



GZ. RV/0568-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 4. August 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Albert Ferk, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz - Stadt betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Der Bw. betreibt seit 1997 einen Zeitschriftenverlag unter der Bezeichnung „R.P.“ in Graz. Dabei handelt es sich um die Herausgabe der vierzehntägig erscheinenden Zeitschrift „R.P.“,

die neben Reiseberichten und Kochrezepten überwiegend Inserate für die Gastronomie enthält. Der Druck der Zeitschrift erfolgt in Marburg durch die Firma R.P.d.o.o., wohin die Druckaufträge nach redaktioneller Bearbeitung in Graz in Form von Offset – Filmen (Disketten) geliefert werden. Über den gesamten Leistungsinhalt (redaktionelle Tätigkeiten, Reportagen, Inseratenbetreuung, Betreuung der Abonnementen, Versand, Satz und Layout, Arbeitsvorbereitung und Korrektur) wird vom Bw. eine Rechnung unter gesonderten Ausweis der österreichischen Umsatzsteuer an das slowenische Unternehmen gelegt, welches im Jahr 1996 gegründet wurde. Nach Fertigstellung der Druckwerke werden diese dem Bw. übermittelt und über das Verlagspostamt Graz den jeweiligen Abonnenten zugesandt. Diese Rückübermittlung wird steuerlich als Wareneinkauf bzw. –lieferung behandelt. Zu 100 % Gesellschafter dieses slowenischen Unternehmens ist G.K., der bis 1997 den Verlag betrieben hat und nun beim Bw. im Angestelltenverhältnis in Graz (bis zu diesem Zeitpunkt war der Bw. bei G.K. beschäftigt) steht. An derselben Adresse betreibt dieser auch das Einzelunternehmen „R.P.“, Anzeigenwerbung.

Im Dezember 1999 wurde mit einer, die Jahre 1997 und 1998 umfassenden, Betriebsprüfung begonnen. Vor Beginn dieser Prüfung erstattete der Bw., vertreten durch seinen steuerlichen Vertreter, Selbstanzeige, weil eine am 31. Dezember 1997 ausgestellte Rechnung, welche Leistungszeiträume vom 1.1. – 31.12.1997 (S 513.914,32) und 1.1. - 31.12.1998 (S 455.261,94) betrifft, nicht schon im Jahr 1997 und 1998 umsatzsteuerlich erfasst worden ist.

Anlässlich dieser Betriebsprüfung kam es unter anderem zu folgenden, nunmehr strittigen Feststellungen:

Tz. 15 Schätzung der Bemessungsgrundlagen für Magazinerlöse gem. § 184 BAO

Auf Grund der festgestellten Mängel in der Buchhaltung lt. Tz. 14 führte dies zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen für die Magazinerlöse für die Jahre 1997 und 1998.

a) Ermittlung der Berechnungsgrundlagen anhand der vorgelegten Unterlagen

Der Abonnentenpreis für die Zeitschrift „R.P.“ beträgt S 720,00, netto S 655,00. Im Jahr 1997 gab es 20 Magazinausgaben und im Jahr 1998 waren es 22 Ausgaben.

Die Magazine wurden vom Abgabepflichtigen an folgende Firmen verkauft:

K. AG, Schweiz und Firma M., Wien

Der Verkaufspreis für ein Stück Magazin „R.P.“ beträgt wie folgt:

<i>für K.AG, Schweiz</i>	<i>1 Stück kostet SFR 2,40, das sind öS 20,00 netto</i>
<i>für Firma M, Wien</i>	<i>1 Stück kostet netto öS 15,80</i>

Im Jahr 1998 wurde ein internationaler Frachtbrief (CMR 135.240 vom 18.2.1998) samt Eingangsrechnung vom 17.2.1998 vorgefunden, dass 17.420 Stück Magazine „R.P.“ von Slowenien nach Graz wie folgt geliefert wurden:

M, Graz	5.000 Stück
„R.P.“, Graz	4.920 Stück
L, Graz	7.500 Stück
Gesamtlieferung	17.420 Stück

Im Zuge der Betriebsprüfung und nach Rücksprache mit dem Abgabepflichtigen, stellte sich heraus, dass auch Magazine „R.P.“ nach Deutschland geliefert wurden. Vom Abgabepflichtigen wurde erklärt, dass es sich hiebei um Gratislieferungen handle und daraus keine Erlöse erzielt wurden.

