokolle betreffend Eingangs- u Ausgangsrechnungen, Bank- und Kassabücher:

Confidonet

Hierbei handelt es sich um ein auf der Anwendung "Access" basierendes Datenerfassungsprotokoll, welches die Bereiche Ausgangsrechnungen, Eingangsrechnungen, Bankbuch und Kassabuch umfasst.

Nach dem jeweiligen Monatsabschluss werden die Daten dem Steuerberater übermittelt und im Wege des ebenfalls verwendeten Programmes Confidonet in dessen Buchhaltungsprogramm "BMD" eingespielt.

Die durch die Abgabepflichtige (AbgPfl) im Zuge des Monatsabschlusses erzeugten Datenerfassungsprotokolle werden nach dem Ausdrucken programmgesteuert gelöscht, d.h. die zuvor erzeugten Datenprotokolle sind im EDV-System der AbgPfl nicht mehr verfügbar.

Die Papierausdrucke konnten der BP jedoch für den gesamten Prüfungszeitraum vorgelegt werden.

Es wird seitens der steuerlichen Vertretung darauf hingewiesen, dass die im System des Steuerberaters eingespielten Daten auch für die Vormonate bzw. -jahre in dessen EDV-System verfügbar sind.

Die im Betrieb der Abgabepflichtigen edv-mäßig erzeugten ursprünglichen Datenerfassungsprotokolle betreffend Ausgangs- und Eingangsrechnungen sowie Bank- und Kassabücher konnten der Bp nicht mehr vorgelegt werden.

Die Nichtvorlage der originären Datenerfassungsprotokolle in Form einer Text- oder Druckdatei widerspricht den Bestimmungen des § 131 Abs 3 BAO.

1.2. Terminkalender:

Aufgrund durchgeföhrter Erhebung bei Herrn B (ehem. angestellter Fotograf in der Bf.) teilt dieser mit, dass in den Räumlichkeiten der Bf. jahrgangsweise ein Stehkalender der Fa Generali Versicherungs AG geföhrt wird, in welchen sämtliche Fototermine betreffend Schulen, Kindergärten, Hochzeiten, Erstkommunion, Ball etc. eingetragen werden. Es werden sowohl die Termine von Herrn B als auch jene von Herrn A erfasst. Die Eintragungen erfolgten durch Herrn B bzw. Herrn A.

Diese Stehkalender konnten der Bp für den gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr vorgelegt werden.

1.3. Registrierkassa:

1.3.1. Im Betrieb wird eine Registrierkasse der Marke "Sharp XE-A303" verwendet. Das dazugehörige Handbuch wurde der Bp vorgelegt.

Die Tages- und Monatsendestreifen der Registrierkasse sind der Belegsammlung beigefügt.

Einzelbonierungen :

Die Tagesendestreifen der Einzelbonierungen konnten der Bp im Zuge des Prüfungsbeginnes nicht vorgelegt werden. Am 27.5.2013 wurde eine einzige Registrierkassenrolle für den Zeitraum 6.10.2010 - 18.11.2010 vorgelegt. Seitens der Bp wurde festgestellt, dass die Registrierkassastreifen mit den Einzelbonierungen, welche die Grundlage für die Einnahmenerfassung darstellen, für den gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr vorgelegt werden konnten.

1.3.2. GT-Summen: 06.10.2010 31.12.2010

<i>(Grand-Total-Speicher)</i>	<i>163,00</i>	<i>151.481,91</i>
-------------------------------	---------------	-------------------

Summe lt. Registrierkassastreifen

Der GT-Speicher wurde offensichtlich auf Null gestellt. Diese Registrierkasse wurde im Kj 2008 angeschafft. Eine schlüssige Erklärung über die Rückstellung des GT-Speichers konnte nicht dargelegt werden.

1.4. Einnahmenerfassung Fotogeschäft (Schul-, Schikurs- und Kindergartenfotografie):

1.4.1. Terminkalender:

Die angestellten Fotografen führen hinsichtlich der jeweiligen Fototermine bzw. Aufträge jahrgangsweise eigene Standkalender, in welchen die Fototermine festgehalten werden.

Diese Standkalender, welche aufbewahrungspflichtige Urbelege darstellen, konnten der Bp für den gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr vorgelegt werden.

1.4.2. Auftragsscheine bzw. Hilfszettel:

Über jeden Auftrag wird durch den jeweiligen Fotografen ein eigener Auftragsschein bzw. Hilfszettel unter Anführung des Auftraggebers (Schule oder Kindergarten), Anzahl der Sets sowie ev. Zusatzleistungen (z.B. Schlüsselanhänger) erstellt, welcher für den Mitarbeiter im Innendienst die Grundlage zur Ausarbeitung der Fotos darstellt.

Diese Auftragsscheine bzw. Hilfszettel, welche darüber hinaus auch die Grundlage für die Erstellung der Lieferscheine bzw. Ausgangsrechnungen darstellen, konnten der Bp für den gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr vorgelegt werden.

1.4.3. Speichermedien (Speicherkarten):

Diesen Auftragsscheinen bzw. Hilfszettel werden auch die im Zuge der Fotoaufnahmen vor Ort (Schule oder Kindergarten) verwendeten Speichermedien (Speicherkarten) des Fotoapparates beigelegt. Danach werden die Daten der Speichermedien auf den im Betrieb verwendeten PC geladen.

Herr A führt hierzu aus, dass auf einem weiteren Hilfszettel der Name der jeweiligen Klasse geschrieben wird, dieser sodann fotografiert und alle nachfolgenden Fotos der Kinder diesem Auftrag zugeordnet werden können.

Die Vorlage bzw. der Nachvollzug der diesbezüglichen gespeicherten Daten (Fotos) auf dem PC ist rückwirkend nur für ein Jahr möglich, da der restliche Datenbestand die Schul- und Kindergartenfotografie betreffend gelöscht wird.

Aufgrund dieser Unterlagen (Auftragsschein bzw. Hilfszettel und Speicherkarten) werden die Fotos mittels EDV ausgearbeitet.

Die Auslieferung der Fotos bzw. Fotomappen erfolgt persönlich durch Herrn A bzw. die angestellten Fotografen. Die vorstehenden Unterlagen konnten der Bp nicht mehr vorgelegt werden.

1.4.4. Abrechnungen (Listen):

Aufgrund durchgeföhrter Erhebung bei Herrn B (ehem. angestellter Fotograf in der Bf.) teilt dieser mit, dass die Schulen und Kindergärten eigene Abrechnungen (Listen) unter Ausweis von z.B. Angaben der Schulklassen, Anzahl der verkauften Fotosets, Anzahl über Retourbilder, Inkassobetrag, Zahlungsbestätigungen etc. erstellen und eine Kopie an den jeweiligen Inkassanten (=Fotografen) übergeben. Dies wird auch durch den geschäftsführenden Gesellschafter Herrn A in der durch die Polizeiinspektion (in weiterer Folge „Polizeiinspektion“) vom 12.6.2013 erfolgte Zeugenvernehmung mit diesem bestätigt.

Diese Abrechnungen (Listen), welche die Grundlage für die Einnahmenerfassung darstellen, konnten für den gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr vorgelegt werden.

1.4.5. Lieferscheine:

1.4.5.1. Lieferscheine bis 4/2012:

Über jeden Auftrag betreffend Schul- und Kindergartenfotografie wird mittels des EDV-Programmes "SESFAKT" ein Lieferschein erstellt und anlässlich der persönlichen Zustellung der Fotomappen ausgehändigt.

Die Lieferscheine weisen eine edv-gesteuerte fortlaufende Nummerierung, Name und Anschrift des Auftraggebers, Kundennummer, Datum und Anzahl sowie Art der Artikel (Sets, Klassenfotos, Freundschaftsfotos etc) auf. Es scheinen keinerlei Bemessungsgrundlagen auf (Entgelt, Umsatzsteuer, Steuersatz, Bruttobetrag oder Summen werden nicht ausgewiesen).

Diese Lieferscheine sind durch den Empfänger nicht gegengezeichnet.

Die in den Lieferscheinen ursprünglich erfassten Mengenangaben werden im Zeitpunkt der Erstellung der Ausgangsrechnung mit den gleichen Werten programmgesteuert in die vorgelegten Ausgangsrechnungen übernommen. Tatsächlich wäre diesen Angaben jedoch um Retouren bzw. nicht abgenommene Mengen zu korrigieren. Auf eine solche Korrektur wurde jedoch bewusst verzichtet. De facto fehlt es an einer Überprüfungsmöglichkeit der ausgewiesenen Stückzahlen mit der tatsächlich verkauften Menge. Die Vorlage der ausgefertigten Lieferscheine bzw. der zugrunde liegenden Lieferscheinjournale (mit fortlaufender Nummerierung) in Form einer Druck- oder Exportdatei aus dem im Betrieb verwendeten EDV-Programmes "SESFAKT" konnten für den Prüfungszeitraum 2009 - 4/2012 infolge eines Programmabsturzes nicht mehr vorgelegt werden.

1.4.5.2. Lieferscheine ab 5/2012:

Der geschäftsführende Gesellschafter Herr A führt aus, dass ab 5/2012 nur mehr händisch geführte Lieferscheine erstellt und keinerlei Ausgangsrechnungen mehr gelegt werden.

Die Einnahmen werden nur mehr aufgrund eines händisch geführten Rechnungsbuches (-blockes) und anhand der Zahlungseingänge am betrieblichen Bankkonto bzw. mittels Registrierkasse bei Barzahlungen erfasst.

In Ermangelung der Ausstellung von Rechnungen bzw. des Fehlens von Preisen und Summen auf den händischen Lieferscheinen und der Nichtvorlage der Abrechnungen (Listen) mit den Schulen und Kindergärten ist ein Nachvollzug über den wahren Auftragswert bzw. der zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen für die Bp nicht möglich.

1.4.6. Kassabücher:

Es werden händisch karierte Hefte unter Ausweis von Tageseinnahmen, -ausgaben und Saldo geführt. Als Basis dient die im Betrieb verwendete Registrierkasse.

Diese Kassabücher konnten für den Zeitraum 2009-2010 nicht mehr vorgelegt werden.

1.5. Ausgangsrechnungen:

1.5.1. Ausgangsrechnungen ab 5/2012:

Herr A führt aus, dass hinsichtlich der Schul- und Kindergartenfotografien ab 5/2012 keinerlei Ausgangsrechnungen mehr ausgefertigt werden und die Einnahmen aufgrund

der Eingänge am betrieblichen Bankkonto bzw. mittels Registrierkasse bei Barzahlungen erfasst werden.

Zu diesem Zwecke werden die Einnahmen durch Anführung von Ausgangsrechnungen im Zeitpunkt ihrer Bezahlung mittels des Datenerfassungsprotokolles *Confidonet* erfasst. Die bezughabenden Liefer(Gegen)scheinnummern werden jedoch nicht ausgewiesen. Lediglich der zugrunde liegende Bankkontoauszug wird angeführt.

Da nie vorab gesagt werden kann, wie viele Kinder die Fotos kaufen, wird immer der gesamte Auftrag bzw. alle Fotografien im händischen Lieferschein ausgewiesen.

Tatsächlich kaufen aber nicht alle Kinder die Fotos, sodass die im Lieferschein ausgewiesene Anzahl der Fotosets nie mit den tatsächlichen Überweisungen der Schulen bzw. Kindergärten übereinstimmen.

Zum größten Teil werden die überzähligen Fotosets lt Auskunft von Herrn A von den Auftraggebern (Schule bzw. Kindergärten) auch nicht retourniert. Was mit diesen geschieht, entzieht sich seiner Kenntnis. Dies wird jedoch einerseits in der Zeugenaussage vom 5.7.2013 durch Herrn B und andererseits auch durch Herrn A selbst in seiner Zeugenvernehmung durch die Polizei Ort 1 vom 12.6.2013 widerlegt.

1.5.2. Ausgangsrechnungen bis 4/2012:

Diese wurden mittels des im Betrieb verwendeten EDV-Programmes "SESFAKT" erstellt, wobei die zugrundeliegenden Daten programmgesteuert aus dem jeweiligen Lieferschein übernommen wurden.

Eine Kontrolle bzw. ein schlüssiger Nachvollzug auf den jeweiligen Geschäftsfall (Lieferschein, AR, Zahlungseingang) ist nicht möglich, da

- a) auf den Ausgangsrechnungen zum Teil keine Lieferscheinnummer angeführt wird,
- b) auf den Überweisungsbelegen zum Teil weder eine Lieferschein- noch eine Rechnungsnummer angeführt wird,
- c) sich die in den Ausgangsrechnungen angeführten Stückzahlen nicht mit der ausgewiesenen Rechnungssumme decken,
- d) die Ausgangsrechnungen nicht fortlaufend chronologisch abgelegt werden,
- e) die Auftragsscheine nicht mehr vorgelegt werden können,
- f) die tatsächlichen Stück- und Mengenangaben in Ermangelung der Vorlage entsprechender Unterlagen (Rückmeldungen der Schulen und Kindergärten aufgrund von e-mails, Hilfszettel über den rückgemeldeten Bedarf bzw. durch Herrn A vor Ort ausgefertigte Hilfszettel, Abrechnungen, Schülerlisten etc.) nicht mehr nachvollzogen werden können,
- g) im vorgelegten händischen AR-Buch weder eine Ausgangsrechnungs- noch eine Lieferscheinnummer angeführt sind;

Lt. telef. Rücksprache vom 24.6.2013 mit der Angestellten Frau C von der Bf. teilt diese mit, dass nach Ausfertigung der Fotos und der Lieferscheine mit nachfolgender Zustellung, die Schule oder der Kindergarten per mail, telefonisch oder auch auf von Herrn A ausgefertigten Hilfszettel (stellen die Grundlage für die Erstellung der AR dar), aus dem EDV-Programm "SESFAKT" die auf Basis der Lieferscheine erfassten Daten in

die bezughabenden Ausgangsrechnungen automationsunterstützt übernommen werden. Die in den Lieferscheinen angeführten Mengen decken sich jedoch nicht mit den in den Ausgangsrechnungen ausgewiesenen, da nie die gesamte Menge abgenommen wird. Dies bedeutet, dass zwar die Gesamtmenge (Stückzahl an Fotosets) in den vorgelegten Ausgangsrechnungen auf Basis des zugrundeliegenden Lieferscheines ausgewiesen wird, jedoch keine Übereinstimmung mit der Rechnungssumme vorliegt, da Retouren in den Ausgangsrechnungen nicht gesondert in Abzug gebracht werden.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist eine Überprüfung der Vollständigkeit bzw. Nachvollziehung der Erfassung der Einnahmen der einzelnen Geschäftsfälle nicht möglich.

