



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 4

GZ. RV/1070-W/02

RV/1071-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Finanz Consulting Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 24. Juli 1998 betreffend Umsatzsteuer 1993 bis 1995 sowie vom 16. Juli 1998 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1993 bis 1995 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1995 sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1993 und 1995 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1994 wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Abgaben betragen:

Umsatzsteuer:

1993	Zahllast	S 41.365,00	€ 3.006,11
1994	Überschuss	- S 357.522,00	€ 25.982,14
1995	Überschuss	- S 233.517,00	€ 16.970,34

Haftung für Kapitalertragsteuer:

1993	S 25.300,00	€ 1.838,62
1995	S 174.533,00	€ 12.683,81

## **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

### A. Allgemeines:

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11. April 1991 mit Sitz in Wien mit einem Stammkapital von S 500.000,00 gegründet. Satzungsgemäßer Betriebsgegenstand sind der Handel mit Waren aller Art, das Gastgewerbe und die Beteiligung an gleichartigen Unternehmen.

Die Bw. unterhält seit 1991 ein Geschäft zum Verkauf asiatischer Produkte (Geschäft 1) in Wien. Seit Mai 1994 betreibt sie ein weiteres Geschäft (Geschäft 2) in Wien, in welchem sie ausschließlich Produkte der Firma A-KG (Geschenkartikel aus geschliffenem Bleikristallglas) zum Verkauf anbietet. Abnehmer dieser Produkte sind überwiegend Mitglieder von Reisegruppen aus dem asiatischen Raum, welche über Vermittlung ihres Reiseleiters bei der Bw. einkaufen.

### B. Betriebsprüfung:

Bei der Bw. wurde eine die Jahre 1993 bis 1995 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde ua. festgestellt:

#### 1. Schätzungsbefugnis (Tz 17 des BP-Berichtes):

Nach Ansicht der BP liegen folgende Mängel der Buchführung vor, welche den Formvorschriften des § 131 BAO widersprechen, sodass die Vermutung der ordnungsmäßigen Buchführung nicht gegeben ist:

*Keine Trennung der Erlöse (gemeint: in Umsätze zu) 10 und 20 %*

*Kassafehlbeträge*

*kein Kassaabschluß am Monatsende*

*keine handschriftlichen Originalinventuren*

*VISA-Abrechnungen sind in Kassalösung vorhanden*

*Fehlen der Belege für den Zeitraum November bis Dezember 1993*

*Umsatzdifferenzen bei stichprobenartiger Überprüfung*

Zu den einzelnen von der BP aufgelisteten Buchführungsmängeln ergibt sich aus dem

Arbeitsbogen der BP bzw. dem Vorbringen der Bw:

*Keine Trennung der Erlöse (gemeint: in Umsätze zu) 10 und 20 %:*

Die Bw. gab in ihren Umsatzsteuererklärungen 1993 bis 1995 Umsätze zum Normalsteuersatz und steuerfreie Umsätze, aber keine Umsätze zum ermäßigten Steuersatz an. Aufzeichnungen, aus denen eine Aufteilung der Umsätze nach Steuersätzen ersichtlich wäre, sind nicht vorhanden.

*Kassafehlbeträge, kein Kassaabschluß am Monatsende:*

In den Kassenberichten der Jahre 1993 bis 1995 (AB S. 192 ff) werden die Ein- und Ausgänge fortlaufend angeführt; Kassaabschlüsse werden rechnerisch am Ende jedes Kontoblattes sowie am Jahresende, jedoch nicht zum jeweiligen Monatsende durchgeführt. Aus der Saldensumme einzelner Kontenblätter ergeben sich folgende Kassafehlbeträge:

8.6.1993	- S 4.510,11
11.9.1993	- S 2.011,57
9.7.1995	- S 94.498,25

*Keine handschriftlichen Originalinventuren:*

Laut schriftlicher Erklärung des Geschäftsführers der Bw. wurde eine Lagerbuchhaltung erst ab Ende März 1995 geführt (AB S. 166). Bis zu diesem Zeitpunkt müssten daher händisch ermittelte Inventurlisten vorhanden sein.

Auch im Berufungsverfahren wurden nur Inventare zum 31.12.1993, 1994 und 1995, jedoch keine dazugehörenden Grundaufzeichnungen vorgelegt.

Andererseits befindet sich im AB der BP auf S. 45 der Vermerk: "Inventuren: händische vorhanden".

*VISA-Abrechnungen sind in Kassalösung vorhanden:*

Auf S. 231 des AB befindet sich die Kopie eines Bankkontoauszuges, wonach ein Kreditkartenunternehmen den Betrag zweier mit Kreditkarte bezahlter Rechnungen in Höhe von S 5.834,04 abzüglich Disagio iHv S 294,04, d.s. S 5.539,96 am 20.6.1995 an die Bw. überwiesen hat. Die BP hat dazu vermerkt:

*Verkaufsbelege vom 16.6.95 5.834,- 2 Belege*

*Verbuchung: CA 88 vom 20.6.95*

*Kreditkarten 2710/ CA-BV 2800*

*in Lösung vom 16.6.95 enthalten*

*Fehlen der (Kassa-)Belege für den Zeitraum November bis Dezember 1993:*

Im BP-Verfahren wurden diese Belege nicht vorgelegt.