b) Im Prüfungszeitraum wurden insgesamt folgende Stückzahlen Magazine „R.P.“ aus Slowenien eingekauft:

1997	236.120 Stück
1998	332.340 Stück

c) Ermittlung der Magazinstückzahlen anhand des erklärten Nettoumsatzes laut Bilanz (gerundet auf 1.000 Schilling)

	1997	Stückzahlen
Zeitungsverkauf „Schweiz“ 0 %	215.000,00	10.750
Magazinverkauf „M“ 10 %	684.000,00	43.300
Erlöse ABO 10 %	885.000,00	27.000
Erklärte Nettoerlöse für 1997	1.784.000,00	81.050

	1998	Stückzahlen
Zeitungsverkauf „Schweiz“ 0 %	122.000,00	6.100

Magazinverkauf „M“ 10 %	669.000,00	42.300
Erlöse ABO 10 %	1.056.000,00	35.500
Erklärte Nettoerlöse für 1998	1.847.000,00	83.900

Berechnung:

1997: Erlöse „ABO“, netto S 885.000,00 dividiert durch Nettoabopreis von S 655,00 ergibt

1.350 Abonnentenbezieher mal 20 Magazinausgaben ergibt 27.000 Stück Magazine

1998: Erlöse „ABO“, netto S 1 056.000,00 dividiert durch Nettoabopreis von S 655,00 ergibt

1.612 Abonnentenbezieher mal 22 Magazinausgaben ergibt 35.464 Stück Magazine

(gerundet 35.500 Stück)

d) Kalkulation der Magazine „R.P.“ in Stück

	1997	1998
Gesamteinkauf Magazine lt. Tz. 15b)	236.120	332.340
Zeitungsverkauf „Schweiz“ lt. Tz. 15c)	10.750	6.100
Zwischensumme	225.370	326.240
Zeitungsverkauf „M“ lt. Tz. 15a)	100.000	110.000
Zwischensumme	125.370	216.240
Erlöse ABO lt. Tz. 15c)	27.000	35.500
Zwischensumme	98.370	180.740
Abzüglich 50 % Gratislieferungen (geschätzt)	49.370	90.740
Differenz nicht erklärter Magazine in Stück	49.000	90.000
mal Reinerlös netto S 15,00 (geschätzt) ergibt Zuschätzung	735.000,00	1.350.000,00

Tz. 31 Wareneinkäufe aus Slowenien

Für mehrere Geschäftsvorgänge (Wareneinkäufe aus Slowenien) liegen je zwei Eingangsrechnungen vor, wobei auf einer Eingangsrechnung jeweils ein niedrigerer Rechnungsbetrag aufscheint. Die jeweils zweite Eingangsrechnung mit dem bis zu 50 % höheren Rechnungsbetrag fand in der Buchhaltung ihren Niederschlag.

Im Jahr 1997 und 1998 wurden nicht alle Wareneinkäufe aus Slowenien erfasst. Die fehlenden Wareneinkäufe (mit den niedrigeren Rechnungsbeträgen) betragen S 654.044,00 (1997) und S 181.705,00 (1998).

Gegen die vom Finanzamt unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung erlassenen Sachbescheide hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die Berufung richtet sich gegen die laut TZ 15 des BP-Berichtes vom 7. Juni 2001 erfolgte Schätzung und somit steuerliche Hinzurechnung für Magazinerlöse in folgender Höhe:

	<i>Ertragsteuerliche Hinzurechnung</i>	<i>Umsatzsteuerliche Hinzurechnung</i>
1997	735.000,00	73.500,00
1998	1.350.000,00	135.000,00

Ferner richtet sich die Berufung gegen die Nichtberücksichtigung zusätzlicher Wareneinkäufe (laut Antrag im Zuge der BP) in Höhe von S 823.276,00 für 1997 und 433.305,00 für 1998 und somit die Nichtberücksichtigung dieser Beträge als Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung für die Jahre 1997 und 1998. Da es sich um Wareneinkäufe vom Ausland handelt, ist bei letzteren Beträgen eine diesbezügliche umsatzsteuerliche Komponente nicht zu berücksichtigen.