Durch den geschäftsführenden Gesellschafter Herrn A wird in der durch die Polizeiinspektion vom 12.6.2013 erfolgten Zeugenvernehmung mit diesem bestätigt, dass aufgrund der von den Schulen erstellten Abrechnungen (Listen) durch die Bf. Ausgangsrechnungen gefertigt und an die jeweiligen Direktionen übersendet werden.

1.5.3. Ordner "bezahlte Rechnungen":

Die bis 4/2012 mittels des EDV-Programmes "SESFAKT" ausgestellten Ausgangsrechnungen wurden der Bp erst am 21.6.2013 über ausdrückliches Verlangen vorgelegt.

1.5.4. Warenwirtschaftsprogramm "SESFAKT":

Durch einen Systemabsturz im Mai 2012 des im Betrieb der Abgabepflichtigen verwendeten EDV-Warenwirtschaftsprogrammes "SESFAKT" können für den gesamten Prüfungszeitraum die nachfolgenden Unterlagen in Form einer Druck- oder Exportdatei nicht mehr vorgelegt werden:

- a) Lieferscheine
- b) Nummernjournale der ausgefertigten Lieferscheine hinsichtlich der Überprüfung ihrer Vollständigkeit
- c) Ausgangsrechnungen
- d) Nummernjournale der ausgefertigten Ausgangsrechnungen hinsichtlich der Überprüfung ihrer Vollständigkeit;

Nachstehende Unterlagen können weder in Papierform noch in EDV-Form für den gesamten Prüfungszeitraum vorgelegt werden:

- a) nicht bezahlte bzw. offene Ausgangsrechnungen hinsichtlich der Ermittlung der noch nicht abrechenbaren Leistungen;

1.6. Einnahmen betreffend Hochzeits-, Geburtstags-, Porträtfotografie etc.:

Nach einer entsprechenden Terminvereinbarung erfolgen die jeweiligen Fotoaufnahmen. Herr A wählt sodann die besten Fotos aus und erstellt für den Kunden eine Übersicht in Form eines Index. Der Kunde entscheidet sich, die Fotos werden ausgearbeitet, in eine Fototasche eingelegt, im Geschäft bar bezahlt und in der Registrierkasse unter dem Code "Reportage" durch die jeweilige Angestellte erfasst.

Eine Überprüfung der Erfassung der Vollständigkeit der Einnahmen wäre nur anhand des durch Herrn A jahrgangsweise geführten Terminkalenders möglich. Diese Terminkalender konnten für den gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr vorgelegt werden.

1.7. Einnahmenermittlung Fotocafe:

1.7.1. Tageslosungen:

Jeder Umsatz wird einzeln händisch auf einem Hilfszettel (Bierzettel) festgehalten. Diese Beträge werden am Tagesende aufsummiert und am nächsten Tag in die Registrierkasse unter Code 13 eingetippt.

Die Urbelege (Bierzettel) wurden der Bp vorgelegt.

Seitens der Bp wurde festgestellt, dass bei der Aufsummierung der Tageseinnahmen die auf die Nachkommastellen entfallenden Centbeträge zum Teil nicht mitgezählt werden.

z.B. Losung v 30.6.2011

Losung lt. Erkl.: 70,--

Losung lt. Beleg: 70,50

z.B. Losung v 13.7.2011

Losung lt. Erkl.: 120,--

Losung lt. Beleg: 120,20

z.B. Losung v 4.4.2011

Losung lt. Erkl.: 90,--

Losung lt. Beleg: 91,60

z.B. Losung v 18.3.2013

Losung lt. Erkl.: 60,--

Losung lt. Beleg: 61,30

1.7.2. Monatslisten:

Die Tageslosungen werden einzeln monatsweise händisch auf einem A4-Zettel festgehalten und aufsummiert.

Diese Monatslisten wurden der Bp vorgelegt.

1.7.3. Jahreslisten:

Die in den Monatslisten aufsummierten Beträge werden sodann in eine händisch geführte Jahresliste übertragen und aufsummiert.

Die Monats- und Jahreslisten dienen der Abstimmung bzw. Kontrolle der in die Registrierkasse eingetippten Tageslosungen als internes Instrumentarium.

1.7.4. Kellnerbrieftasche:

In der Kellnerbrieftasche befinden sich immer 200,-- Wechselgeld.

1.7.5. Kassenstand – SOLL-IST-Vergleich:

Es wird eine tägliche Zählung des Kasseninhaltes durch die jeweilige Angestellte vorgenommen und mit den Tagesendestreifen der Registrierkasse abgeglichen. Der

so ermittelte Betrag wird abzüglich des täglichen Wechselgeldes i.H. von 200,-- in ein "Banktascherl" gegeben und am nächsten Morgen zur Einzahlung gebracht.

1.7.6. Münzlisten:

Es werden keine Münzlisten geführt. Die Zählung des Kasseninhaltes erfolgt mittels Taschenrechner.

1.7.7. Preislisten:

Für den gesamten Prüfungszeitraum konnten keine Preislisten vorgelegt werden.

Anlässlich der Betriebsbesichtigung wurde festgestellt, dass die Getränkepreise auf einer Glaswand mit schwarzem Stift kundgemacht sind.

1.8. Noch nicht abrechenbare Leistungen (Fotos für Schulen und Kindergärten):

1.8.1. Wertermittlung:

Die Wertermittlung erfolgte anhand der im nachfolgenden Jahr einlangenden Zahlungseingänge (betriebliches Bankkonto bzw. Barinkassi), wobei den im jeweiligen Kalenderjahr ausgestellten Lieferscheinen die bezughabenden Zahlungen des Folgejahres gegenübergestellt werden.

Offene Aufträge, denen keine Zahlung gegenübersteht, werden in diesem Falle nicht erfasst.

1.8.2. USt:

De facto werden die Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (IST-Versteuerung) besteuert. Die Erfassung der Umsätze erfolgt erst im Zeitpunkt des jeweiligen Zahlungseinganges.

Da im gegenständlichen Fall im Sinne des § 124 BAO Buchführungspflicht kraft Rechtsform gem. § 189 UGB besteht, hat die Versteuerung der Entgelte nach vereinbarten Entgelten (SOLL-Versteuerung) zu erfolgen.

z.B. Zahlungseingang v. 28.7.2010, LS-Nr. 1913 v. 19.11.2008, über brutto 765,50;

1.8.3. ESt:

Ertragsteuerlich werden offene Forderungen nicht periodengerecht abgegrenzt, da deren Erfassung erst im Jahr des Zahlungseinganges erfolgt.

z.B. Zahlungseingang v. 28.7.2010, LS-Nr. 1913 v. 19.11.2008, über brutto 765,50;

1.8.4. Barinkassi:

z.B. Lieferscheine aus 2009 und Zahlungseingänge 2010;

a) - diese bar kassierten Beträge werden als Eigenerlag auf das betriebliche Bankkonto eingezahlt;

b) - wann das Inkasso erfolgte ist nicht ersichtlich;

c) - eine Zuordnung zum jeweiligen Lieferschein ist nicht möglich;

d) - eine Überprüfung auf Vollständigkeit der auf das betriebliche Bankkonto eingezahlten Barinkassi ist in Ermangelung des Vorliegens geeigneter betragsmäßiger Unterlagen nicht möglich; die ausgestellten Lieferscheine weisen keinerlei Bemessungsgrundlagen bzw. Auftragswerte aus;

1.9. Inventur Fotogeschäft: 2009, 2010, 2011

Für den Prüfungszeitraum wurden Inventurlisten, welche mittels Excel-Tabelle erstellt wurden, vorgelegt. Dies widerspricht dem Radierverbot gem. § 131 BAO.

Urbelege (Hilfsaufzeichnungen), welche die Grundlage für die Erstellung der Inventur darstellen, konnten für den gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr vorgelegt werden.

Im Kj 2009 wurde die Inventur noch nach Sortimentsbereichen summenweise gegliedert. In den Folgejahren ist dies nicht mehr geschehen.

Hinsichtlich der Rahmen wurde festgestellt, dass im Kj 2009 noch 105 Artikelnummern ausgewiesen werden. In den Folgejahren werden nur mehr 3 angeführt.

1.10. Inventur Fotocafe:

Für den Prüfungszeitraum wurden Inventurlisten, welche mittels Excel-Tabelle erstellt wurden, vorgelegt. Dies widerspricht dem Radierverbot gem. § 131 BAO.

Urbelege (Hilfsaufzeichnungen), welche die Grundlage für die Erstellung der Inventur darstellen, konnten für den gesamten Prüfungszeitraum nicht mehr vorgelegt werden.

1.11. Prüfungsfeststellungen der Vor-Betriebsprüfung:

Hinsichtlich der vorstehenden Ausführungen wird in diesem Zusammenhang auf die Feststellungen der vorangegangenen Betriebsprüfung für den Zeitraum 1994 – 1996 verwiesen.

Insbesondere betreffend das Fehlen von Ausgangsrechnungsdurchschriften, Zuordnung von Zahlungseingängen im Zuge von bar kassierten Beträgen sowie eine fehlende Bestandserfassung von Kundenforderungen, da diese erst mit dem Tag der Bezahlung erfasst werden.

Erläuterung:

Bezüglich der unter Pkt. 1.1. - 1.5., 1.8. und 1.11. getroffenen Feststellungen, besteht aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse hinsichtlich ordnungsmäßiger Führung der vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen der begründete Anlass, dass ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen ist. Insbesondere ist eine Überprüfung der seitens der Abgabepflichtigen (Bf.) erklärten Bemessungsgrundlagen weder auf deren Richtigkeit noch Vollständigkeit möglich, weshalb gem § 184 BAO eine Umsatzhinzuschätzung in o.a. Höhe erfolgt.

Die Schätzung fußt auf dem Umstand, dass aufgrund durchgeföhrter Erhebungen bei diversen Schulen, Kindergärten und Schischulen festgestellt wurde, dass die durch den geschäftsführenden Gesellschafter der Abgabepflichtigen, Herrn A, getätigte Aussage des Nichtexistierens von Aufzeichnungen betreffend Retourbilder, Abrechnungen, Inkassobelege etc., seitens der Bp widerlegt werden konnte.

Anhand dieser Abrechnungsbelege ist erkennbar, dass der ursprüngliche Auftragswert bzw. die tatsächlich erklärten Umsätze um diverse Preisminderungen (Sponsoring, pauschale Minderungen, Rabatte, Provisionen) gekürzt wurden.

Aus den der Bp aufgrund durchgeföhrter Erhebungen vorliegenden Abrechnungen von diversen Schulen ist ersichtlich, dass die Verkürzungen bezogen auf den Gesamtauftragswert zwischen 23% und 36% liegen (progressive Betrachtungsweise).

Seitens der Bp erfolgt die Hinzuschätzung nunmehr auf Basis der bisher seitens der Abgabepflichtigen erklärten Umsätze. Unter diesem Gesichtspunkt werden die vorstehend festgestellten Verkürzungen (%) in retrograder Betrachtungsweise mit einem durchschnittlichen Wert in Höhe von 25% den bisher erklärten Umsätzen hinzugerechnet. Hinsichtlich des Pkt 1.12.1.2. und 1.12.1.3.2 wird angemerkt, dass die aus der Schul-, Schischul- und Kindergartenfotografie erzielten Umsätze bei Barzahlung mit einem gesonderten Code in der Registrierkasse erfasst und auf dem Erlöskonto "Barverkauf 20%" verbucht wurden. Seitens der Bp wurden diese Umsätze anhand der in der Belegsammlung aufliegenden Monatsendestreifen der Registrierkasse, welche unter dem Code "006" boniert wurden, mit oa Betrag ermittelt. Diese Umsätze teilen das Schicksal der Schätzungsbefugnis.

Die daraus resultierenden Umsatzsteuernachforderungen stellen, bei Vorliegen der unter TZ 1.12.3. angeführten Voraussetzungen, ertragsteuerlich nachträgliche Betriebsausgaben dar.

Im Speziellen wird zu diesem umsatzsteuerlichen Sachverhalt ausgeführt:

Die Schule (der Direktor) organisiert einen Fototermin mit einem Fotografen und handelt für sich einen „Rabatt“ aus. Die Schule (Lehrer) übernimmt das Inkasso und leitet den um den „Rabatt“ gekürzten Betrag an den Fotografen weiter.