*Umsatzdifferenzen (Tz 19 des BP-Berichtes):*

Die Umsätze aus dem Verkauf von Produkten der A-KG im Geschäft 2 machten ab Mai 1994 den Hauptteil der Umsätze der Bw. aus. Der überwiegende Teil dieser Umsätze wurde als steuerfreie Ausfuhrlieferung im Touristenexport deklariert.

Die BP nahm stichprobenweise Überprüfungen vor, indem sie zu den Stichtagen 30.1., 5.2., 29.4., 1.6. und 29.10.1995 die Tageslosungen für das Geschäft 2 laut Kassabericht mit der Summe der steuerfreien Ausfuhrerlöse, wie sie sich aus den für Rechnungen vom 30.1., 5.2., 29.4., 1.6. und 29.10.1995 ausgestellten Ausfuhrbescheinigungen gemäß Verordnung vom 16.12.1988, BGBl. 725/1988 (U 34-Formulare = "Tax-Free-Checks") ergibt, verglich.

Dabei stellte sich heraus, dass die Tageslosungen laut Kassabericht zu einzelnen Stichtagen betragsmäßig geringer waren als die Summe der steuerfreien Ausfuhrerlöse laut U 34-Formularen (Fettdruck):

Datum	Kassa	U 34	Differenz
<b>30.1.</b>	<b>0</b>	<b>S 115.021,00</b>	<b>S 115.021,00</b>
5.2.	S 13.089,00	S 13.089,00	S 0,00
<b>29.4.</b>	<b>S 9.902,00</b>	<b>S 16.326,00</b>	<b>S 6.424,00</b>
<b>1.6.</b>	<b>S 9.819,00</b>	<b>S 9.860,00</b>	<b>S 0,00</b>
29.10.	S 27.187,00	S 27.187,00	S 0,00
Summe	S 59.997,00	S 181.483,00	S 121.486,00

Infolge der angeführten Buchhaltungsmängel war nach Ansicht der BP gemäß § 184 BAO die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gegeben.

## 2. Umsatzermittlung der BP (Tz 19 des BP-Berichtes):

Aufgrund oben genannter "Umsatzdifferenzen" ging die BP davon aus, dass Umsatzverkürzungen vorlagen. Die Umsätze 1993 bis 1995 wurden daher im Schätzungsweg ermittelt.

Dabei wurde unter der Annahme, "dass es sich bei der Probe vom 30.1.1995 um keinen Regelfall handelt", die Tageslösung von S 115.021,00 zwar abgerundet mit S 115.000,00 dem erklärten Umsatz des Jahres 1995 hinzugerechnet, jedoch bei der Berechnung des Umsatzverkürzungsfaktors außer Ansatz gelassen. Der so ermittelte Umsatzverkürzungsfaktor von 1,10 wurde auf die erklärten Umsätze angewandt. Die Umsatzzuschätzungen wurden je zur Hälfte den dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsätzen und den steuerfreien Ausfuhrumsätzen zugerechnet.

Umsätze	1993	1994	1995
Umsätze laut Erklärung (1995: laut Erstbescheid)	S 686.659,93	S 2.449.879,13	S 4.581.842,66

---

Faktor 1,1 (gerundet)	S 69.000,00	S 245.000,00	S 458.000,00
Erlösdifferenz 30.1.1995 (steuerfrei)			S 115.000,00
Umsatzzuschätzung:	S 69.000,00	S 245.000,00	S 573.000,00
davon			
Umsätze zu 20 %	S 34.500,00	S 122.500,00	S 229.000,00
Umsätze zu 0 %	S 34.500,00	S 122.500,00	S 344.000,00
20% Umsatzsteuer	S 6.900,00	S 24.500,00	S 45.800,00

### 3. Vorsteuer für Vermittlungsprovisionen (Tz 18 des BP-Berichtes):

Die Bw. leistete ab 1994 Provisionszahlungen an Reiseleiter für die Vermittlung von Einkäufen, welche asiatische Reisegruppen im Geschäft 2 der Bw. tätigten. In der Umsatzsteuererklärung 1994 wies die Bw. für nachstehende Provisionsaufwendungen Vorsteuer aus (vgl. AB S. 51,92,93):

Grundlage	Provision netto	Vorsteuer (20 %)
Wareneinsatzkonto	S 166.755,00	S 33.351,00
Kassabeleg 289 vom 30.1.1994	S 110.396,67	S 22.079,23
Kassabeleg 306 vom 30.12.1994	S 15.117,50	S 3.023,50

Die Vorsteuer in Summe von S 58.453,83 wurde von der BP mit folgender Begründung als nicht abzugsfähig beurteilt:

Von der Bw. sei für das Jahr 1995 "die Kleinunternehmerregelung in Anwendung gebracht" worden. Die BP "hole diese für das Jahr 1994 nach".