Bereits in einer Stellungnahme zu den Prüfungsfeststellungen vom 8. Mai 2001, auf die sich der Bw. in seiner Berufung bezieht, hat er die Relation zwischen bezahlten und nicht bezahlten Magazinen wie folgt dargestellt:

Stückzahlen 1997

	<i>bezahlt</i>	<i>gratis</i>	<i>zusammen</i>
Zeitungsverkauf 0 % "Schweiz"	10.750	10.750	21.500
Magazinverkauf 10 % "M"	43.300	56.700	100.000
Abo-Erlöse 10 %	27.000	18.000	45.000
DG M (BRD)		69.620	69.620
<i>zusammen</i>	81.050	155.070	236.120

Stückzahlen 1998

	<i>bezahlt</i>	<i>gratis</i>	<i>zusammen</i>

Zeitungsverkauf 0 % "Schweiz"	6.100	6.100	12.200
Magazinverkauf 10 % "M"	42.300	55.400	97.700
Abo-Erlöse 10 %	35.500	23.700	59.200
SPS V		163.240	163.240
zusammen	83.900	248.440	332.340

Das Finanzamt hat die **abweisende Berufungsvorentscheidung** im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

1.) Hinzurechnungen bzw. Zuschätzungen

Dabei ging das Finanzamt von der unbestrittenen Tatsache aus, dass im Prüfungszeitraum 236.120 Stück Magazine (1997) sowie weitere 332.340 Stück Magazine (1998) aus Slowenien eingekauft wurden. Über die Verteilung der Ware gebe der internationale Frachtbrief CMR 135.240 vom 18.2.1998 Auskunft. Es sei davon auszugehen, dass die übrigen Ausgaben, das wären 20 Ausgaben im Jahr 1997 und 22 Ausgaben im Jahr 1998, in vergleichbarer Weise ausgeliefert worden seien. Weiters werde als zutreffend angesehen, dass der Jahresabonnementpreis für das Magazin S 655,00 netto, der Verkaufspreis des einzelnen Magazins an die Fa. K AG, Schweiz, umgerechnet S 20,00 netto und an die Fa. M. ,Wien S 15,80 netto betragen habe.

Daraus ergebe sich eine von den erklärten Umsatzsteuerdaten abgeleitete Mengenkalkulation:

	Nettoerlös 1997	entspricht Stück
Zeitschriftenverkauf „Schweiz“ 0 %	215.000,00	10.750
Magazinverkauf „M“ 10 %	684.000,00	43.300
Abonnementerlöse 10 %	885.000,00	27.000
Summe	1,784.000,00	81.050
<i>im Einkauf bezogene Stück</i>		-236.120
Mengendifferenz 1997		-155.070

	Nettoerlös 1998	entspricht Stück

<i>Zeitschriftenverkauf „Schweiz“ 0 %</i>	122.000,00	6.100
<i>Magazinverkauf „M“ 10 %</i>	669.000,00	42300
<i>Abonnementerlöse 10 %</i>	1.056.000,00	35.500
<i>Summe</i>	1.847.000,00	83.900
<i>im Einkauf bezogene Stück</i>		-332.340
Mengendifferenz 1998		-248.440

Demnach wären also 1997 66 % (155.070 Stück) und 1998 gar 75 % (248.440) Stück der in Slowenien hergestellten und von dort erworbenen Druckerzeugnisse nicht verkauft worden. Der Bw. erklärt diese Differenz in seiner Stellungnahme vom 8.5.2001 dahingehend, dass gratis bzw. jedenfalls ohne Erlös abgegeben worden wären:

1997 (Freiemplare, Remissionen)	Stück
<i>Zeitschriftenverkauf „Schweiz“ 0 %</i>	10.750
<i>Magazinverkauf „M“ 10 %</i>	56.700
<i>Abonnementerlöse 10 %</i>	18.000
<i>DG M (BRD)</i>	69.620
<i>Summe</i>	155.070
1998 (Freiemplare, Remissionen)	Stück
<i>Zeitschriftenverkauf „Schweiz“ 0 %</i>	6.100
<i>Magazinverkauf „M“ 10 %</i>	55.400
<i>Abonnementerlöse 10 %</i>	23.700
<i>DG M (BRD)</i>	163.240
<i>Summe</i>	248.440

Dem stellte das Finanzamt folgende Überlegungen entgegen:

Ad unentgeltliche Abgabe von Zeitschriften in die Schweiz:

Vom Bw. selbst seien am 14.5.2001 Verkaufsstatistiken übermittelt worden, die zum Ausdruck bringen, dass im Jahr 1997 insgesamt 4.905 (im Jahr 1998 4.829) Zeitschriften verkauft und im gleichen Zeitraum 4.501 (im Jahr 1998 5.790) Zeitschriften remittiert worden seien. Folglich seien im Jahr 1997 nicht 21.500 Zeitschriften in die Schweiz geliefert worden,

sondern nur 9.406. Diese Stückzahl reiche nicht einmal zur Dokumentation der als steuerfrei erklärten Umsätze aus.

Ad unentgeltliche Abgabe von Zeitschriften an M:

Diesbezüglich bestehe zwischen Berufungsbegehren und Erstbescheiden keine Abweichung.

Ad unentgeltliche Abgabe von Abonnements:

Diesbezüglich sei bereits die Betriebsprüfung den Ausführungen des Bw. vom 25.7.2001 gefolgt und habe als denkmöglich angesehen, dass 40 % der Abonnements ohne Entgelt abgegeben worden seien. Eine Berechnung an Hand der vom Bw. vorgelegten Verkaufsstatistik und den damit verbundenen Verkaufspreisen ergibt jedoch, dass weit weniger Magazine im Rahmen von Abonnements verkauft worden seien, als die Betriebsprüfung in der oben wiedergegebenen Mengenkalkulation angenommen habe.

Ad unentgeltliche Abgabe von Zeitschriften an diverse Firmen in Deutschland:

Der Bw. habe am 27.5.2001 eine Verkaufsstatistik über die Heftnummern 122/97 bis 132/97 übermittelt, aus welcher ersichtlich wäre, dass an die Fa. DG M für 11 Ausgaben insgesamt 12.518 Stück (zuzüglich 55 Stück Freiexemplare) Magazine geliefert worden seien, von diesen jedoch nur 1.882 Stück verkauft werden hätten können. Auf 20 Ausgaben hochgerechnet ergebe dies 22.760 Stück (zuzüglich 100 Stück Freiexemplare).

Eine in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Aufgliederung nach Stück gegen Entgelt und Stück ohne Entgelt ergab folgendes Bild:

1997	Stück gegen Entgelt	Stück ohne Entgelt	Summe
<i>Zeitungsverkauf „Schweiz“</i>	4.905	4.501	~10.000
<i>Magazinverkauf „M“</i>	~43.300	~56.700	100.000
<i>Abonnementerlöse</i>	~27.000	~18.000	~45.000
<i>DG M</i>	3.422	19.438	22.860
<i>Summe</i>			177.860
<i>aus Slowenien eingekauft</i>			236.120
Weiterhin ungeklärte Differenz eingekaufte:verkaufte Magazine			58.260

1998	Stück gegen Entgelt	Stück ohne Entgelt	Summe
Zeitungsverkauf „Schweiz“	4.829	5.790	~11.000
Magazinverkauf „M“	42.300	55.400	~97.700
Abonnementerlöse	~35.500	~23.500	~59.200
SPS Verlag	unbekannt	unbekannt	33.000
Summe			200.900
aus Slowenien eingekauft			332.340
Weiterhin ungeklärte Differenz eingekaufte:verkaufte Magazine			131.440

Das Finanzamt kam in weiterer Folge zu dem Ergebnis, dass unter Annahme des niedrigst denkmöglichen Verkaufspreises von S 15,00 pro Stück sich für die Jahre 1997 und 1998 fehlende Umsätze in Höhe von S 873.000,00 bzw. in Höhe von S 1.917.600,00 ergeben. Wenn die Betriebsprüfung demgegenüber nur S 735.000,00 bzw. S 1.350.000,00 (netto) zugerechnet habe, habe sie offenbar weitere Gratisabgaben für möglich gehalten.

2.) Berücksichtigung höherer Rechnungsbeträge im Wareneinkauf

Zu der vom Bw. beantragten „Berücksichtigung zusätzlicher Wareneinkäufe“ wurde ausgeführt, dass die in den beiden Erklärungen fehlenden Beträge (S 823.276,00 und S 433.305,00) bereits im Rahmen der Betriebsprüfung, wenn auch mit niedrigeren Beträgen (S 654.044,00 und S 181.705,00) berücksichtigt worden seien.