Vermittler ist, wer einen Leistungsaustausch zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten herbeiführt. Der Vermittler tritt nach außen in fremdem Namen auf. Der Vermittler führt einen Leistungsaustausch zwischen anderen herbei, steht selbst aber außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches. Die vermittelte Leistung ist ihm umsatzsteuerlich nicht zuzurechnen. Seine eigene Leistung ist eine sonstige Leistung (Vermittlung, Vertretung) und unter den allgemeinen Bedingungen steuerbar (Nachhaltigkeit, Selbständigkeit, Entgeltlichkeit). Wer Empfänger der Vermittlungsleistung ist, ergibt sich aus dem Auftragsverhältnis. Unschädlich für das Vorliegen einer Vermittlung ist die Einschaltung des Vermittlers in die tatsächliche Abwicklung des Leistungsaustausches: er kann sowohl bei der Verschaffung der Verfügungsmacht am Gegenstand als auch bei der Entgeltsberichtigung (Inkasso) mitwirken, da es ausschließlich auf das Auftreten in fremdem Namen ankommt (Ruppe 4. Aufl., Tz 84 ff zu § 3).

Fraglich ist nun, ob die Schule durch ihre Tätigkeiten iZm dem Fototermin (Organisation, Weiterleitung von Preis- und Bestelllisten, Inkasso) als Vermittler oder als Eigenhändler/Kommissionär tätig geworden ist, eine dritte Möglichkeit gibt es nämlich nicht. Wenn - wie von der geprüften Gesellschaft offenbar angenommen - ein Leistungsaustausch nur zwischen ihr und der Schule zustande gekommen ist, dann müsste die Schule anschließend die Fotos in eigenem Namen als Eigenhändler/Kommissionär an die Schüler weiterverkauft haben. Dafür gibt es aber nicht den geringsten Anhaltspunkt und wurde dies von der Abgabepflichtigen bislang auch gar nicht ausdrücklich behauptet. Dazu müsste die Schule nämlich gegenüber den Schülern/Eltern in eigenem Namen, d.h. quasi als Fotohändler, aufgetreten sein, und das ist weder mündlich noch schriftlich geschehen. In keinem Dokument tritt die Schule gegenüber den Schülern als Lieferant von Fotos auf. Auf diesen Aspekt, nämlich die Beziehung zwischen Schule und Schülern/Eltern, wurde

in den bisherigen Besprechungen (Vorbesprechung vom 31.10.2013 und 14.11.2013 bzw. der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung per e-mail vom 21.11.2013) von Seiten der Abgabepflichtigen bis dato nicht eingegangen. Tatsächlich entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung und ist es den Eltern natürlich bewusst, dass sie die Fotos nicht von der Schule, sondern vom Fotografen beziehen, und dass die Schule nur als Handlanger des Fotografen auftritt.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass ein Vertrag zwischen Fotograf und Schülern/Eltern erst konkludent mit der Abnahme und Bezahlung der Fotos zustande kommt und dass daher zwischen der Rechtssauflösung des Finanzamtes und den Ausführungen in der Stellungnahme der Steuerberatung vom 21.11.2013 bezüglich des Salzburger Fotografen kein Widerspruch besteht. Natürlich kommt kein Vertrag und keine Lieferung zustande, wenn die Fotos nicht genommen werden; das wird vom Finanzamt auch nicht behauptet.

Wenn aber die Schule nach außen, d.h. gegenüber den Schülern/Eltern, weder in Wort noch Schrift als Eigenhändler aufgetreten ist, dann bleibt für die Tätigkeit der Schule nur der Tatbestand der Vermittlung übrig. Die Schule macht nichts anderes, als dass sie Fotograf und Schüler zusammenbringt. Dafür - und für ihre manipulativen Tätigkeiten - erhält sie eine Provision. Natürlich besteht eine Leistungsbeziehung auch zwischen Fotograf und Schule, aber eben nicht in Bezug auf Lieferung von Fotos an die Schule, sondern in Bezug auf die Vermittlung einer Lieferung von Fotos von Fotograf an Schüler. Die Korrespondenzen zwischen Fotograf und Schule sind Ausdruck dieser Leistungsbeziehung.

Die Inkassotätigkeit der Schule ist - wie vorstehend ausgeführt - nicht schädlich für das Vorliegen einer Vermittlung und lässt keine Rückschlüsse auf die Leistungsbeziehungen zu. Wenn die Schule an den Fotografen nur einen um die Provision gekürzten Betrag weiterleitet, so ist dies wirtschaftlich nur als abgekürzter Zahlungsweg zu sehen. Der lange Zahlungsweg wäre die Weiterleitung der ungekürzten Beträge (Leistungsentgelt von den Schülern) an den Fotografen und anschließend die Herausgabe einer Provision an die Schule. Daher sind vom Fotografen im ersten Schritt die ungekürzten Beträge der USt zu unterwerfen. Im zweiten Schritt ist die Provision als Betriebsausgabe zu verbuchen.

Zur Veranschaulichung soll folgendes Beispiel dienen:

Ein Schüler sucht einen Fotografen zur Anfertigung von Passbildern auf und sagt: „Der Herr Direktor X hat Sie mir empfohlen!“ Der Schüler zahlt 10 Euro; der Fotograf unterwirft diese 10 Euro der Umsatzsteuer (dividiert durch 1,2); anschließend gibt er dem Direktor vereinbarungsgemäß 2 Euro als Provision, sodass ihm unter dem Strich nur 8 Euro verbleiben.

Bei diesem Sachverhalt käme der Fotograf wohl nicht auf die Idee zu behaupten, sein Entgelt nach § 4 UStG sei nur 8 Euro (dividiert durch 1,2). Nichts anderes gilt aber im vorliegenden Fall.

Zusammenfassend wird daher festgehalten:

Die Schule organisiert einen Fototermin und führt in diesem Zusammenhang verschiedene manipulative Tätigkeiten aus. Bei Annahme und Bezahlung der Fotos werden die Fotos

vom Fotografen an die Schüler geliefert. Der Preis, den die Schüler bezahlen, stellt das Entgelt dar. Die Schule bekommt für ihre Mühewaltung (Vermittlung) eine Provision, welche das von den Schülern geleistete Entgelt nicht kürzt.“

Der Prüfer ging folgendermaßen vor:

Er erhöhte im Zuge der BP für 2009 bis 2012 ua. die den Bereich „Schule“ betreffenden Entgelte um 25% (Hinzurechnungen laut Tz. 2 und 3 des BP-Berichtes), weiters aufgrund der festgestellten formellen Mängel die Entgelte laut Erklärung um den Sicherheitszuschlag von 6% (siehe Tz. 4 bis 6 des BP-Berichtes), der der Höhe nach außer Streit steht. Letztgenannte Position betraf auch die Umsatzsteuerfestsetzung für 07/2013. Die entsprechenden Änderungen berücksichtigte der Prüfer auch bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb 2009 bis 2012.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen des Prüfers Rechnung
tragende Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2012 sowie einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 07/2013, des Weiteren Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für 2009 bis 2012.

Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2012 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 07/2013:

Die **Beschwerde** gegen die oa. Bescheide richtet sich gegen die Erfassung der Preisnachlässe an die Schulen bei der Bf. Die Schulen seien nicht nur Vermittler, das Finanzamt versuche die Vermittlerrolle zu argumentieren. Es entspreche keineswegs der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Schule nur als Handlanger auftrete. Selbstverständlich kaufe die Schule die Fotos und könne sie weiter verkaufen. De facto sei die Schule gegenüber den Schülern aufgetreten, habe Listen und Anforderungen erstellt und auch die Beträge eingehoben. Unzutreffend sei, dass die Inkassotätigkeit der Schule nicht schädlich sei. Es liege definitiv kein Inkasso in fremden Namen vor. Es seien nicht dieselben Beträge weiter gegeben worden. Aus den der BP vorgelegenen E-Mails und dem Schriftverkehr gehe hervor, dass sich die Schulen für das Angebot der Bf. an der Schule bedanken. Ebenso führe das Finanzamt z. B. aus *„über jeden Auftrag wird durch den jeweiligen Fotografen ein eigener Auftragsschein bzw. Hilfszettel unter Anführung des Auftraggebers (Schule oder Kindergarten), ...“* oder *„Aufgrund durchgeföhrter Erhebungen bei Herrn B teilte dieser mit, dass die Schulen und Kindergärten eigene Abrechnungen (Listen) unter Ausweis von z.B. Angaben der Schulklassen, Anzahl der verkauften Fotosets, Anzahl der Retourbilder, Inkassobetrag, Zahlungsbestätigungen, etc. erstellen ...“*. Die künstliche Aufspaltung des Vorganges in zwei Umsatzgeschäfte bzw. die Auffassung, dass der gesamte Bruttobetrag vor Abzug der Entgeltsminderung als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt der Bf. zu behandeln sei, sei nicht begründet.

Umsatzsteuerlich allein entscheidend sei das Auftreten nach außen. Die Bf. sei gegenüber ihren Auftraggebern aufgetreten. Letztere seien gegenüber den Schülern/Kindern aufgetreten, hätten den Verkauf administriert, den Kaufpreis eingehoben und gegenüber der Bf. nach Abzug einer (unterschiedlich bezeichneten)

Entgeltsminderung "abgerechnet". Der Entgeltsbegriff sei im § 4 UStG aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert. Seine Leistungen seien nur Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten. Entgelt sei nur, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung stehe.

Der EuGH und Art. 73 MwSt-Richtlinie würden als Bemessungsgrundlage im Allgemeinen das betrachten, was der Unternehmer als Gegenleistung für seine Leistung erhält (Ruppe/Achatz, UStG, Rz 10 zu § 4 UStG). Ebenso die Österreichischen Kommentierungen, wonach Bemessungsgrundlage das sei, was der Unternehmer letztlich erhalte, "was wirtschaftlich tatsächlich zugeflossen, also endgültig gezahlt wurde" (Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar, Rz 18 zu § 4 UStG, ebenso Scheiner/Kolacny/Zaganec, Kommentar zur MwSt-UStG 1994, Tz 39 zu § 4). Bemessungsgrundlage sei nicht, was der Abnehmer aufzuwenden habe, sondern was er tatsächlich aufwende. Der Unternehmer habe nicht das zu versteuern, was er zu bekommen habe, sondern was er tatsächlich erhalte.

Schränke der Leistende seinen Leistungsumfang von vornherein ein und verpflichte sich der Leistungsempfänger demgemäß, bestimmte Aufwendungen selbst zu tragen oder übernehme sie ohne Verabredung, so liege eine Leistung des Leistungsempfängers an den Leistenden nicht vor. Die Aufwendungen des Leistungsempfängers seien nicht Entgeltsbestandteil beim Leistenden. Dies treffe auf den gegenständlichen Sachverhalt zu. Die Bf. sei von vornherein mit der Administration, Verteilung und Abwicklung nicht befasst gewesen und habe dafür ihren Leistungsempfänger (Schulen/Kindergärten) einen Preisnachlass gewährt. Die künstliche Aufspaltung des Finanzamtes, nämlich die Leistung der Bf. an die Schule und eine "Rückleistung" der Schule an die Bf. sei nicht begründet.

Die Bf. beantragte, die Umsatzsteuerhinzurechnungen unter Tz 2 und Tz 3 des BP-Berichtes für 2009 bis 2012 sowie für den Nachschauzeitraum 01-07/2013 zu streichen.

Die Hinzurechnungen der Tz. 4-6 des BP-Berichts (Sicherheitszuschlag) seien nachweislich zu mindestens zwei Dritteln dem ehemaligen Mitarbeiter Herrn B zuzurechnen. Herr B habe ebenso das Inkasso gemacht. Diese Vorgänge seien Gegenstand eines zivilrechtlichen Verfahrens zwischen der Bf. und Herrn B gewesen. Sie seien daher aus der Umsatzsteurbemessungsgrundlage auszuscheiden.

Beschwerde gegen die Haftungsbescheide 2009 bis 2012:

Unter Hinweis auf die Beschwerde zu den Umsatzsteuerbescheiden beehrte die Bf., zwei Drittel der Hinzurechnungen aus den Tz. 4 bis 6 des BP-Berichtes Herrn B zuzurechnen und hinsichtlich dieses Betrages bei der Bf. keine verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen.

Bei Tz 8 des BP-Berichtes sei in Punkt 2.3.4. der Niederschrift zwar die Betriebsausgabeneigenschaft im Hinblick auf § 20 verneint, aber nicht festgestellt, dass es zu einem Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer gekommen sei. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege daher diesbezüglich nicht vor.

Beschwerdevorentscheidungen:

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2012 und Umsatzsteuerfestsetzung für 07/2013** sah das Finanzamt bei den Schulen kein Auftreten nach Art eines Kommissionärs gegeben, dass sie im eigenen Namen Fotos vom Fotografen ankaufen und an die Schüler mit Aufschlag weiterverkaufen. Diese Ansicht stehe im krassen Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung und zur natürlichen Beurteilung des gegenständlichen Vorgangs durch die beteiligten Personen, insbesondere die Schüler/Eltern. Selbstverständlich seien die Schüler/Eltern subjektiv der Meinung, dass sie mit der Abnahme bzw. Bezahlung von Fotos mit dem Fotografen kontrahieren und nicht, dass sie Fotos von der Schule beziehen, weil man Fotos typischerweise eben vom Fotografen kaufe, der sie anfertige, und nicht von der Schule oder vom Direktor. Die Schule sei gegenüber den Schülern nicht als Verkäufer von Fotos „aufgetreten“, sondern als Organisator des Fototermins und als Inkassant für den Fotografen und somit als Vermittler.

Um Eigenhändler zu sein, hätte sie aber im eigenen Namen gegenüber den Schülern/ Eltern in Wort oder Schrift als Verkäufer von Fotos auftreten müssen; dafür gebe es nicht den geringsten Anhaltspunkt. Sogar noch in der Beschwerde scheue sich die Bf., explizit zu behaupten, dass die Schule in eigenem Namen Fotos an die Schüler verkauft hat; stattdessen führe die Bf. unverbindlich aus, dass die Schule gegenüber den Kindern aufgetreten sei (als was?), den Verkauf administriert, den Kaufpreis eingehoben und gegenüber der Bf. nach Abzug einer Entgeltsminderung „abgerechnet“ hätte.