### 4. Haftung für Kapitalertragsteuer (Tz 33):

Die Umsatzzuschätzungen laut Tz 19 wurden von der BP als kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttungen beurteilt. Unter der Annahme, dass die Kapitalertragsteuer von der Bw. getragen wird, wurden die verdeckten Gewinnausschüttungen mit 25 % (1993) bzw. 22 % (ab 1994) der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Die verdeckten Gewinnausschüttungen und die im Haftungswege einzubehaltende Kapitalertragsteuer wurden wie folgt ermittelt:

	1993	1994	1995
Umsatzzuschätzung	S 69.000,00	S 245.000,00	S 458.000,00
+ Umsatzsteuer	S 6.900,00	S 24.500,00	S 45.800,00
Summe = VGA	S 75.900,00	S 269.500,00	S 618.800,00
Kest	S 25.300,00	S 76.013,00	S 174.533,00
Bemessungsgrundlage Kest	S 101.200,00	S 345.513,00	S 793.333,00

C. Bescheide des Finanzamtes:

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren am 24. Juli 1998 folgende den Feststellungen der BP entsprechende Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1995:

Umsatzsteuer	1993	1994	1995
Gesamtbetrag der Entgelte	S 755.659,93	S 2.694.879,13	S 5.154.842,66
steuerfrei	S 35.965,00	S 1.844.766,71	S 3.182.829,00
zu versteuern mit 20 %	S 719.694,93	S 850.112,42	S 1.972.013,66
Umsatzsteuer	S 143.938,99	S 170.022,48	S 394.402,73
Vorsteuerbeträge ohne EUSt	- S 34.078,38	- S 445.784,36	S 552.905,18
Einfuhrumsatzsteuer	- S 68.496,00	- S 57.260,00	- S 75.015,00
abziehbare Vorsteuer	- S 102.574,38	- S 503.044,36	- S 627.920,18
Zahllast/Gutschrift	S 41.365,00	S 333.022,00	S 233.517,00

Mit Haftungsbescheid vom 16. Juli 1998 wurde der Bw. unter Verweis auf den BP-Bericht die Kapitalertragsteuer für den Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 in Höhe von S 275.846,00 vorgeschrieben.

D. Erstinstanzliches Berufungsverfahren:

Die Bw. erhob gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1995 und gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1993 bis 1995 mit Schriftsatz vom 25.8.1998 fristgerecht Berufung. Sie beantragte, die Kapitalertragsteuer zur Gänze aufzuheben sowie die Umsatzsteuernachzahlung neu zu berechnen. Die Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1995, worin sämtliche Umsätze dem Normalsteuersatz unterworfen wurden, stehen nach Ansicht der Bw. im Widerspruch zum Vorwurf der BP, dass in den Umsatzsteuererklärungen eine Trennung in 10 - und 20 % ige Umsätze nicht erfolgte.

Mit Berufungsergänzung vom 14.10.1998 führte die Bw. zu den einzelnen BP-Feststellungen aus:

*Fehlende Trennung der Erlöse in 10% und 20%:*

In den der Berufungsergänzung vom 14.10.1998 beiliegenden Abrechnungen der X GmbH betreffend Rückerstattung von Umsatzsteuer aufgrund von U 34-Formularen an die Bw. (Betrieb 2) vom 15.2., 28.2., 18.4., 28.4., 19.7. und 31.7.1995 sind teilweise 10% ige Umsätze

angeführt. Der steuerliche Vertreter der Bw. meint dazu, die Trennung der Erlöse sei, wie aus diesen "Tax-free"-Abrechnungen ersichtlich, "gegeben gewesen". Warum die Trennung der Erlöse nicht gebucht wurde, entziehe sich seiner Kenntnis.

*Kassafehlbeträge:*

Kassafehlbeträge gebe es nicht, sondern nur "irrtümlich gebuchte Umsatzaufzeichnungen" Zusammengefasst versucht die Bw. nachzuweisen, dass bei zeitlich richtiger Buchung einzelner Umsätze des Geschäfts 2 (siehe Ausführungen zu Umsatzdifferenzen) sich buchhalterisch keine "Umsatzdifferenz" ergeben hätte. Auf die Kassafehlbeträge, welche andere Stichtage als die "Umsatzdifferenzen" betreffen, geht die Bw. jedoch nicht näher ein.

*Kein Kassaabschluß am Monatsende:*

Das Kassabuch sei vom Steuerberater über EDV erstellt worden (gemeint ist offenbar: daher sei kein Kassaabschluß nötig).

*Keine handschriftlichen Inventuren:*

Es sei schwer anzunehmen, dass sämtliche in den Jahresabschlüssen 1993 bis 1995 ange setzten Inventuren bloße Schätzungen darstellen und das mit Groschenbeträgen. Richtig sei, dass sehr wohl Originalinventuren vorgelegen sind.