Wie die Betriebsprüfung in diesem Zusammenhang festgestellt habe, seien die Lieferungen aus Slowenien nach Österreich an den Bw. doppelt fakturiert worden. Während die betraglich niedrigere Eingangsrechnung der zollamtlichen Vorlage gedient habe, sei die betraglich höhere nach dem zu erwartenden Verkaufspreis des Bw. bemessen und innerbetrieblich verbucht worden. Nach Meinung der Betriebsprüfung, welcher insoweit zu folgen nicht die geringsten Bedenken bestehen, sollte die bezeichnete Vorgangsweise dazu dienen, die Verrechnungspreise zu manipulieren und das erwünschte Entstehen von Gewinnen im Inland zu vermeiden.

Dagegen richtete sich der Bw. mit seinem rechtzeitig gestellten Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Zu Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung reichte der steuerliche Vertreter des Bw. einen Schriftsatz ein, der den Vorlageantrag erweitern bzw. ergänzen soll.

In der Folge beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. die Vorlage von Transportrechnungen für die nach Deutschland gelieferten Zeitschriften. Damit soll bewiesen werden, dass Zeitschriften von R. P d.o.o. an L. in Graz geliefert und in weiterer Folge über eine Spedition nach Deutschland weiter verbracht worden sind. Es handle sich dabei um 7.500 Stück je Ausgabe.

Weiters wurde der Antrag gestellt, die in der Stellungnahme des Bw. vom 8. Mai 2001 unter "Allgemeines" angeführten Umstände zu berücksichtigen.

Um dem Bw. Zeit zu geben, das Beweismittel vorzulegen, wurde die Verhandlung vertagt und am 4. August 2004 nach Vorlage aller Beweismittel neuerlich anberaumt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 ist gemäß Abs. 2 leg.cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs.1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist ferner nach Abs. 3, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gegenständlichenfalls leitet sich die grundsätzliche Schätzungsbefugnis auf Grund der in der Berufungsvorentscheidung aufgelisteten formellen Mängeln wie Fehlen von Rechnungsnummern, unpräzise Angabe über den Rechnungsempfänger bei Eingangsrechnungen, offensichtlich fehlende Grundaufzeichnungen über Lieferungen nach Deutschland und materiellen Mängeln wie unvollständige Erfassung von Wareneinkäufen aus Slowenien und als Folge der übermittelten Selbstanzeige ab und wird diese auch durch den Bw. nicht bestritten.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsweise der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei durchgeführt worden sein, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in den Feststellungen der Besteuerungsgrundlage besteht, muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen (VwGH 2.6.1992, 88/14/0080).

Das Ziel jeder Schätzung muss stets darauf gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit ihrer Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn die Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (VwGH 15.5.1997, 95/15/0093).

Dabei ist zu beachten, dass der Schätzung von Natur aus ein gewisser Unsicherheitsfaktor anhaftet. Das Unsicherheitsmoment einer Schätzung muss der Abgabepflichtige in Kauf nehmen. Wer zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit dulden, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad reichen.

Ad Hinzurechnungen und Schätzungen:

Bereits die Kalkulation durch die Betriebsprüfung entspricht diesem Gebot und geht von teilweise vorgegebenen Größen aus. Aber auch das Finanzamt ist in der Berufungsvorentscheidung, wie sich aus den oben angeführten Berechnungen ergibt, bei der Ermittlung der Stückzahlen für die Jahre 1997 und 1998 überwiegend von Zahlen ausgegangen, die aus den vom Bw. spärlich vorgelegten Unterlagen in so exakter und nachvollziehbarer Weise errechnet worden sind, dass sich auch der Bw. selbst darauf stützt (zB Stellungnahme vom 8. Mai 2001).

Dabei ist zu bedenken, dass nach der Rechtsprechung eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei ua. dann vorliegt, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Diesfalls besteht somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2., überarb. und erw. Aufl. – Wien: Orac, 1999, § 115, TZ 10).