Nach Ansicht des Finanzamtes habe die Schule einen Leistungsaustausch zwischen Fotograf und Schülern vermittelt; bei Annahme und Bezahlung werden die Fotos vom Fotografen an die Schüler geliefert. Der Preis, den die Schüler bezahlen, sei das Entgelt für den Fotografen. Die Inkassotätigkeit der Schule sei für die Vermittlung nicht schädlich und lässt keine Rückschlüsse auf die Leistungsbeziehungen zu. Wenn die Schule an den Fotografen einen um einen „Rabatt“ gekürzten Betrag weiterleite, so sei dies wirtschaftlich nur als abgekürzter Zahlungsweg zu sehen. Der lange Zahlungsweg wäre die Weiterleitung der ungekürzten Beträge an den Fotografen und die anschließende Zahlung einer Provision durch den Fotografen an die Schule. Andernfalls würde ein Teil der von den Schülern bezahlten Beträge unversteuert bleiben. Bei dem in Einzelfällen ebenfalls vorkommenden „langen Zahlungsweg“ - die Schule übernehme nur die Organisation, nicht aber das Inkasso, die Schüler zahlen den Preis für die akzeptierten Fotos mit Erlagschein direkt auf das Konto der Bf. ein - käme niemand auf die Idee, die von den Schülern eingezahlten Beträge für Zwecke der Umsatzsteuer um eine auch in diesem Fall an die Schule gezahlte Provision zu kürzen und nur den gekürzten Betrag der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Der lange Zahlungsweg lasse keine Missverständnisse bezüglich der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage aufkommen. Nichts anderes könne aber für den abgekürzten Zahlungsweg mit Inkasso der Schule gelten.

Im vorliegenden Fall bestehe eine solche (Zweier-)Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und der Schule aber gerade nicht (Lieferung von Fotos an die Schule unter Übernahme bestimmter Aufwendungen durch die Schule), sondern es würden zwei getrennte Leistungsbeziehungen zwischen drei Beteiligten vorliegen (Bf. liefert Fotos an Schüler, Schule erbringt Vermittlungsleistung an Bf.).

Das Vorbringen betreffend die begehrte Zurechnung an Herrn B (Tz 4-6 des BP-Berichtes) sei unbewiesen. Eine allfällige Unterschlagung von Erlösen durch Herrn B würde nichts an der Zurechnung der Umsätze an die Bf. ändern, da Herr B bei der Leistungserbringung natürlich als Mitarbeiter der Bf. und nicht als selbständiger Unternehmer in eigenem Namen aufgetreten sei und die Erlöse im Namen der Bf. kassiert habe, was immer er in weiterer Folge damit gemacht haben mag.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung betreffend die Haftung für 2009 bis 2012** erachtete das Finanzamt das Vorbringen betreffend die Zurechnung an Herrn B als völlig unsubstanziert und unbewiesen. Bis dato habe die Bf. dem Finanzamt keine wie immer gearteten Unterlagen im Zusammenhang mit einem Zivilgerichtsverfahren vorgelegt.

Abgesehen davon basiere die Hinzuschätzung auf zahlreichen formellen Mängeln iVm dem Umstand, dass beim Vergleich von vorliegenden Abrechnungen mit den erklärten Einnahmenverkürzungen festzustellen gewesen seien, die in keinem Zusammenhang mit allfälligen Unterschlagungen des Herrn B stehen und die ihm daher auch nicht anteilig zuzurechnen gewesen seien. Der Hinzuschätzungsbetrag sei mit 6% der erklärten Umsätze am untersten Rand der möglichen Bandbreite angesetzt und stelle gedanklich und von der Berechnung her Einnahmen dar; diese seien der Gesellschaft durch den Gesellschafter-Geschäftsführer vorenthalten worden und diesem daher zugeflossen. Sollte Herr B der Gesellschaft Einnahmen vorenthalten haben, so würde dies völlig unabhängig von der Hinzuschätzung einen Schadensfall darstellen, der sich nur bei Uneinbringlichkeit der Schadenersatzforderung gewinnmindernd auswirke.

Die Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein.

Im **Vorlagebericht** stellte das Finanzamt die unter Tz. 8 des BP-Berichts im Jahr 2010 angenommene verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von € 197,75 außer Streit, im Übrigen begehrte es die Abweisung der Beschwerde.

Beim BFG kam es zu einem weiteren Vorhalteverfahren und der von der Bf. beantragten mündlichen Verhandlung:

Es konnten folgende, für das BFG relevante Sachverhaltsfeststellungen getroffen werden:

Preisnachlässe an die Schulen:

Die Bf. hat an die Schulen Angebote über die Anfertigung von Schülerfotos gemacht (Vorbringen im Beschwerdeverfahren, in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Angebote).

Zwischen der Bf. wurden bei den Schulfotos durch Herrn A oder dem angestellten Herrn B und den Ansprechpartnern in der Schule Preis und Umfang der Leistung, d. h. die Zusammenstellung des Sets, besprochen. Danach wurde der Termin vereinbart. Sodann wurden die Eltern über den Fototermin verständigt (Vorhaltsbeantwortung vom 12.05.2016, Pkt. 1.).

Die Standardpreise legte der Geschäftsführer der Bf., Herr A, fest (Vorhaltsbeantwortung vom 20.04.2016, Pkt. 1.1.). Die Bf. hat der Schule einen Preisnachlass zwischen 20% und 25% gewährt, der abhängig war von der Größe der Schule und der Höhe des sich daraus ergebenden Auftragswertes. Die Vereinbarung über die Preisnachlässe haben Herr A oder Herr B für die Bf. und die jeweiligen Ansprechpartner in der Schule in der Regel vor Auftragsbeginn getroffen (Vorhaltsbeantwortung vom 20.04.2016, Pkt. 1.3. bis Pkt. 1.5.). Der Preisnachlass wurde entweder in Form eines Fixbetrages oder in den meisten Fällen eines Prozentsatzes gewährt (unstrittig, Vereinbarung mit dem BRG 1, Vorbringen in der mündlichen Verhandlung). Die Schule hat sich den Preisnachlass einbehalten. In manchen Fällen hat die Schule den Preisnachlass auch an die Kinder weiter gegeben (seitens des Finanzamtes unwidersprochenes Vorbringen der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.05.2016, Pkt. 1.).

Dem BFG lag nur eine schriftliche Vereinbarungen vor, jene mit dem **BRG1** (in weiterer Folge „BRG 1“) **vom 22.11.2007**, weitere brachte die Bf. nicht bei (Arbeitsbogen, Vorhalt vom 28.04.2016, Pkt. 1., Vorhaltsbeantwortung vom 12.05.2016, Pkt. 1.). In dieser Vereinbarung heißt es wie folgt:

„Im Gespräch am 22. 11. 2007 zwischen dem GF und dem Leiter des BRG 1 wurde vereinbart

- ab dem Schuljahr 2008/09 werden die Fototermine an den Beginn des Schuljahres gelegt*
- Das angebotene Fotoset besteht aus einem Klassenfoto, einem 13x18 Portrait in Farbe, einem in SW, dazu 16 Stickers und kostet € 8,50*
- Der Schülerausweis wird von der Sparkasse X. gesponsert und ist daher für die Schüler/innen gratis*
- Das Klassenfoto allein kostet € 2,50*
- Der Ersatz verlorener Schülerausweise muss bei der Bf. von den Schüler/innen in Eigenverantwortung nachbestellt werden und kostet dann € 2,50*
- Kleingruppen- und Freundschaftsfotos werden direkt über die Bf. abgerechnet*
- Bei Vorlage des Schülerausweises werden für (EU-)Passfotos Sonderkonditionen gewährt*
- Seitens der Schule werden Klassenlisten mit den Spalten KF (Klassenfoto € 2,50) und SET (C 8,50) vorbereitet.*

- *Die Fotograf/innen tragen in die Klassenliste die jeweils von der Schüler/in gewünschte Bestellung ein.*
- *Eine Kopie der ausgefüllten Klassenliste bleibt in der Schule als Grundlage für die Klassenvorstände zum Inkasso.*
- **Den Schülern wird seitens der Bf. eine Rückgabegarantie gewährt, d.h. die Schüler/innen zahlen nur, was sie wirklich nehmen**
- *Für das Schuljahr 2007/08 werden die Klassenfotos der 8. Klassen ...*
- **Die Schule erhält für den organisatorischen Aufwand einen Fixbetrag von € 700,-- ... handschriftlich beigefügt: (für Projekte f. d. kein Geld vorgesehen ist.)**

Die Bf. gibt an, Vereinbarungen mündlich abgeschlossen zu haben. Der Aufforderung den gesamten Inhalt der mündlich abgeschlossenen Vereinbarung bekannt zu geben, ist die Bf. nicht nachgekommen (Vorhalt vom 28.04.2016, Pkt. 1., Vorhaltsbeantwortung vom 12.05.2016, Pkt. 1.).

Die Schule war Organisatorin des Fototermins. Sie war in die Abwicklung, die Administration und in die Verteilung eingebunden(unstrittig). Dass die Schule auch für die Geltendmachung von Mängeln zuständig gewesen wäre, hat die Bf. niemals behauptet (Beschwerdeverfahren).

Es bestand keine Verpflichtung, ein Foto machen zu lassen oder dieses nach Ansicht auch zu kaufen (Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.05.2016, Pkt. 1., unstrittig).

In der Schule war immer eine interne Person für das Einkassieren zuständig. Zunächst waren dies die jeweiligen Gruppenleiter oder Klassensprecher und danach für die gesamte Organisation die Kinderleiterin, Lehrer, Schulsprecher, usw. Die in den Schulen Verantwortlichen führten Namenslisten, in denen sie die zurück gegebenen Bilder, den zu zahlenden Betrag und wann das Einkassieren erfolgt sei, eingetragen haben.

Die Hauptansprechpersonen in der Schule haben die einkassierten Beträge und Retourbilder übernommen und diese mit einer Abrechnung abzüglich des einbehaltenden Nachlasses an Herrn A oder Herrn B übergeben. In manchen Fällen haben sie das Geld auf das Geschäftskonto der Bf. überwiesen und hat sodann die Bf. der Schule den Preisnachlass überwiesen; bei diesem „langen“ Zahlungsweg wurde der gesamte von den Schülern eingesammelte Betrag der Umsatzsteuer unterworfen, sie wurde nicht um den Preisnachlass vermindert (Vorhaltsbeantwortung vom 12.05.2016, Pkt. 1., unstrittige Ausführungen in der mündlichen Verhandlung).

Die Bf. behauptete ein Tätigwerden der Schule im Zusammenhang mit den Schulfotos im eigenen Namen (gesamtes Beschwerdeverfahren). Unterlagen, die die Schule als „Verkäuferin“ der Fotos an die Eltern/Schüler ausweisen, legte die Bf. nicht vor (Beschwerdeverfahren). Vorerst ging sie auch von einem Tätigwerden auf eigene Rechnung aus (Beschwerde „*Es liegt definitiv kein Inkasso in fremden Namen vor.*“). Jedenfalls erblickt die Bf. im Tätigwerden der Schule ein Kommissionsgeschäft

und ging dann auch von einem Tätigwerden auf fremde Rechnung aus (weiteres Beschwerdeverfahren, mündliche Verhandlung).

Das Finanzamt verneint ein Verkaufen der Fotos durch die Schule im eigenen Namen als „Verkäuferin“ und das Vorliegen eines Kommissionsgeschäftes. Für das Finanzamt hat die auf fremde Rechnung tätige Schule als Organisatorin des Fototermins und allenfalls als „Vermittlerin“ von der Bf. eine Abgeltung für die Mühewaltung, das Zurverfügungstellen von Räumlichkeiten, etc., bekommen (Beschwerdeverfahren und mündliche Verhandlung). Das Finanzamt verwies noch auf die **Frage 3. des Salzburger Steuerdialoges, „Schulfotograf - Zurechnung der Leistung“**.

Zur Zurechnung an Herrn B:

Herr A und Herr B führten die Fototermine in den Schulen durch. Herr B arbeitete eigenständig. Herr B kassierte in den von ihm betreuten Schulen auch das Geld (unstrittig). Er hat es Herrn A in einem Kuvert mit der Abrechnung übergeben, der es ungeöffnet in den Safe gegeben hat (Einvernahme des Herrn B bei der Polizeiinspektion). Die steuerliche Vertretung führt demgegenüber an, dass Herr B die einkassierten Beträge auch auf das Bankkonto eingezahlt hat (steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung). Die finanzielle Lage des Herrn B war angespannt (Vorhaltsbeantwortung vom 20.04.2016, Vorbereitender Schriftsatz vom 08.01.2014 im Zusammenhang mit der Klage des Herrn B gegen die Bf. wegen Entgeltfortzahlung).

Die Bf. hat Herrn B wegen € 3.611,25 geklagt, die Herr B aus einer Tätigkeit für die Schule1 am 03.06.2013 kassierte, jedoch nicht der Bf. abführte. Am 10.06.2013 kündigte die Bf. Herrn B. Dieser war seit 18 Jahren bei der Bf. angestellt und bekam auch einen Dienstwagen zur Verfügung gestellt. Er war der Ex-Schwager des Herrn A. Er war geschieden und vermögenslos (Vorhaltsbeantwortung vom 20.04.2016, Pkt. 2. 4.). Herr B hat den Schaden wiedergutgemacht („**Verständigung über den vorläufigen Rücktritt von der Verfolgung unter der Bestimmung einer Probezeit von zwei Jahren in der Strafsache gegen den Beschuldigten Herrn B wegen § 133 Abs. 1 und Abs. 2 StGB**“, in der Herrn B die Überweisung der Schadensgutmachung in Höhe von € 3.611,25 bis zum 25.06.2014 aufgetragen wurde).