*Fehlen der Belege für den Zeitraum 11 und 12/1993:*

In der Beilage zur Berufungsergänzung vom 14.10.1998 wurden die Kassabelege für November und Dezember 1993 nachgereicht (Köst-Akt S. 60/95 f).

*Vorsteuer für Vermittlungsprovisionen:*

Die Vorsteuer von S 58.453,83 sei zur Gänze absetzbar und die Belege seien auch richtig mit gesondertem Umsatzsteuerausweis und richtiger Verbuchung verarbeitet worden.

*"Umsatzdifferenzen"/Umsatzzuschätzung:*

Laut Berufungsvorbringen handelt es sich bei den (von der BP angeführten) Differenzen um "tax-free-Umsätze", wo normalerweise eine Verschiebung möglich sei. Die Bw. legte der Berufungsergänzung vom 14.10.1998 monatliche Umsatzauf listungen, getrennt nach Bruttoumsätzen betreffend das Geschäft 1 und das Geschäft 2 vor.

In der Umsatzliste Jänner 1996 (händisch korrigiert: 1995) wurden beginnend ab 5.1.1995 mit händischer Korrektur (Pfeil) die Umsätze a & m dem drittfolgenden Tag zugeordnet (Köst-Akt S 262/95).

Für April 1995 wurden die Umsätze des Geschäfts 2 von der Bw. mit händischer Korrektur (Pfeil) beginnend ab 26.4.1995 dem vorangehenden Tag zugeordnet (Köst-Akt S 239/95).

Zusammengefasst erklärte die Bw. die von der BP angeführten Differenzen somit aus einer zeitlich verschobenen Erfassung der Tax-free-Umsätze, welche wie folgt richtig zu stellen sei:

Datum	Kassa lt. BP	U 34 lt. BP	Kassa (richtiggestellt)	Differenz
30.1.1995	S 0,00	S 115.021,00	S 60.097,00	+ S 54.924,00
5.2.1995	S 13.089,00	S 13.089,00	S 13.089,00	S 0,00
29.4.1995	S 9.902,00	S 16.326,00	S 59.047,00	- S 42.721,00
1.6.1995	S 9.819	S 9.860,00	S 9.819,00	+ S 41,00
19.10.1995	S 27.187,00	S 27.187,00	S 27.187,00	S 0,00

Die verbleibende Differenz zum Stichtag 30.1.1995 von S 54.924,00 zur Summe der Tax-free-Umsätze von S 115.021,00 (Tz 19 BP-Bericht) entspricht in etwa dem Betrag von S 54.910,00, der laut schriftlicher Zeugenaussage des Reiseleiters V.W. vom 22.2.1999 (siehe unten, Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 29.6.1999) von der Bw. dem Herrn R.S. anlässlich des "tax-free"-Einkaufes vom 30.1.1995 gestundet und erst am 22.3.1995 bar bezahlt worden sei.

Betreffend die bescheidmäßige Vorschreibung von Kapitalertragsteuer im Haftungswege machte die Bw. in ihrer Berufungsergänzung vom 14.10.1998 geltend, da es im Berufungszeitraum zwei handelsrechtliche Geschäftsführer gegeben habe, sei die Kapitalertragsteuer zwei Geschäftsführern zuzurechnen. Die Bw. beantragte "entsprechende neue Steuerbescheide für 1993 bis 1995".

## 2. Berufungsvorentscheidung:

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15.1.1999 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1995 und gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1993 bis 1995 als unbegründet ab. Nach Ansicht des Finanzamtes war aufgrund formal und materiell unrichtiger Buchführung die Schätzungsbefugnis der BP gegeben. Bei der Anführung der Buchhaltungsmängel habe die BP zum Teil zum Missverständnis Anlass gebende Formulierungen verwendet, insgesamt würden sich aber aus den BP-Feststellungen gravierende materielle Buchhaltungsmängel entnehmen, welche sich auch in einem materiell unrichtigen Ergebnis niedergeschlagen hätten (zB. nicht vollständige

Erfassung der Tageslosungen, Erfassung unbarer Geschäfte im Kassabuch). Der von der BP angenommene Umsatzverkürzungsfaktor von 1,1 für den Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 sei gerechtfertigt.

Die Tatsache, dass Erlöse in der Buchhaltung der Bw. nicht erfasst waren, stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung der Bw. dar, die der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen sei. Ob die gesamte Ausschüttung einem oder beiden Gesellschaftern zugeflossen ist, ergebe dabei keine Änderung der der Bw. vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer.

### 3. Vorlageantrag:

Die Bw. beantragte die Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte teilweise wiederholend aus:

Die behaupteten formellen und materiellen Mängel der Buchhaltung seien nicht gegeben:

Die fehlende Trennung von Erlösen in 10 % und 20 % - Umsätze würde nicht zu einer Erhöhung des Gesamtumsatzes führen.

Es würden keinerlei Kassafehlfälle bestehen - Bargeldbewegungen würden täglich in geeigneter Weise festgehalten. Ein Monatsabschluss sei gesetzlich nicht definiert und daher in dieser unbestimmten Weise auch nicht gefordert.