Dazu ist jedoch bereit eingangs festzustellen, dass der Bw. dieser Pflicht in keiner Weise nachgekommen ist. So hat der Bw. oft nur Vermutungen angestellt und es der

Abgabenbehörde überlassen, dazu Unterlagen zu erbringen. Dabei kann jedoch der Abgabenbehörde erster Instanz keine Verletzung von Sorgfaltspflichten vorgeworfen werden, da sie jedes vom Bw. übermittelte Schriftstück einer genauen Überprüfung unterzogen hat. Auch in der Zeit zwischen der vertagten und der nunmehr anberaumten Verhandlung hat die Abgabenbehörde erster Instanz weitere Ermittlungen unternommen und die Bekanntgabe genauer Zahlen erreicht, auf die in weiterer Folge noch Bezug genommen wird.

Lieferungen Schweiz:

Dazu bringt der Bw. in seiner Berufung vor, es könne angenommen werden, dass in der Schweiz maximal die Hälfte der gelieferten Magazine erlösmäßig verwertet worden seien.

Für den unabhängigen Finanzsenat erübrigt sich in diesem Punkt eine Schätzung, da sich aus der vom Bw. am 14. Mai 2001 gefaxten Verkaufsstatistik genau die Anzahl der in den Streitjahren verkauften und remittierten Stück ergibt, die auch der Entscheidung zu Grunde gelegt werden kann. Nämlich 4.905 (1997) bzw. 4.825 (1998) verkauft und 4.501 (1997) bzw. 5.790 (1998) remittierte. Diese Verkaufsstatistik entspricht auch der Behauptung des Bw., dass nur die Hälfte erlösmäßig verwertet worden sei.

Magazinverkauf M:

Ein an die Firma M. gerichtetes Auskunftsersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit den Fragen, wie viele Zeitschriften zum Weiterverkauf übernommen worden, wie viele unentgeltlich abgegeben oder remittiert worden sind bzw. über wie viele Zeitschriften abgerechnet worden sei, beantwortete diese mit konkreten Zahlen, die eine diesbezügliche Schätzung nunmehr entbehrlich machen. So kann der unabhängige Finanzsenat davon ausgehen, dass im Jahr 1997 42.880 Stück verkauft und 62.145 Stück remittiert bzw. 39.871 im Jahr 1998 verkauft und 70.129 Stück remittiert worden sind.

Die Tatsache, dass dieses nunmehr von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegte Beweismittel, betragsmäßig mit den verbuchten Erlösen beinahe übereinstimmt, kann jedoch nicht als Indiz dafür gesehen werden, wie vom Bw. in der mündlichen Verhandlung beantragt wurde, dass auch alle anderen Angaben des Bw. glaubwürdig sind.

Abonnementerlöse:

Wie die Betriebsprüfung unter Tz. 15 c berechnet hat, ist davon auszugehen, dass im Streitjahr 1997 27.000 Stück und im Streitjahr 1998 35.000 verkauft worden sind. Diese Stückanzahl steht im Einklang mit den Ermittlungen des Bw. Er kann aber in seiner Berufung schlüssig darstellen, dass sich aus dem als Beilage 3 übermittelten Statusausdruck erkennen

lässt, dass 40 % gratis versendet wurden. Somit nimmt auch der unabhängige Finanzsenat an, dass weitere 18.000 Stück im Jahr 1997 und 23.700 im Jahr 1998 remittiert wurden.

Lieferungen nach Deutschland 1997 (DG M):

Bei der Ermittlung von 69.620 Stück dient dem Bw. die als Beilage 4 zur Stellungnahme vom 8. Mai 2001 vorgelegte Verkaufsstatistik über die Heftnummern 122/97 bis 132/79. Unter außer Acht Lassung der Position 06/97, die offensichtlich eine Korrektur darstellt, ergibt sich jedoch unter zu Grunde Legung des vom Bw. selbst vorgelegten Zahlenmaterials eindeutig die in der Berufungsvorentscheidung errechnete Stückzahl von 12.518 (zuzüglich 55 Stück Freiexemplare). Auch die Behauptung des Bw. es seien nur 1.882 verkauft worden, fand in der diesbezüglichen Berechnung in der Berufungsvorentscheidung Berücksichtigung. Genaue Zahlen als die sich aus der vorgelegten Verkaufsstatistik errechneten, ließen sich im Zuge des Verfahrens nicht ermitteln. Die Tatsache, dass es offenbar nicht im Interesse des Bw. lag, weitere Unterlagen zur Aufklärung vorzulegen, obwohl, wie er in seiner Berufung ausführt, die Fa DG M nach Bezahlung offener Rechnungen dazu bereit wäre, spricht auch für die Richtigkeit der ermittelten Stückzahl, weshalb der unabhängige Finanzsenat von insgesamt (entgeltlich und unentgeltlich) 22.860 gelieferten Magazinen ausgeht.