Herr B hat die Bf. nach der Kündigung wegen Entgeltfortzahlung und Ersatz nicht bezahlter Überstunden von insgesamt € 9.669,43 geklagt. Diesbezüglich haben die Parteien am 14.01.2014 einfaches Ruhen vereinbart (vorgelegte „**Übertragung der Tonbandaufnahme**“).

Die Bf. hat von Herrn B keine weiteren Beträge eingeklagt. Sie begründete dies damit, dass bereits die Klage des Herrn B im Rahmen der Beendigung des Dienstverhältnisses eine sehr unangenehme Angelegenheit gewesen sei und vor allem in der Stadt, in der Herr A und Herr B wohnen, zu viel Aufsehen und negativen Reaktionen geführt habe. Da bereits im Rahmen der BP durch die Befragung einzelner Kunden sehr viel Unmut bei den Kunden entstanden sei, habe Herr A die negative Stimmung nicht durch eine Klage zusätzlich aufheizen wollen (Vorhaltsbeantwortung vom 20.04.2016, Pkt. 2. 4.).

Die Zurechnung der Hinzurechnungen laut Tz. 4-6 des BP-Berichts an Herrn B begründet die Bf. mit der Inkassotätigkeit des Herrn B (Vorhaltsbeantwortung vom 20.04.2016, Pkt. 2. 5.). Den Ansatz von zwei Dritteln begründete sie mit den im Zuge der BP festgestellten fünf Fällen von Abrechnungsdifferenzen (mit sieben Buchungen). Die Herrn B betreffenden Fälle waren 1.) HS 1 in Ort1, 2011, Differenz € 20,00, 2.) Schule1, 2010, Differenz € 634,00, 3.) HS Ort2, 2012, Differenz € 539,60. Die beiden anderen Fälle haben Herrn A betroffen (unstrittig).

In der mündlichen Verhandlung wurde noch erörtert:

Zu Preisnachlässen für die Schulen:

Die Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes widerspreche dem UStG, hier habe man kein Anspruchslohnprinzip wie im ASVG. Es sei ein Leistungsaustausch zwischen der Bf. und der Schule zustande gekommen, wer sonst hätte als der Auftraggeber Rabatte verhandeln können. Selbst wenn man Eltern/Schüler als Auftraggeber ansehen wollte, könne man die Ansicht vertreten, dass die Eltern die Provision für die Leistung an die Schule gezahlt haben und den Differenzbetrag an die Bf. Man sei dann sehr nahe an dem in § 3 geregelten Kommissionsgeschäft. Da gebe es zwei Lieferanten.

Nach Ansicht des Finanzamtes seien der „kurze“ und „lange“ Zahlungsweg steuerrechtlich gleich zu behandeln. Aus der Vereinbarung mit dem BRG 1 sei gut zu ersehen, dass die Schule nicht im eigenen Namen als Käuferin bzw. Verkäuferin von Fotos aufgetreten sei. Maßgeblich hiefür sei die Erwartungshaltung des Kunden; diese sei bei den Eltern/Kindern gewesen, ein "Foto vom Fotografen" und nicht vom Direktor erworben zu haben. Der Vertreter des Finanzamtes verwies noch auf das **Erkenntnis des BFG vom 7.7.2016, RV/7101047/2011**, betreffend die Frage der Unternehmereigenschaft der Gastgeberin bei Tupperware-Partys. Bei dem fast gleich gelagerten Sachverhalt habe das BFG entschieden, dass alles Entgelt sei, was die Gäste für den Erhalt der Ware aufgewendet haben.

Dem hielt die steuerliche Vertretung entgegen, dass die Eltern nicht wissen würden, wer Fotograf sei. Der Fotograf wisse nicht, wer Fotos abnehmen werde. Dass die Schule im eigenen Namen aufgetreten sei, könne nicht ernsthaft bestritten werden, siehe das beispielhaft angeführte Schreiben vom 13.06.2013 der VS1. Bei einem Kommissionsgeschäft würden die Eltern die Provision an die Schule zahlen, die diese bei Übersteigen der Grenzen eines Betriebes gewerblicher Art zu versteuern habe. Den anderen Teil hätten sie an die Bf. gezahlt, die ihn versteuert habe.

Aus den von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Angebot an die VS2 sowie an das BORG Ort3 würde hervorgehen, dass die Schule auf fremde Rechnung gehandelt habe.

Im **Angebot** an die VS2 heißt es wie folgt:

"Sehr geehrte Damen und Herren!

Nachdem die Sommerferien nun vorbei sind und wir uns alle gut erholt haben, möchten wir Ihnen gleich zu Beginn des neuen Schuljahres ein Angebot für ein Foto Set machen, natürlich zu einem fairen Preis.

Wie auch in den letzten Jahren würden wir Ihre Schule im kommenden Schuljahr gerne besuchen, um Ihren Schülern auch heuer wieder die Möglichkeit zu geben, eine einzigartige Erinnerung mit nach Hause nehmen zu können.

Sollte Ihrseits Interesse bestehen, bitten wir Sie, sich telefonisch mit uns in Kontakt zu setzen, um einen genaueren Termin festzulegen, wofür wir gerne bereit sind Ihnen einen Nachlass von 22 % zu gewähren.

Bis auf weiteres verbleiben wir mit freundlichen Grüßen und hoffen auf ein baldiges Wiedersehen. Ihr Foto ... Team"

Bezüglich des Angebots BORG Ort3 ist festgehalten:

"Schulfotografie – Achtung

Termin: Donnerstag, 1.12. und Freitag, 2.12.2011

Von der Schulleitung und der Schülervertretung wurde mit der Photofirma folgendes Paket ausgehandelt:

Set H (€ 11,00)

2 Portraits 13x18, eines davon in Antik

5 Portraits 5,5x4

1 Portrait 9x6,5

1 Klassenphoto (13x18)

1 Schülerausweis

16 Sticker

1 Photomappe

Nachlass: € 2,00

Daher ergibt sich:

Preis für das vereinbarte Paket: € 9,00"

Über Vorhalt, dass den Kaufpreis, den die Eltern zu zahlen hatten, immer die Bf. vorgegeben habe, gab die steuerliche Vertretung an, dass dies nicht richtig sei. Die Bf. habe den Preis für ihre Leistung festgelegt. Verwiesen wird unter anderem auf die Angebote.

Nach Ansicht des Finanzamtes würden aus dem Angebot betreffend die VS2 keine Preise hervorgehen. Diese werde dann wieder die Bf. festgelegt haben. Es sei klar, dass es sich bei den festgelegten Preisen um jene handle, die die Eltern/Schüler zu zahlen hatten.

Im Angebot VS2 sei lediglich ein Prozentsatz anstatt eines Fixbetrages festgehalten. Die Vereinbarung eines Prozentsatzes sei nichts Außergewöhnliches und entspreche vielmehr der üblichen Vorgehensweise von Vermittlungen. Dies mache aber keinen Unterschied zu einem Fixbetrag.

Zur Ansicht der steuerlichen Vertretung, dass das Verfahren obsolet wäre, wenn die Schule Unternehmerin wäre und hier der Entgeltanteil für die Leistungen der Schule der Bf. auferlegt würde, gab das Finanzamt an, dass bei Unternehmereigenschaft der Schule die Bf. vorerst alles versteuern und die Schule eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis über ihre Leistungen schreiben würde. Die Schule würde aber wieder Umsatzsteuer abführen.

Bezüglich der Einzahlung mit Erlagschein habe es - so die steuerliche Vertretung - Probleme gegeben, weil die Fotografen den Eltern solche eigentlich nicht schicken durften. Ein Vertrag nach dem Konsumentenschutzgesetz (KSchG) sei nicht zustande gekommen. Die Fotografen hätten den Eltern direkt die Sets zugeschickt und sie zur Zahlung aufgefordert. Nach KSchG sei gar nie ein Vertrag zwischen dem Fotografen und den Eltern zustande gekommen. Die Eltern durften die Sets behalten und mussten auch nichts zahlen. Dem hielt der Vertreter des Finanzamtes entgegen, dass in dem dortigen Fall das Nicht-Zustandekommen des Vertrages mit der Unmündigkeit der Kinder begründet worden und für das gegenständliche Verfahren daher nichts zu gewinnen sei. Ein Vertrag sei im vorliegenden Fall überdies erst mit der tatsächlichen Abnahme eines Bildes zustande gekommen, vorher sei es noch zu gar keiner Vereinbarung gekommen.

Die steuerliche Vertretung verneinte die Frage, ob die Schule mit den Eltern eine Vereinbarung über die Provision abgeschlossen haben müsste; die Schule habe einen Preis genannt, zu dem die Fotos abgenommen werden konnten. Man könne sich nur in der Liste eintragen, wenn man das Foto haben will. Beim Elternabend werde gesagt, dass ein Fotograf kommt und Schulfotos machen werde. Man bekomme nicht einmal drei Fotografen vorgeschlagen, sondern würde alles die Schule mit dem Fotografen aushandeln.

Zur Zurechnung an Herrn B:

Über Vorhalt der Richterin, dass die Hinzurechnungen lt. Tz. 4 - 6 für 2009 - 2012 rd. € 66.000,00 betragen würden und sich daher die Frage stelle, wieso Herrn B davon zwei Drittel zugerechnet werden sollen, gab die steuerliche Vertretung an, dass diese Beträge auf Hinzuschätzungen basieren würden und es hierfür keine Beweise gegeben habe. Da aber Herr B laut eigenen Angaben mehr als ein Angestellter gewesen sei und auch die Beträge kassiert habe, wäre auch ihm ein Teil zuzurechnen. Zu dem für eine verdeckte Gewinnausschüttung geforderten Vermögenszufluss in der Sphäre des Gesellschafters sei es bei Herrn A aber hier nur zum Teil gekommen.

Ein Inkasso durch Herrn B - so der Vertreter des Finanzamtes - bedeute nicht, dass er die Beträge nicht ordnungsgemäß abgeführt hätte. Würde man tatsächlich rd. € 44.000,00 bei Herrn B als zugeflossen ansehen, müssten sie ihm im Veranlagungswege vorgeschrieben werden. Bei der derzeitigen Beweislage sei dies undenkbar. Bei Vorliegen eines die Unterschlagung feststellenden Urteils hätte dies die BP sehr wohl gemacht. Die € 3.611,25 seien in den festgestellten Abrechnungsdifferenzen und damit bei der Schätzung des Sicherheitszuschlages nicht einbezogen, sie seien erst 2013 angefallen. Dieser Betrag sollte laut Herrn B als Kompensation für seine Kündigungsansprüche herangezogen

werden. Die Zurechnung der geschätzten Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung beim Gesellschafter sei in der Judikatur eindeutig geklärt, siehe Rz. 855 und 917 der Körperschaftsteuerrichtlinien. Die Beweislast für den Nichtzufluss der geschätzten Beträge treffe die Bf. Die Zurechnung beim Anteilsinhaber sei daher zu Recht erfolgt. Herr A habe sehr wohl € 3.611,25 angezeigt, also hätte er gleich mehr anzeigen können. Die begehrten zwei Dritteln der Hinzurechnungen aus Tz. 4-6 des BP-Berichts könnten aus der Umsatzsteuer nicht herausgenommen werden. Auch wenn der Dienstnehmer den Erlös unterschlagen haben sollte, habe immer das Unternehmen den Umsatz.

Über Vorhalt der steuerlichen Vertretung, dass Herr B die € 3.611,25 am 03.06.2013 erhalten habe, er aber erst am 10.06. gekündigt worden und nicht anzunehmen sei, dass er sich diesen Betrag in Kompensationsabsicht einbehalten habe, gibt der Vertreter des Finanzamtes an, dass er davon ausgehe, dass es schon sein könne, dass Herr B einige Tage vor der Kündigung gewusst habe, dass es nicht mehr passt und sich daher diesen Betrag für seine Ansprüche einbehalten habe.

Die Bf. begehrte die Glaubhaftmachung für die Zurechnung eines Teiles der Hinzurechnungsbeträge an Herrn B. Über Vorhalt der Richterin, dass über Jahre anscheinend bestes Einvernehmen geherrscht habe, Nachweise über allfällige Kontrollmaßnahmen gegenüber Herrn B fehlen und auch sonst keine Anhaltspunkte vorliegen, dass Herr A allfällige, nicht abgeführt Beträge von Herrn B einforderte, führt die steuerliche Vertretung aus, dass die Glaubhaftmachung dadurch gelungen sei, dass Herr A die Gelegenheit hatte, diese Dinge zu tun und im Einzelfall (€ 3.611,25) auch getan hat. Weiters gebe es drei Fälle von Abrechnungsdifferenzen im Zuge der BP. Warum Herr A Herrn B nicht belangt habe, könne darin gelegen sein, dass die Beweisführung schwierig gewesen sei. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass nur einer Geld nicht ordnungsgemäß abgerechnet und genommen haben soll, wenn zwei Personen Inkasso haben.

Abschließend beantragte das Finanzamt, die Beschwerde hinsichtlich des Beschwerdepunktes „Preisnachlass an die Schule“ als unbegründet abzuweisen. Bezuglich der „Zurechnung an Herrn B“ begehrte es für den Beschwerdezeitraum mit Ausnahme der im Haftungsbescheid 2010 nicht anzusetzenden € 197,75 (Tz. 8. des BP-Berichts) ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

Die Bf. beantragte die Stattgabe hinsichtlich beider Beschwerdepunkte.

Beide Parteien begehrten die endgültige Veranlagung aller Bescheide, weil der Grund für die Vorläufigkeit weggefallen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten:

Es darf auf die im Zuge des Beschwerdeverfahrens festgehaltenen Sachverhaltsfeststellungen und die Vereinbarung mit dem BRG 1 sowie die vorgelegten Angebote verwiesen werden.