Die handschriftlichen Inventuren würden existieren, aber seien während der Betriebsprüfung und zur Schlussbesprechung nicht verlangt worden.

Kreditkartenabrechnungen seien in der Kassalösung vorhanden. Diese Vorgangsweise stelle keinen formellen oder materiellen Mangel dar. Vielmehr sei es im Schrifttum (vgl. Koller/Eitler: Praktische Einnahmen-Ausgabenrechnung, 6. Aufl. S 329) unbestritten, dass bei einheitlicher Vorgangsweise keine Bedenken bestehen, wenn Schecks, Kreditkarten, etc. wie Bargeld behandelt werden.

Die fehlenden Belege für den Zeitraum November und Dezember 1993 seien bereits (gemeint: in der Beilage zur Berufungsergänzung) übersandt worden.

Die angeblichen Umsatzdifferenzen würden materiell nicht existieren. Die BP sei anscheinend davon ausgegangen, dass die Ausstellung eines U 34 - Formulars gleichbedeutend mit einer Barzahlung am selben Tag sei. Diese Gegenüberstellung beweise nur, dass nicht alle Touristen-Exportlieferungen bar am Tag der Lieferung bezahlt wurden. Es gebe nämlich Stammkunden bzw. Stammvermittler für diese, sodass auch Waren auf Kredit an Touristen gegeben worden seien und weiterhin würden. Daraus könne nicht geschlossen werden, dass Umsätze überhaupt nicht verbucht wurden.

Die Vorsteuern für Provisionen 1994 bestünden zu Recht. Es sei die Leistung erfolgt und es würden Rechnungen existieren, welche den Bestimmungen des § 11 UStG 1972 entsprechen.

#### 4. Erstinstanzliches Vorhalteverfahren:

Mit Vorhalt vom 22.6.1999 forderte das Finanzamt die Bw. betreffend die strittigen "Umsatzziffern" auf, den Nachweis zu erbringen, dass sie, wie im Vorlageantrag angeführt, Entgelte für Touristenexporte kreditiert hat, und entsprechende Geschäftsunterlagen über diese Darlehensgeschäfte vorzulegen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 29.6.1999 legte die Bw. ein Schreiben vom 22.2.1999 vor. Darin bestätigt Herr V.W., wohnhaft in Wien, dass er am 30.1.1995 als Reiseleiter fungierte, und führt wortwörtlich aus:

*Ich besuchte mit der von mir beaufsichtigten Reisegruppe das Geschäft von der Firma Bw. (Souveniershop Geschäft 2) in der S-Strasse, Wien. Es wurden Souveniers in Wert von OS 54,910.- (vierhundertfuenfzigtausendneunhundertzehnschilling) gekauft. Insbesonders von meinem Freund Hr. R.S. Nachdem es an genugend Bargeld fehlte, bekam mein Freund aufgrund meiner Bekanntheit bei der Firma Bw. die gewünschten Taxfree Formulare.*

*Der Betrag von OS 54,910.- (vierhundertfuenfzigtausendneunhundertzehnschilling) wurde am 22-03-1995 bezahlt, womit die Kaufsumme ordnungsgemäß bezahlt wurde.*

Die BP wies in ihrer Stellungnahme vom 8.9.1999 darauf hin, dass ein Paragon in Höhe von S 54.910,00 laut Aktenlage mit Datum 30.1.1995 nicht ausgestellt wurde. Die Bw. gab dazu mit Gegenäußerung vom 24.9.1999 an, dieser Vorwurf beinhalte die Forderung, dass ein Paragon (= Barzahlungsbeleg) für einen Nichtgeldfluss ausgestellt hätte werden sollen.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

#### E. Zweitinstanzliches Berufungsverfahren:

##### 1. Ermittlungen des UFS ergaben:

*Belege November und Dezember 1993:*

Grundsätzlich erfolgte die Erfassung der Barbelege für November und Dezember 1993 (siehe Köst-Akt S. 60 ff/1995) im Kassabericht (AB S 202 - 203) in chronologischer Reihenfolge. Folgende Belege (Kassaausgänge) wurden jedoch nicht der Zeitfolge ihrer Bezahlung entsprechend erfasst (Fettdruck):

Kassabeleg	Betrag	Bezahlung	Buchung
------------	--------	-----------	---------

248	S 645,46	19.11.1993	19.11.1993
<b>249</b>	<b>S 1.132,00</b>	<b>20.9.1993</b>	<b>20.11.1993</b>
<b>250</b>	<b>S 3.000,00</b>	<b>22.9.1993</b>	<b>22.11.1993</b>
<b>251</b>	<b>S 1.000,00</b>	<b>22.9.1993</b>	<b>22.11.1993</b>
252	S 260,00	23.11.1993	23.11.1993
271	S 374,10	27.11.1993	27.11.1993
<b>272</b>	<b>S 1.200,00</b>	<b>29.9.1993</b>	<b>29.11.1993</b>
273	S 30,00	30.11.1993	30.11.1993
<b>274</b>	<b>S 2.883,00</b>	<b>2.11.1993</b>	<b>1.12.1993</b>
<b>275</b>	<b>S 10.000,00</b>	<b>27.11.1993</b>	<b>1.12.1993</b>
276	S 4.581,99	2.12.1993	2.12.1993