Deutschland 1998 (SPS V):

Hier stützt sich der Bw. auf keine Zahlen, sondern auf eine Vielzahl von Behauptungen, um die hohe Zahl von angeblich 163.240 gelieferten Magazinen zu erklären. Einen Nachweis könne er jedoch nicht erbringen, da „man sich bei der Übersiedelung des Büros diverser alter Papiere entledigt habe.“ Auch können keine Geschäftsbeziehungen mit der Fa.SPS V nachgewiesen werden, da keine Bezugspersonen namhaft gemacht werden können.

In Anbetracht des Umstandes, dass diese Geschäftsbeziehungen mengenmäßig bei weitem die bedeutendste für den Bw. wäre, widerspricht es jeglicher Lebenserfahrung und ist für einen Unternehmer nahezu undenkbar, dass gerade diese Lieferungen ohne umsatzsteuerliche Meldungen geblieben sind und der diesbezügliche Schriftverkehr so sorglos vernichtet wurde, dass es dem Bw. nicht mehr möglich war, nur zwei Jahre später auch nur das einfachste Schreiben als Nachweis über das Bestehen dieser Geschäftsbeziehung vorzulegen.

Der Bw. versucht den Anschein zu erwecken, dass es sich bei R.P. um Blätter einer Postwurfsendung handelt, die planlos, ohne den Markt zu kennen, versendet werden. Ein Blick auf die Homepage zeigt jedoch, dass es sich dabei um ein aufwändig gestaltetes Hochglanzmagazin, mit einer steigenden Auflagezahl von 22.500 bis 35.000 im Jahr 2004

handelt, das weltweit vertrieben wird. Eine derartig unprofessionelle Vorgangsweise, ist dabei nicht vorstellbar.

Als in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 30. Jänner 2004 angekündigtes Beweismittel wurden vom steuerlichen Vertreter des Bw. nunmehr einige Transportrechnungen einer niederländischen Transportgesellschaft vorgelegt.

Diese Rechnungen können jedoch nicht als mengenmäßiger Nachweis für die Verbringung der Magazine nach Deutschland herangezogen werden. Sämtliche Rechnungen weisen die beförderte Warenmenge ausschließlich in Gewichtsangaben bzw. in Lademeter aus, wodurch eine Stückkalkulation für die Abgabenbehörde zweiter Instanz weder bestätigt noch widerlegt werden kann. Die Tatsache der Verbringung nach Deutschland wird von der Abgabenbehörde zweiter Instanz aber ohnehin nicht bestritten.

So verbleibt als einziges vom Bw. angebotenes Beweismaterial für das Jahr 1998 die vom Bw. als Beilage 6 bezeichnete nachgereichte Aufstellung über den Vertrieb der Zeitschriften über die Firma O. Aus dieser lässt sich jedoch nur – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt - ableiten, dass maximal 1.500 Stück einer Ausgabe, das wären 33.000 Stück, geliefert worden sind. Da der unabhängige Finanzsenat auf kein anderes verwertbares Beweismittel greifen kann, wird die auf Grund dieser Aufstellung ermittelte Stückzahl herangezogen. Da auch vom Bw. selbst Relationen aus späteren Jahren (Schriftsatz vom 8. Mai 2001 Seite 3 bezüglich ABO-Erlöse) auf die Streitjahre umgelegt werden, ist der unabhängige Finanzsenat der Auffassung, dass der Versuch des Bw., den Vertrieb im Jahr 2001 über die Firma O zu führen, herangezogen werden kann, da auch der Bw. in der nachgereichten Unterlage vom 15. April 2004 bezüglich SPS V von einem "versuchten Verkauf" spricht.