Rechtliche Beurteilung:

A. PREISNACHLASS FÜR SCHULFOTOS

Im vorliegenden Fall ist zu klären, ob - so die Bf. - die Schule von der Bf. die Schulfotos aufgrund eines Kommissionsgeschäfts im eigenen Namen auf fremde Rechnung erworben und sodann an die Eltern weiter verkauft hat oder aber - so das Finanzamt - die Schule nur (im fremden Namen und auf fremde Rechnung) als Organisatorin und mit dem Inkasso, der Abwicklung und Verteilung der Fotos Betraute - allenfalls als „Vermittlerin“ - tätig wurde und die Lieferung zwischen der Bf. und den Eltern/Schülern zustande gekommen ist.

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß **§ 1 Abs. 1 Z. 1 erster Satz UStG 1994** die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß **§ 3 Abs. 1 UStG 1994** sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Beim Kommissionsgeschäft liegt gemäß **§ 3 Abs. 3 UStG 1994** zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt die Lieferung des Kommittenten erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt.

Im gegenständlichen Fall gibt es bezüglich der Beziehung Schule - Eltern/Schüler keine Anhaltspunkte, die darauf schließen lassen, dass zwischen den Eltern und der Schule eine Einkaufskommission vereinbart worden wäre, d. h. die Schule Kommissionärin der Eltern/Schüler gewesen wäre. Denn dann hätte die Schule an die Eltern eine Rechnung legen müssen, in der sie ihren „Einkaufspreis“ beim Fotografen, d. h. also bezogen auf unseren Fall den zwischen der Bf. und der Schule vereinbarten Abnahmepreis abzüglich des Preisnachlasses, zuzüglich der ihr zustehenden „Provision“ - hier den Preisnachlass des Fotografen - in Rechnung stellen müssen. Solche Abläufe lagen hier aber nicht vor.

Aufgrund der Preisvereinbarungen und der Vereinbarung mit dem BRG 1 kann der vorliegende Fall nur unter der zwischen der Bf. und der Schule allenfalls möglichen Verkaufskommission geprüft werden.

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, was grundsätzlich unabhängig davon gilt, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder - wie etwa der Kommissionär - auf fremde Rechnung tätig wird. Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird. Für die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Anerkennung eines Agenturverhältnisses kommt dem Außenverhältnis entscheidende Bedeutung zu, was nur dann nicht gilt, wenn das Auftreten nach Außen eine Falschdeklaration darstellt, weil der Auftretende Risiko und Chancen der unternehmerischen Tätigkeit in Wahrheit selbst trägt, sodass er sich die Zurechnung der Leistungserbringung an ihn auch dann gefallen lassen muss, wenn er vorgibt, in fremdem Namen zu handeln (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.06. 1972, 1452/70, 1029, 1030/72, vom 07.02. 1974, 1467/73, vom 17.09. 1990, 89/15/0070, Slg.Nr. 6.532/F, sowie vom 31.01.2001, 97/13/0066) [VwGH vom 31.07.2002. 98/13/0223].

Die Regelung des § 3 Abs. 3 UStG 1994 bedeutet,

- dass bei der Verkaufskommission der Kommittent nicht an den Dritten, sondern an den Kommissionär liefert,
- dass bei der Verkaufskommission der Kommissionär die Verfügungsmacht erhält und daher selbst weiterliefert.

Das UStG erläutert den Begriff der Kommission nicht. Unternehmensrechtlich ist Kommissionär, wer es übernimmt, gewerbsmäßig Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen (Kommittenten) im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen (§ 383 UGB). Der Begriff des Kommissionsgeschäfts geht jedoch darüber hinaus und umfasst alle Handelsgeschäfte, die ein Kaufmann im eigenen Namen für fremde Rechnung abschließt (Hämmerle/Wünsch, Handelsrecht III3, 263). Teleologisch ist es nicht berechtigt, die Regel des § 3 Abs. 3 streng auf Kommissionsgeschäfte iSd Unternehmensrechtes zu beschränken. Es wäre sachfremd, vergleichbare Geschäfte, bei denen etwa der Kommissionär nicht gewerbsmäßig tätig ist, aber zivilrechtlich eine gleiche Position besitzt, uStL anders zu behandeln. Auch aus unionsrechtlicher Sicht ist davon auszugehen, dass der Begriff der Einkaufs- und Verkaufskommission (vgl. Art 14 Abs. 2 MWSt-RL) in einem weiten Sinn zu verstehen ist und nicht durch nationales Unternehmensrecht determiniert wird. Zur Anwendung des § 3 Abs. 3 auf Kommissionsagenten und Franchisenehmer vgl. Birkenfeld, UR 2006, 80.

Obwohl zivilrechtlich ein Auftragsverhältnis vorliegt (Hämmerle/Wünsch, aaO 265) und auch wirtschaftlich eher eine sonstige Leistung anzunehmen ist, ist nach § 3 Abs. 3 **zwischen Kommissionär und Kommittenten stets eine Lieferung anzunehmen.**

Bei der Verkaufskommission erwirbt daher der Kommissionär vom Kommittenten für sein Unternehmen und liefert selbst weiter. ...

Erbringt der Kommissionär Nebenleistungen (Lagerung, Werbung, Wartung) und sind diese durch die Provision abgedeckt, gehen sie ebenfalls in der Lieferung auf. Der Kommissionär hat in allen Fällen das volle Entgelt zu versteuern, obwohl er für seine Leistung(en) letztlich nur eine Provision erhält.

Im Fall einer Verkaufskommission versteuert der Kommittent nicht den vollen Verkaufserlös, sondern den um die für die Tätigkeit des Kommissionärs angefallenen Geschäftskosten gekürzten Erlös. § 3 Abs. 3 enthält damit auch eine spezielle, vom Verbot des Abzugs von Geschäftskosten abweichende Entgeltregelung (Schön, UR 1988, 1 [4]). Die Fiktion hat keine steuerliche Belastungswirkung, wenn alle Beteiligten Unternehmer sind. Sie ist jedoch von Bedeutung für den Leistungsort und für Steuerbefreiungen (zB Ausfuhrlieferung). Belastungswirkungen ergeben sich, wenn Kommissionäre in Kaufverträge zwischen Nichtunternehmern eingeschaltet werden. Hier ist die Agentur, bei der nur die Provision mit USt belastet wird, uStL vorzuziehen.

Zu den Steuerfolgen im Einzelnen: ...

Verkaufskommission (Ausgangsfall):

Der Kommissionär hat um 100 zu verkaufen und bekommt eine Provision von 10 % des Verkaufspreises): Der Kommissionär hat 100 zu versteuern, auch wenn er nur die Provision erhält, kann aber die vom Kommittenten in Rechnung gestellte USt als Vorsteuer abziehen. Der Kommittent hat nach hA nur 90 zu versteuern; die Provision wird nicht als Entgelt für eine sonstige Leistung des Kommissionärs betrachtet (diese ist in der Lieferung aufgegangen; s oben), sondern als Minderung des Kaufpreises für die Lieferung (Nieskens in R/D/F/G § 3 Anm 2339; P/M § 1 Abs 1 Nr 1 Rz 143). ... (siehe Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar, Rz. 77 ff. zu § 3 UStG).

Der **Vermittler (Agent) im uStL Sinn** ist, wer einen Leistungsaustausch zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten herbeiführt. Der Vermittler hat mit dem Kommissionär gemeinsam, dass er im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeitet; er unterscheidet sich vom Kommissionär dadurch, dass er auch nach außen in fremdem Namen auftritt (VwGH 17.9.1990, 89/15/0070, ÖStZB 1991, 243). Zivilrechtlich kann der Vermittler sowohl Stellvertreter einer Vertragspartei sein (zB der Handelsvertreter mit Abschlussvollmacht) als auch bloßer Abschlussmittler, der lediglich seinem Auftraggeber Abschlussgelegenheiten nachweist, aber beim Abschluss selbst nicht auftritt. ...

Folgen: Der Vermittler führt zwar einen Leistungsaustausch zwischen anderen herbei, steht aber selbst außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches. Die vermittelte Leistung ist ihm uStL nicht zuzurechnen. Seine eigene Leistung ist eine sonstige Leistung

(Vermittlung, Vertretung) und unter den allgemeinen Bedingungen (Nachhaltigkeit, Selbständigkeit, Entgeltlichkeit etc) steuerbar. Wer der Empfänger dieser Leistung ist, ergibt sich aus dem Auftragsverhältnis. Bemessungsgrundlage ist das für diese Leistung vereinbarte bzw. erhaltene Entgelt (Provision).

Auftreten im fremden Namen bedeutet, dass dem Dritten erkennbar sein muss, dass der Agent die Leistung nicht selbst erbringen, sondern lediglich vermitteln will. Die Bekanntgabe des Namens des Auftraggebers ist weder erforderlich noch ausreichend (glA Nieskens in R/D/F/G § 3 Anm 2282 „Second-Hand-Umsätze“). Die Abgrenzung zum Eigengeschäft bzw. Kommissionsgeschäft macht es notwendig, besonderen Wert auf das Außenverhältnis, das Auftreten im fremden Namen zu legen. Auch wer nach den Vereinbarungen im Innenverhältnis als Vermittler anzusehen ist, wird ustl wie ein Eigenhändler bzw. Kommissionär behandelt, wenn er nach außen im eigenen Namen auftritt bzw. das Auftreten im fremden Namen nicht deutlich zu erkennen gibt (stRsp, zB VwGH 13.1.1972, 1088/70, ÖStZB 159 = Slg 4328 F; 28.6.1972, 1452/70, ÖStZB 1973, 21; 15.1.1990, 87/15/0157, ÖStZB 386; 27.4.1994, 94/13/0023, ÖStZB 1995, 134; 31.1.2001, 97/13/0066, ÖStZB 2002, 118; 31.7.2002, 98/13/0223, ÖStZB 2003, 84; 25.1.2006, 2002/13/0199, ÖStZB 410).

In Widerspruch dazu ist nach VwGH 22.10.1991, 91/14/0034, ÖStZB 1992, 361 bei Geschäften des täglichen Lebens in Übereinstimmung mit dem Zivilrecht vom Offenlegungsgrundsatz abzusehen und das Geschäft dem materiell Betroffenen - dem, „den es angeht“ - zuzurechnen (der die Gerichtskostenmarken einkaufende Rechtsanwalt ist damit als Vermittler anzusehen). Die Entscheidung ist mit der traditionellen Agenturjudikatur nicht vereinbar.

Auf das Außenverhältnis wird insbesondere in der sog. Ladenrechtsprechung abgestellt (hiezu § 1 Tz 274). Andererseits gilt nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis:

- ... Eine Einschaltung in den Leistungsaustausch wird daher angenommen
- bei Vereinbarung von Fixpreisen: der „Vermittler“ darf Mehrerlöse behalten (vgl. VwGH 15.11.1973, 654/73, ÖStZB 1974, 124)
- bei „Minusgeschäften“ (der Verkaufserlös liegt unter dem Erwerbspreis), weil der „Vermittler“ hier unternehmerisches Risiko trägt (s a AÖF 75/1961; AÖF 318/1994)
- bei Übernahme der Gewährleistung („Garantie“; K/S/W § 3 Anm 306)
- ...

Unschädlich sind hingegen

- die Übernahme des Inkassorisikos
- „Nullgeschäfte“, bei denen der Verkaufserlös dem Erwerbspreis entspricht, der Vermittler somit auf seine Provision verzichtet (P/M § 1 Abs 1 Nr 1 Rz 209; Zehetner, ÖStZ 1992, 243)

- die Durchführung von Reparaturen im Auftrag oder zumindest mit Einwilligung des Verkäufers oder Käufers, wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (BMF-Erlass 26.5.1992 lt. Zehetner, ÖStZ 1992, 243).

Unschädlich ist auch die Einschaltung des Agenten in die tatsächliche Abwicklung des Leistungsaustausches: er kann sowohl bei der Verschaffung der Verfügungsmacht am Gegenstand als auch bei der Entgeltsberichtigung mitwirken. Wenn § 4 anordnet, dass Beträge, die in fremdem Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt und verausgabt werden, nicht anzusetzen sind, so ist dies logische Konsequenz dieses Gedankens (siehe Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar, Rz. 77 ff. zu § 3 UStG).

Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob die Bf. an die Schule eine Lieferung iSd § 3 Abs. 1 UStG ausgeführt hat, ihr somit die **Verfügungsmacht** an den (mit Sammelrechnung) an die Schule fakturierten Fotos verschafft hat oder ob der Leistungsaustausch zwischen der Bf. und den Schülern/Eltern zustande gekommen ist.

Wie das **BFG in seinem Erkenntnis vom 07.07.2016, GZ. RV/7101047/2011**, ausführte, ist der Begriff der Verschaffung der Verfügungsmacht ein dem Umsatzsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der nach dem Sinn und Zweck des UStG auszulegen ist (vgl. Flückiger in Schwarz/Widmann/Radeisen, dUStG, § 3 Abs 1 Rz 130).

Damit eine Lieferung zustande kommt, muss der Unternehmer **den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen**. Eigentum am Liefergegenstand ist nicht erforderlich (vgl. Achatz/Ruppe UStG4 § 3 Tz 31). Wer keine Verfügungsmacht besitzt, kann keine Lieferung tätigen und ist kein Abnehmer (vgl. EuGH 6.2.2003 C-185/01 "Auto Lease Holland BV").

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es für die Verfügungsbefähigung ausreichend und auch erforderlich, dass der Verfügungsberechtigte über den Nutzen des Gegenstands frei disponieren, das heißt, ihn veräußern, belasten und ähnliches mehr kann (vgl. VwGH 3.7.1980, 1289/77).