*Umsatzdifferenzen:*

Aus U 34-Formularen im AB der BP ist ersichtlich, dass Herr R.S. sich für tax-free-Einkäufe vom 30.1.1995 am 31.1.1995 die Umsatzsteuer am Zollamt Kleinhaugsdorf erstatten ließ (AB S. 113, 121). Es ist daher anzunehmen, dass Herr R.S. am 31.12.1995 nach Tschechien ausreiste.

## 2. Vorhalteverfahren des UFS:

Die Bw. wurde mit Vorhalt des UFS vom 16.3.2004 aufgefordert, bis zum 20.4.2004 folgende Fragen zu beantworten:

*Vermittlungsprovisionen an Reiseleiter:*

Sämtliche Rechnungen bzw. Gutschriftenbelege über die im Jahr 1994 angefallenen Provisionen waren vorzulegen. Name und Anschrift der Provisionsempfänger waren vollständig anzuführen.

***Umsatzdifferenzen:***

Zum Berufungsvorbringen, dass Herrn R.S. anlässlich eines Einkaufes vom 30.1.1995 von Souvenirs im Wert von S 54.910,00 im Geschäft 2 der Kaufpreis kreditiert worden sei, war anzuführen, ob eine oder mehrere Rechnungen im Gesamtbetrag von S 54.910,00 vorlagen.

Entsprechend der Gegenäußerung der Bw. zum Bemerkern der BP, dass ein Paragon über S 54.910,00 mit Datum 30.1.1995 nicht ausgestellt wurde, wurde die Bw. weiters aufgefordert, die Rechnung(en) vom 30.1.1995, den Barzahlungsbeleg vom 22.3.1995 und das (die) entsprechende(n) U 34-Formular(e) vorzulegen.

Darzustellen war, wie der Verkauf am 30.1.1995 und die Bezahlung des Kaufpreises am 22.3.1995 bei der Bw. verbucht wurden; die betreffenden Kontoblätter waren vorzulegen.

Anzuführen war, welche Sicherheiten - abgesehen vom Umstand, dass Herr R.S. ein Freund des Reiseleiters war - geleistet wurden.

Zu erklären war, wie Herr R.S. als Teilnehmer einer Gruppenreise am 22. März 1995 den Kaufpreis bezahlen konnte, wenn er sich laut Berufungsvorbringen Ende Jänner 1995 mit einer Reisegruppe in Wien aufhielt und – wie aus anderen U 34 - Formularen ersichtlich – bereits am 31.1.1995 aus Österreich ausreiste. Das Reiseprogramm war näher zu erläutern.

Über Ersuchen des steuerlichen Vertreters der Bw. wurde die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis 20.5.2004 erstreckt und eine vorläufige Sachverhaltszusammenfassung zur Stellungnahme übermittelt. Am 23.4.2004 wurde der Bw. weiters eine rechtliche Würdigung des Sachverhaltes zur Stellungnahme übermittelt.

Der Vorhalt blieb unbeantwortet. Auch zur vorläufigen Sachverhaltszusammenstellung und rechtlichen Würdigung durch den UFS gab die Bw. keine Stellungnahme ab.

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

A. Umsatzsteuer 1993 bis 1995:

I. Schätzungsbefugnis:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesonders dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO weiters, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die von der BP aufgeworfenen Buchführungsmängel sind wie folgt zu beurteilen:

*Kassabuchführung, Kassafehlbeträge:*

§ 131 Abs. 1 BAO bestimmt betreffend Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, unter anderem:

Z 2 Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden.

Soweit nach §§ 124 oder 125 BAO eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Z 3 Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden.

Z 5 Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Im Jahr 1993 weist die Kassabuchführung Kassafehlbeträge in Höhe von S 4.510,11 zum 8.6.1993 und von S 2.011,57 zum 11.9.1993 aus.

Die Kassabelege der Monate November und Dezember 1993 lassen eine nicht der Zeitfolge nach geordnete Erfassung von Ausgangsbelegen im Kassabuch erkennen.

Im Jahr 1995 weist die Kassabuchführung zum 9.7.1995 einen Kassafehlbetrag in Höhe von S 94.498,25 aus.

Die Bw. nahm zu diesen Feststellungen nicht Stellung. Ihre Ausführungen zum Thema "Umsatzdifferenzen" haben keinen Bezug zu den festgestellten Kassafehlbeträgen.