Die bloße Einräumung von Gebrauchs- und Nutzungsrechten führt demgegenüber nicht zur Verschaffung der Verfügungsmacht. Der Unternehmer muss dem Abnehmer Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes zuwenden (vgl. BFH 7.5.1987, BStBl II 582, VwGH 20.3.2002, 99/15/0041).

Anhaltspunkte dafür bieten die zwischen den Leistungsaustauschpartnern geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung (vgl. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG² § 3 Rz 50). Erforderlich ist zusätzlich zum Übergang der wirtschaftlichen Substanz vom Leistenden auf den Leistungsempfänger, **dass dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist** (VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095).

Grundsätzlich sind Lieferungen in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird.

Lässt sich ein Unternehmer bei der Abwicklung eines Liefergeschäftes durch einen selbständigen Dritten vertreten, und soll dieser im eigenen Namen auftreten, wird er selbst

aus dem Schuldverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt und verpflichtet. Handelt der Dritte überdies für eigene Rechnung, indem er allein ein Risiko im Hinblick auf die Preisgestaltung, die Mängelhaftung, den zufälligen Untergang der Sache trägt, bringt der Dritte damit nach außen hin deutlich zum Ausdruck, dass er für sich selbst handelt und die Lieferung an den Abnehmer ausführt.

Der **Gefahrenübergang** ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für sich allein nicht ausschlaggebend, hat aber Bedeutung im Rahmen der übrigen Umstände; maßgebend ist, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - beurteilt nach der Verkehrsauffassung - die Verfügungsbefugnis auf den Abnehmer übergegangen ist (VwGH 27.2.2002, 2000/13/0095, Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG² § 3 Rz 53).

Nach dem Unionsrecht gilt als Lieferung eines Gegenstandes die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (vgl. Art. 14 Abs. 1 MwStSyst-RL). Die Lieferung erfasst nach der EuGH-Rechtsprechung auch jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei, wodurch eine andere Partei ermächtigt wird, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (EuGH 29.3.2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, EuGH 15.12.2005, C-63/04, Centralan Property Ltd). Ob diese Befähigung im Einzelfall übertragen wurde ist vom nationalen Gericht anhand des gegebenen Sachverhaltes festzustellen (EuGH 8.2.1990, C-320/88 "Shipping an forwarding Enterprise").

Der Richtlinienbegriff der Verfügungsmacht knüpft somit mehr wirtschaftlich als juristisch an die Möglichkeit des Empfängers der Lieferung an, den Gegenstand zu nutzen (vgl. Kettisch, Reihengeschäfte, in SWK 23-24/2015, 1036). Auf die Eigentumsübertragung kommt es gleichfalls nach der Rechtsprechung des EuGH nicht an (EuGH 8.2.1990, C-320/88 "Shipping an forwarding Enterprise"). Auch nach VwGH bezieht sich die Formulierung "Übertragung der Befähigung wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen" nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei, die die andere ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch wie ein Eigentümer zu verfügen (VwGH 17.4.2008, 2005/15/0098, vgl. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG² § 3 Rz 49).

Der EuGH beurteilt die Übertragung der Verfügungsmacht eines Gegenstandes danach, ob die mit der Ware verbundenen Chancen und Risiken auf den Unternehmer übergegangen sind (EuGH 16.2.2012, Eon Aset, C-118/11).

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen kommt der Gefahrtragung im Rahmen der übrigen Umstände des konkreten Falles jedenfalls entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Sie muss als starkes Indiz für eine eigen tümerähnliche Position und damit für die Lage der Verfügungsmacht verstanden werden (vgl. Kettisch, Reihengeschäfte, in SWK 23-24/2015, 1036).

Das BFG erachtete dies auch nicht der nachfolgend angeführten Rechtsprechung des VwGH entgegen stehend, nach der die Gefahrtragung jedenfalls Bedeutung im

Rahmen der übrigen Umstände eines Falles hat, und im Ergebnis die Verschaffung der Verfügungsmacht auf den Abnehmer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen ist. Der **VwGH** forderte im **Erkenntnis vom 27.2.2015, 2011/13/0098**, in dem die Unternehmereigenschaft der Gastgeberin einer Tupperware-Party zu beurteilen war, zu einem mit dem Beschwerdefall vergleichbaren Sachverhalt Feststellungen darüber, wie sich die Gastgeberinnen ihre Rolle anhand von in den Streitjahren vorhandenen Werbematerialien vorstellen mussten, als es zur Unterfertigung dieser Erklärungen kam.

Diesbezüglich lagen in dem dortigen Fall lediglich eine von der Gastgeberin unterschriebene Sammelbestellung, die an die Bf. gerichtet war und eine auf Grund dieser Bestellung von der Bf. ausgestellte und an die Gastgeberin adressierte Rechnung vor, in der die Gastgeberin auf einer vorgefertigten Übernahmebestätigung handschriftlich unterzeichnete, die Rechnung der Bf., die Honorarnote der Beraterin und die Warenlieferung erhalten zu haben.

Aus diesen Unterlagen gehen allerdings weder allgemeine Liefer- und Verkaufsbedingungen noch Regelungen über eine Gefahrtragung beziehungsweise wie im Gewährleistungsfall vorzugehen war, hervor. Dem Ergebnis der Nachschau folgend existieren keine weiteren Unterlagen, über deren Inhalt Feststellungen getroffen werden konnten. Gerade aber den Inhalt solcher schriftlicher Vereinbarungen und nach außen gerichteter Werbematerialien erachtete der VwGH als ein wichtiges Indiz für die Klärung der Tatsachenfrage, ob die Gastgeberin nach den Prinzipien eines Eigenhandels aus dem zwischen ihr und der Bf. behaupteten Leistungsaustausch auch tatsächlich berechtigt und verpflichtet worden ist. Das Fehlen dieser Unterlagen im Zusammenhang mit der von der Außenprüfung getroffenen Feststellung, wie bei Produktmängel tatsächlich vorgegangen wurde, führt zu dem Schluss, dass der Gastgeberin umsatzsteuerrechtlich nicht die Verfügungsmacht an den Waren verschafft worden ist.

Nun zum vorliegenden Fall:

Die Bf. hat in der Beschwerde der Ansicht des Finanzamtes, dass die Schule nur „Handlangerin“ der Bf. sei, eingewendet: „... *Selbstverständlich kaufe die Schule die Fotos und könnte sie weiter verkaufen*“. Diese Ausführungen gehen in Richtung „Eigenhändlerin“, wofür es aber für das BFG keinerlei Anhaltspunkte gibt, dass die Schule als „Fotohändlerin“ aufgetreten wäre.

Jedenfalls aber behauptet die Bf., dass der Verkauf der Fotos auf Basis eines Kommissionsgeschäftes erfolgt wäre. Es ist jetzt zu prüfen, ob die Schule im eigenen Namen aufgetreten ist und „Abnehmerin“ der Fotos wurde:

Vorauszuschicken ist, dass im Falle des im Beschwerdezeitraum vereinzelt vorgekommenen "langen Zahlungsweges" die Schule bzw. die Schüler/Eltern der Bf. das GESAMTE von den Schülern/Eltern für die Fotos bezahlte Geld mit Erlagschein überwiesen haben. In weiterer Folge hat die Bf. an die Schule eine Provision gezahlt bzw.

an sie überwiesen. In diesem Fall hat die Bf. das GESAMTE von den Eltern/Schülern bezahlte Entgelt der Umsatzsteuer unterworfen.

Strittig ist nun die Frage der Höhe der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage im Fall des "kurzen Zahlungsweges", bei dem die Schule das Inkasso übernommen und sich einen Preisnachlass einbehalten hat.

Betrachtet man die Vereinbarungen und tatsächlichen Abläufe, so zeigt sich zu den einzelnen zu beurteilenden Kriterien folgendes Bild:

Zustandekommen und Abschluss der Verträge:

Die Bf. behauptet, die Verträge mit der Schule bloß mündlich geschlossen zu haben. Sie hat es jedoch unterlassen, den gesamten Inhalt der mit den einzelnen Schulen getroffenen mündlichen Vereinbarungen bekannt zu geben.

Dem BFG liegt lediglich eine einzige schriftliche Vereinbarung mit dem BRG 1 vor. Die Bf. führte ins Treffen, dass die Vereinbarung eines Prozentsatzes anstatt eines Fixbetrages üblich war. Dass die (mündlichen) Vereinbarungen in den übrigen Punkten mit den Schulen einen in anderen Punkten abweichenden Inhalt gehabt hätten, hat die Bf. nicht dargetan. Daher geht das BFG davon aus, dass auch die anderen Verträge mit den Schulen einen gleichen oder ähnlichen Inhalt hatten und allenfalls Abweichungen hinsichtlich der Höhe der „Provision“ bestanden.

Beide Parteien gehen davon aus, dass ein Vertrag über die Lieferung von Fotos - an wen, sei noch dahingestellt, - erst mit der Abnahme eines Fotos zustande gekommen ist.

Wenn auch in der schriftlichen Vereinbarung festgehalten ist, dass die Fotograf/innen die Anzahl der Fotos in die Klassenliste eintragen haben, so gehen beide Parteien angesichts der Angaben der Bf. davon aus, dass faktisch das Bestellen und Verteilen der Fotos sowie das Einsammeln des Geldes die damit in der Schule befassten Personen im „Schneeballsystem“ durchgeführt haben. Die Vereinbarung mit dem BRG 1, wonach die Eintragungen in die KL von den Fotograf/innen vorgenommen werden sollte, spricht nicht für die Behauptung der Bf., dass sie „von vornherein“ bestimmte Aufgaben der Schule übertragen hätte.

Wer bestimmte welchen Preis für die Fotos?

Unterschiedliche Auffassung besteht darüber, welchen Preis die Bf. für die Fotos festgelegt hat. Jedenfalls hat der Geschäftsführer - so die Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.04.2016, Pkt. 1.1. - den „Standardpreis“ bestimmt. Wenn nun die steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung ausführte, die Bf. habe - dokumentiert in den beiden vorgelegten Angeboten - nur festgelegt, was sie von der Schule haben wollte, und habe die Schule selbst bestimmen können, was sie mit dem Nachlass mache, so ist dem Folgendes zu entgegnen:

Mangels Bekanntgabe des vollständigen Inhalts der Verträge ist der konkrete Inhalt der mit den im Angebot genannten und anderen Schulen nicht offen gelegt.

Mag auch im Falle der Verkaufskommission der „Endabnehmerpreis“ durch die Bf. bestimmt sein, so hat das BFG aber angesichts der vom Wortlaut her klaren Ausführungen in der Vereinbarung mit dem BRG 1 - „... *Das angebotene Fotoset kostet € 8,50*“, „*Das Klassenfoto allein kostet € 2,50*“ - keinen Zweifel, dass die Bf. den „Endabnehmerpreis“ festlegte, also was die Eltern für die Fotos zu zahlen hatten. Hätte die Bf. tatsächlich nur den um den Nachlass verminderten Preis haben wollen, so hätte sie nur diesen um den Nachlass verminderten Preis mit der Schule vereinbaren müssen. Zu welchem Preis dann die Schule die Fotos weiter gegeben hätte, wäre für die Bf. ohne Belang gewesen.

Bei der Vereinbarung mit dem BRG 1 waren Vertragspartner die Bf. und die Schule. Bei der in der mündlichen Verhandlung ins Treffen geführten Vereinbarung mit dem BORG Ort3 haben „*Schule und Schülervertretung*“ einen „*Setpreis von € 11,00 und Nachlass von € 2,00, Preis für das vereinbarte Paket € 9,00*“ ausgehandelt. Die Umstände sprechen dafür, dass in diesem Fall der Schule kein Rabatt verblieben ist, sondern der Rabatt den Schülern/Eltern zugute gekommen ist; dass dies auch in manchen Fällen geschehen ist, hat die Bf. selbst behauptet. In diesem Fall ist der „Endabnehmerpreis“ auch nur € 9,00 gewesen.

Das Angebot an die VS2 betrifft das Innenverhältnis zwischen Schule und Bf. Der Wortlaut des Angebots spricht dafür, dass die Bf. den Endabnehmerpreis bestimmte. Aus ihm geht hervor, dass die Schule "für die telefonische Kontaktaufnahme und Festsetzung eines Termins" einen Preisnachlass von 22% bekommen sollte.

Wie bereits oben festgehalten, wurde im Falle des „langen Zahlungsweges“ mit Überweisung per Erlagschein der gesamte, von den Eltern bezahlte Betrag an die Bf. überwiesen. Also „wollte“ die Bf. grundsätzlich den Endabnehmerpreis haben. Auch wenn in den Rechnungen der Bf. an die Schule im Falle des verkürzten Zahlungsweges nur der um den der Schule gewährten Nachlass verminderte Preis ausgewiesen war, so ändert dies nichts an der Preisvorgabe des Endabnehmerpreises durch die Bf.

Auftreten der Schule im eigenen Namen?

Obigen Ausführungen folgend erfordert ein Tätigwerden im eigenen Namen, dass die Bf. der Schule die Verfügungsmacht an den Fotos verschafft hätte, sie müsste ihr Substanz, Wert und Ertrag der Fotos zuwenden und muss dies auch endgültig so gewollt sein. Die Bf. musste die Schule befähigen, im eigenen Namen gleich einem Eigentümer über die Fotos verfügen zu können, sie musste über den Nutzen der Fotos frei disponieren, d. h., ihn veräußern, belasten und ähnliches mehr können.

Der Vereinbarung mit dem BRG 1 lässt sich kein Hinweis auf ein Tätigwerden der Schule „im eigenen Namen“ entnehmen. Mangels Bekanntgabe der mündlich abgeschlossenen Vereinbarungen kann auch nicht darauf geschlossen werden, dass die Schule im eigenen Namen tätig war.

Es ist zwar richtig, dass die Rechnungen an die Schule und nicht an die einzelnen Eltern adressiert sind, und einzelne Schulen Dankesschreiben an die Bf. verfasst haben. Sowohl die Rechnung der Bf. an die Schule, als auch die Dankesschreiben der

Schule an die Bf. betreffen jedoch nur das Innenverhältnis; diese vermögen nicht ein Tätigwerden der Schule gegenüber Dritten - hier den Schülern/Eltern - im eigenen Namen zu dokumentieren.

Wenn am Elternabend gesagt wird, „*dass ein Fotograf kommt und Schulfotos machen wird*“, so kann auch daraus noch nicht ein Auftreten der Schule im eigenen Namen erblickt werden, ebenso wenig aus den vorgelegten Angeboten an die Schule.

Trotz wiederholter Thematisierung während des gesamten Verfahrens hat die Bf. keine Unterlagen vorgelegt oder Beweismittel angeboten, aus denen zu ersehen wäre, dass „die Schule“ die Fotos im eigenen Namen machte. Dass z. B. die Fotomappen die Beschriftung der Schule tragen, hat die Bf. nicht behauptet.

Anhaltspunkte dafür, dass die Schule die Fotos „veräußern, belasten und ähnliches mehr“ durfte und über sie - wenn auch auf fremde Rechnung - wie eine Eigentümerin verfügen konnte, waren im gegenständlichen Verfahren nicht zu gewinnen. Dass zusätzlich zum Übergang der wirtschaftlichen Substanz vom Leistenden auf den Leistungsempfänger „dies von den Beteiligten endgültig so gewollt ist“, lässt sich insbesondere im Hinblick auf die mit einem Kommissionsgeschäft verbundenen Konsequenzen, dass nämlich die Schule den gesamten eingesammelten Zahlungsbetrag der Eltern der Umsatzsteuer hätte unterwerfen müssen, wohl als sehr fraglich erscheinen bzw. hat die Bf. nicht behauptet, dass dies die Schulen getan hätten.

Wenn „den Schülern“ von der Bf. und nicht von der Schule eine Rückgabegarantie eingeräumt wurde, so vermag dies ein Tätigwerden der Schule im eigenen Namen nicht zu untermauern.

Garantie, Gewährleistung, Rückgaberecht:

Zumal die Bf. nicht den Inhalt der jeweiligen (mündlichen) Vereinbarungen bekannt gegeben hat, fehlt es an konkreten Angaben, was bezüglich Garantie und Gewährleistung zwischen der Schule und der Bf. vereinbart war. Dies kann daher nur an den Vorbringen und geschilderten Abläufen gemessen werden.

Die Bf. hat niemals behauptet, dass die Schule Pflichten aus allfälligen Garantie- oder Gewährleistungsansprüchen gehabt hätte, auch nicht in der mündlichen Verhandlung, in der die Rolle der Schule und ihre Aufgaben eingehend erörtert wurde.

Die in der Vereinbarung mit dem BRG 1 getroffene Regelung - „*Den Schülern wird seitens der Bf. eine Rückgabegarantie gewährt, d.h. die Schüler/innen zahlen nur, was sie wirklich nehmen.*“ - geht vielmehr in die Richtung, dass auch jegliche Garantie- und Gewährleistungsansprüche gegenüber der Bf. geltend zu machen waren. Jedenfalls gehen aus der Vereinbarung keinerlei Garantie- oder Gewährleistungsrechte der Schule hervor.

Übernahme von Verantwortung und Risiko:

Die Bf. nannte keinerlei sonstige Verantwortlichkeiten oder Risiken, die die Schule zu tragen hatte. Die Organisation des Fototermins, das Einsammeln des Geldes, das

Verteilen der Fotos und Übermitteln des Geldes und der Retourbilder an die Bf. ließen über die in der Schule Verantwortlichen ab. Dass hiefür Kosten in der Schule angefallen wären, hat die Bf. nicht behauptet. Ebenso wenig war die Schule mit Kosten belastet, die auf z. B. das Anfertigen von Abzügen entfielen (die dann womöglich letztendlich von den Eltern/Schülern nicht abgenommen wurden). Sie hatte aufgrund der Rückgabegarantie durch die Bf. kein Abnahmerisiko zu tragen und führte auch kein Risiko eines Zahlungsausfalls ins Treffen. Wären tatsächlich keine Fotos abgenommen worden, hätte sie lediglich das „Risiko“ gehabt, keine Provision zu bekommen.

Kommissionsgeschäft?

Die Prüfung der zuvor genannten Kriterien sprechen gegen das Vorliegen eines Kommissionsgeschäftes:

Kein eigentümerähnliches „Schalten und Walten“ der Schule mit den Fotos, keine Anhaltspunkte für ein Tätigwerden der Schule im eigenen Namen, keine Kostentragung, kein Risiko außer jenem des Nicht/Erhalts der Provision, keine ins Treffen geführten und verifizierten Garantie- und Gewährleistungspflichten und die von der Bf. an die Schüler/Eltern eingeräumte Rückgabegarantie sprechen nicht dafür, dass an die Schule eine „Lieferung von Fotos“ erfolgte, also die Schule „Abnehmerin“ der Fotos wurde. Es wäre an der Bf. gelegen, entsprechend klare, das Kommissionsgeschäft dokumentierende schriftliche oder mündliche Vereinbarungen zu treffen.

Hinzu kommt noch Folgendes:

Wäre die Schule Kommissionärin gewesen, so hätte sie den gesamten, von den Schülern eingesammelten Betrag - so z. B. aus der Vereinbarung mit dem BRG 1 pro Fotoset € 8,50 - der Umsatzsteuer unterwerfen müssen. Dass dies so geschehen ist, hat die Bf. nicht dargetan und haben auch die Ermittlungen des Finanzamtes keine solchen Ergebnisse gebracht. Einem allfälligen Einwand der Bf., dass die Versteuerung der Schule nicht ihre Belange betreffen, ist entgegenzuhalten, dass sie das Vorliegen eines Kommissionsgeschäftes behauptet. Angemerkt wird, dass im Falle der Versteuerung der „Endabnehmerpreise“ anzunehmen ist, dass bei einigen Schulen die für die Betriebe gewerblicher Art festgelegten Umsatzgrenzen überschritten gewesen wären. Obigen Ausführungen folgend steht die Vornahme des Inkassos und die Einbindung in die Abwicklung einer "Vermittlung" nicht entgegen, ebenso wenig, wenn die Schule den Preisnachlass an die Schüler/Eltern weiter gegeben hat.

All diese Umstände sprechen dafür, dass die Schule nicht als Kommissionärin, sondern als Organisatorin fungierte, die Fotos verteilte und das Inkasso vornahm. Im vorliegenden Fall sind für das BFG keine Anhaltspunkte zu finden, dass die Bf. irgendwelche Aufwendungen oder Risiken zu tragen hatte. Nach Prüfung der zuvor angeführten Beurteilungskriterien kommt ihr nach Ansicht des BFG nicht mehr als die Rolle einer "Vermittlerin" zu.

Sie hat für ihre Mühewaltung bzw. - so in der Vereinbarung mit dem BRG 1 - für den „organisatorischen Aufwand“ eine finanzielle Abgeltung in Form eines Fixbetrages oder -

so in dem Angebot an die VS2 - für die Terminfestsetzung einen 22%igen Preisnachlass vom „Endabnehmerpreis“ erhalten.

Es ist daher beim vorliegenden Sachverhalt nicht unbegründet, im Fall des Inkassos durch die Schule und der Einbehaltung einer "Provision" nur von einer "Verkürzung des langen Zahlungsweges" auszugehen; dies hat zur Folge, dass bei der Bf. der gesamte "Endabnehmerpreis" der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist.

Dass die Eltern nicht wissen, wer Fotograf ist bzw. sie keine Fotografen zur Auswahl bekomme, und die Bf. nicht weiß, wer die Fotos abnehmen wird, vermag angesichts der Ausführungen im Erkenntnis des BFG vom 7.7.2016, RV/7101047/2011, an der getroffenen Beurteilung nichts zu ändern.

Nach all dem Gesagten konnte dem Begehr, den Preisnachlass aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Bf. auszuscheiden, kein Erfolg beschieden sein. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2012 ist in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

B. HINZURECHNUNGEN AN HERRN B

Sachverhalt:

Es darf auf die oben festgehaltenen, im Beschwerdeverfahren getroffenen Sachverhaltsfeststellungen verwiesen werden.

Rechtliche Beurteilung:

Dem Begehr der Bf., zwei Dritteln der Hinzurechnungsbeträge aus Tz. 4-6 des Bp-Berichtes Herrn B zuzurechnen, kann von Seiten des BFG aus folgenden Gründen nicht nachgekommen werden:

Allein aus dem Umstand, dass Herrn B das Inkasso für die von ihm bearbeiteten und abgewickelten Fälle zustand, bedeutet noch nicht, dass er die von ihm vereinnahmten Beträge nicht ordnungsgemäß an Herrn A abgeführt hat. Aus dem Einwand, dass Herr B nicht nur die kassierten Beträge in einem Kuvert Herrn A übergeben, sondern diese auch auf das Bankkonto eingezahlt habe und ihm daher die im Zuge der BP festgestellten Abrechnungsdifferenzen zuzurechnen seien, so ist dies eine nicht nachgewiesene Behauptung und vermag nichts an den fehlenden konkreten Angaben zu ändern, wann dies der Fall gewesen sein soll.

Erst einen Vorfall des Juni 2013 hat die Bf. zum Anlass genommen, Herrn B - aber nur wegen € 3.611,25 - zu klagen. Bei Hinzurechnungsbeträgen von mehr als € 66.000,00 für die Jahre 2009 bis 2012 müsste sich Herr B daher rd. € 44.000,00 angeeignet haben. Die Bf. konnte nicht einmal ansatzweise sagen, wann Herr B welche Beträge für sich behalten haben soll. Es ist mit den Erfahrungen im wirtschaftlichen Leben wohl nicht im Einklang stehend, dass ein Geschäftsführer ohne jegliche Kontrollmaßnahmen über Jahre dem Entgang von Einnahmen in dieser Größenordnung „zusieht“. Auch reichen die bloß allgemein gehaltenen Angaben zur angespannten finanziellen Situation des

Herrn B nicht aus, einen Zufluss von zwei Dritteln der betroffenen Hinzurechnungsbeträge im Beschwerdezeitraum anzunehmen.

Unbestritten ermaßen basieren die Hinzurechnungen aus Tz. 4-6 auf formellen Mängeln in den Jahren 2009 bis 2012, die die Buchführung bei der Bf. betroffen haben. Die erst aufgrund eines Vorfalls im Juni 2013 nachfolgend eingeklagten € 3.611,25 waren für die Festsetzung und die Höhe des Sicherheitszuschlages nicht relevant.

Zumal die Bf. nicht nachweisen konnte, dass Herrn B zwei Dritteln der Hinzurechnungen laut Tz. 4-6 des BP-Berichts zugeflossen wären, ergeben sich bezüglich dieses Beschwerdepunktes gegenüber den angefochtenen Bescheiden keine Änderungen. In diesem Punkt ist die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2012 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 07/2013 sowie gegen die Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 als unbegründet abzuweisen.

C. HINZURECHNUNG lt. Tz. 8 des BP-Berichts

Das Finanzamt stellte die Hinzurechnung von netto € 164,79 (brutto € 197,75) im Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für 2010 außer Streit. Diese stellen nunmehr keine verdeckte Gewinnausschüttung dar. In diesem Punkt ist daher der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid 2010 Folge zu geben.

Zusammenfassend darf nun festgehalten werden:

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2012 sowie den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 07/2013 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide für 2009, 2011 und 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für 2010 ist teilweise Folge zu geben (Stattgabe betreffend Tz. 8 des BP-Berichtes).

Aufgrund des vorliegenden Erkenntnisses ändern sich für den **Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 2010** die maßgeblichen Beträge wie folgt (alle Beträge in €):

	2010
Verdeckte Gewinnausschüttung lt. BP	24.937,71
abzgl. verdeckte Gewinnaussch. lt. Tz. 8	- 164,79
	24.772,92
zuzgl. Kapitalertragsteuer, 33,33%	8.256,81
verdeckte Gewinnaussch. gesamt lt. BFG	33.029,73

D. ENDGÜLTIGE BESCHEIDERLASSUNG:

Zumal nach Ansicht der Parteien und auch des BFG die Voraussetzungen für die Vorläufigkeit der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2012 weggefallen sind, ergehen diese nunmehr endgültig. Die übrigen angefochtenen Bescheide waren bereits endgültig erlassen. Jedenfalls sollen alle angefochtenen Bescheide nunmehr endgültig erlassen sein.

E. ZULÄSSIGKEIT EINER REVISION

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall fehlen zwar die ein Kommissionsgeschäft dokumentierenden, konkreten Vereinbarungen. Daher war der Sachverhalt anhand der Abläufe im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu prüfen und verneinte das BFG das Vorliegen eines Kommissionsgeschäftes. Zumal aber die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von Preisnachlässen eines Fotografen an Schulen im Falle des hier vorliegenden verkürzten Zahlungsweges mit Inkasso der Schule in der Rechtsprechung nicht zu finden ist, wird bezüglich dieser Frage die Revision zugelassen.

Die Frage der Zurechnung an Herrn B betrifft den Tatsachenbereich bzw. die Beweiswürdigung. Somit liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Der Streitpunkt betreffend die Tz. 8 sowie die endgültige Bescheiderlassung stehen außer Streit.

Eine Revision ist folglich nur zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von Preisnachlässen der Bf. beim "verkürzten Zahlungsweg" mit Inkasso der Schule zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Dezember 2016