Weiters waren Ausfuhrumsätze vom 30.1.1995 iHv S 115.021,00 zur Gänze im Kassabuch nicht erfasst. Zur Begründung der Bw., von diesen Umsätzen sei ein Betrag von S 54.910,00 einem Stammkunden gestundet worden, ist auszuführen:

Grundsätzlich wird die Umsatzsteuererstattung bei einer Ausreise innerhalb von drei Monaten gewährt; bei einem Kauf am 30.1. wäre eine Erstattung anlässlich einer Ausreise bis zum 30.4. möglich. Im Berufungsfall wurde jedoch auf sämtlichen tax-free-Formularen betreffend Rechnungen vom 30.1. die Ausreise am 31.1.1995 bestätigt. Einige der Rechnungen sind an Herrn R.S. ausgestellt (AB S 113, 121). Herr R.S. hätte somit zur Bezahlung des Betrages von S 54.910,00 am 22.3.1995 wiederum nach Österreich einreisen müssen, was bei Teilnahme an einer Gruppenreise (Reiseleiter Herr V.W.) unglaublich erscheint.

Weiters ist es bei einer Summe von S 54.910,00 nicht fremdüblich, die Bezahlung des Kaufpreises ohne entsprechende Sicherheiten zu stunden.

Der Bw. wurden diese Bedenken des UFS im Vorhalteweg mitgeteilt. Die Bw. hat dazu trotz Fristverlängerung nicht Stellung genommen. Es wurden weder Rechnungen, Barzahlungsbelege, U 34-Formulare noch die Kontoblätter betreffend die Verbuchung dieses Verkaufes vorgelegt.

Die Argumentation der Bw., die Umsatzdifferenz vom 30.1.1995 würde teilweise durch Kreditierungen des Kaufpreises gegenüber Stammkunden entstehen, erweist sich somit als unglaublich.

An anderen Stichtagen des Jahres 1995 wurden in der Kassabuchführung geringere Tageslosungen ausgewiesen als Ausfuhrerlöse laut U 34 zu diesen Stichtagen vorliegen (sog. Umsatzdifferenzen). Mit der Begründung, es lägen betreffend den Stichtag 30.1.1995 bezüglich den Betrag von S 60.097,00 und betreffend die anderen Stichtage zur Gänze nur eine "zeitlich verschobene Erfassung von Tageslosungen" vor, gibt die Bw. selbst den Buchhaltungsmangel der nicht chronologischen Erfassung von Kassabelegen (§ 131 BAO) für 1995 erkennen.

Falls die Bw. in der Berufungsergänzung vom 14.10.1998 mit dieser "zeitlich verschobenen Erfassung von Tageslosungen" jedoch zum Ausdruck bringen will, dass lediglich systembedingt zeitliche Verschiebungen zwischen dem Ausstellungsdatum von Rechnungen und dem Datum der Umsatzsteuererstattung anlässlich der Ausreise (laut U 34) vorliegen, so bildet dies keine Erklärung für die von der BP festgestellten Umsatzdifferenzen. Denn die BP hat nicht Rechnungen mit U 34-Formularen vom gleichen Tag, sondern mit U 34-Formularen, welche sich auf diese Rechnungen beziehen, verglichen. So sind zum Stichtag 30.1.1995 im AB auf S 113 ff die Kopien sämtlicher Ausgangsrechnungen vom 30.1.1995 sowie die dazugehörenden U 34-Formulare abgelichtet. Als Datum der Ausreise und Refundierung der Umsatzsteuer ist diesfalls auf sämtlichen U 34-Formularen der 31.1.1995 vermerkt.

Somit ist zusammengefasst betreffend 1993 aufgrund von Kassafehlbeträgen und der nicht chronologischen Erfassung von Kassaausgangsbelegen, und betreffend 1995 aufgrund von Kassafehlbeträgen und weiters der fehlenden bzw. nicht chronologischen Erfassung von ganzen Tageslosungen (sog. Umsatzziffernzen) die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der Bw. gemäß § 131 BAO nicht gegeben. Es ist daher die Schätzungsbefugnis der Behörde gemäß § 184 BAO begründet.

Die übrigen von der BP angeführten Buchführungsmängel sind wie folgt zu beurteilen:

*Fehlende Trennung der Erlöse in Umsätze zu 10 und 20 % (1993 bis 1995):*

Gemäß § 18 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung (gemäß § 18 Abs. 1 UStG 1972: im Inland) Aufzeichnungen zu führen.

Gemäß § 18 Abs. 2 UStG 1994 ist der Aufzeichnungspflicht genügt, wenn

1. die vereinbarten, im Falle der Istbesteuerung die vereinnahmten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen. Die Entgelte für Umsätze, bei denen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, sind gesondert aufzuzeichnen.

Gemäß § 18 Abs. 2 UStG 1972 ist der Aufzeichnungspflicht ebenfalls genügt, wenn

1. sämtliche Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf die Steuersätze verteilen und welche Entgelte auf steuerfreie Umsätze entfallen.

Demnach sind zwar Aufzeichnungen zu führen, aus denen betreffend die steuerpflichtigen Umsätze erkennbar ist, welche Umsätze dem Normalsteuersatz bzw. ermäßigten Steuersatz unterliegen. Für nicht steuerbare sowie steuerfreie Umsätze bzw. betreffend Vorsteuern ist eine derartige Aufgliederung jedoch nicht notwendig (vgl. Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 18 Anm. 54 und 85).

Die von der Bw. laut Taxfree-Listen in den Jahren 1994 und 1995 zum ermäßigten Steuersatz getätigten Umsätze stellen steuerfreie Ausfuhrumsätze dar, für welche sie nicht verpflichtet ist, diese in ihren Aufzeichnungen nach Steuersätzen getrennt auszuweisen.

Im übrigen sind in den Inventaren der Bw. betreffend die Geschäfte 1 und 2 für den Berufungszeitraum nur Waren aufgelistet, deren Verkauf dem Normalsteuersatz unterliegt. Dass die Bw., abgesehen von steuerfreien Ausfuhrumsätzen, nur Umsätze zum Normalsteuersatz in den Umsatzsteuererklärungen auswies und auch über ihre Umsätze keine nach Steuersätzen getrennte Aufzeichnungen führte, kann ihr daher nicht als fehlende Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zum Vorwurf gemacht werden.

*Kein Kassaabschluss am Monatsende:*

Die Durchführung eines monatlichen Kassaabschlusses wäre zwar eine sinnvolle Maßnahme gewesen, um Fehler der Buchführung wie das (versehentliche) Nichtbuchen einzelner Belege rechtzeitig erkennen zu können. Da ein monatlicher Kassaabschluß jedoch nicht gesetzlich zwingend vorgesehen ist, stellt dessen Fehlen keinen Buchführungsmangel dar.

*Fehlende händische Inventur:*

Aufgrund des Vermerkes auf S. 45 des AB der BP "Inventuren: händische vorhanden" ist davon auszugehen, dass - entgegen der im BP-Bericht getroffenen Feststellung - händische Inventurlisten zum 31.12.1993, 31.12.1994 und 31.3.1995 vorhanden waren.

*Kreditkarten:*

Die Entgegennahme von Barschecks oder die Bezahlung mit Kreditkarte lösen zwar keine Bargeldbewegung aus. Es bestehen jedoch bei einheitlicher Vorgangsweise keine Bedenken, wenn die Entgegennahme von Barschecks und die Bezahlung mit Kreditkarte wie Bargeldbewegungen erfasst werden.

Die gegenständliche Erfassung von mittels Kreditkarte bezahlten Verkäufen als Barerlöse widerspricht daher nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung.

Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass in den Jahren 1993 und 1995 die Buchführung der Bw. nicht ordnungsgemäß war, sodass die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gegeben ist.

Da jedoch für das Jahr 1994 keine der von der BP angeführten Ordnungswidrigkeiten der Buchführung zutreffen, liegt für 1994 keine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde vor.

**II. Schätzungsmethode:**

Die Umsätze der Jahre 1993 und 1995 waren im Schätzungswege wie im BP-Bericht dargestellt, zu ermitteln. Für 1994 unterbleibt eine Umsatzzuschätzung.

### III. Vorsteuer für Provisionen an Reiseleiter 1994:

Die Belege für Provisionszahlungen 1994 waren im AB der BP nicht vorhanden und konnten auch im zweitinstanzlichen Abgabenverfahren nicht vorgelegt werden. Die geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 58.453,83 ist daher nicht anzuerkennen.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1995 war somit als unbegründet abzuweisen; die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 war teilweise stattzugeben. Der Bescheid war wie folgt abzuändern:

Umsatzsteuer	1994
Gesamtbetrag der Entgelte	S 2.449.879,13
steuerfrei	- S 1.722.266,71
Steuerpflichtiger Umsatz	S 727.612,42
davon zu versteuern mit 20 %	S 727.612,42
Umsatzsteuer	S 145.522,48
Vorsteuerbeträge ohne EUSt	S 445.784,36
Einfuhrumsatzsteuer	S 57.260,00
abziehbare Vorsteuer	- S 503.044,36
Überschuss (gerundet)	- S 357.522,00

### IV. Haftung für Kapitalertragsteuer:

Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen gemäß § 93 Abs. 1 in Verbindung mit § 93 Abs. 2 Z 1 a EStG 1988 der Kapitalertragsteuer, welche gemäß § 95 EStG 1988 von der Körperschaft als Schuldner der Kapitalerträge einzuheben und abzuführen ist.

Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (VwGH vom 27.4.1994, 92/13/0011, 94/13/0094).

Gegenständlich sind die Umsatzzuschätzungen der Jahre 1993 und 1995 als kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilen.

Der Einwand der Bw., da es im Berufungszeitraum zwei Geschäftsführer gegeben habe, sei die Kapitalertragsteuer beiden Geschäftsführern zuzurechnen, ist für die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer im Haftungswege unbedeutlich.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1993 und 1995 sind somit als unbegründet abzuweisen.

Da für 1994 keine Umsatzzuschätzung erfolgt, ist der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1994 stattzugeben. Der Bescheid ist aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 13. April 2005