Stellt man nun diese auf Grund der vom Bw. zur Verfügung gestellten Materialien errechneten Stückzahlen dem tatsächlichen Einkauf gegenüber, so ergibt das folgendes Bild:

1997	Stück gegen Entgelt	Stück ohne Entgelt	Summe
Zeitungsvorverkauf „Schweiz“	4.905	4.501	9.406
Magazinverkauf „M“	42.880	62.145	105.025
ABO Erlöse	27.000	18.000	45.000
DG M	3.422	19.438	22.860
Summe (entgeltlich und unentgeltlich)			182.291

Aus Slowenien eingekauft			236.120
Ungeklärte Differenz			53.829

Wie aus dieser Darstellung ersichtlich ist, steht fast jedem verkauften Stück ein remittiertes oder unentgeltlich abgegebenes gegenüber. Daraus ergibt sich in logischer Konsequenz, dass nicht davon ausgegangen werden kann, dass die gesamte ungeklärte Stückanzahl als verkauft angesehen werden kann, sondern nur die Hälfte, wie sich aus dem oben aufgezeigten Verhältnis ableiten lässt. Daraus folgt, dass im Jahr 1997 fehlende Erlöse von S 403.717,50 abgerundet auf S 400.000,00 (26.914 Stück multipliziert mit dem niedrigsten Verkaufspreis von S 15,00) hinzuzurechnen sind.

1998	Stück gegen Entgelt	Stück ohne Entgelt	Summe
Zeitungsverkauf „Schweiz“	4.829	5.790	10.619
Magazinverkauf „M“	38.871	70.129	110.000
ABO Erlöse	35.500	23.700	59.200
DG M	3.422	19.438	22.860
Summe (entgeltlich und unentgeltlich)			202.679
Aus Slowenien eingekauft			332.340
Ungeklärte Differenz			129.661

Auch für das Streitjahr 1998 gelten die obigen Erwägungen hinsichtlich Ausscheidens eines Prozentsatzes für Gratislieferungen oder remittierter Zeitschriften. Folglich berechnet sich die Hinzurechnung durch Multiplikation der Hälfte der ungeklärten Differenz (64.830) mit dem niedrigsten Verkaufspreis von S 15,00 und ergibt 972.457,50 (abgerundet auf S 970.000,00).

Ad Berücksichtigung höherer Rechnungsbeträge im Wareneinkauf

Dazu stellt der Bw. in seinen Berufungsausführungen fest: "Die bisher in der Buchhaltung mit den höheren ER-Beträgen erfassten ER von R.P. d. o. o stimmen, da R.P.d.o.o.. diese Beträge auch in ihrer Buchhaltung erfasst hat." In einer am 15. April 2004 nachgereichten Auflistung wurden vom Bw. alle Wareneinkäufe (auch die nachträglich beantragten) erfasst. Dazu wurde von ihm auch ein Ordner vorgelegt, mit den dazugehörigen Belegkopien sowohl für die niedrigeren als auch für die höheren Eingangsrechnungen.

Wie im Betriebsprüfungsbericht unter Tz. 32 an Hand einiger Beispiele - vom Bw. unbestritten - aufgezeigt worden ist, wurde die niedrigere Eingangsrechnung für den Zoll herangezogen. Folgedessen war sie auch Basis für die von der Speditionsfirma an den Bw. gelegte Rechnung. Die betragsmäßig höhere Eingangsrechnung wurde vom Bw. am Konto 5101 verbucht.

In der mündlichen Verhandlung stellte der Bw. wiederum den Antrag, die höheren Beträge zu erfassen, da diese den Werten entsprechen, die in der Buchhaltung der Fa.R.P.d.o.o., Marburg, als Ausgangsrechnungen erfasst worden sind.

Tatsache ist im vorliegenden Fall, dass es sich um eine äußerst unkonventionelle Vorgangsweise handelt, wenn vom Geschäftspartner des Bw., der wie im Sachverhalt dargestellt, auch Angestellter des Bw. ist, ein und derselbe Geschäftsvorgang in willkürlicher Höhe fakturiert wird und vom Bw. jeweils auf beide Beträge Bezug genommen wird.

Abgesehen davon, dass diese Vorgangsweise nicht nachvollziehbar ist, kommt es dabei zu folgendem Ergebnis:

In der dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Auflistung rechnete der Bw. in der Spalte *Re.Lt.Zoll Magazine* die niedrigeren Einkaufsrechnungen zusammen und gab diese mit S 1,324.069,00 (1997) und 1,891.405 (1998) an. Eine Überprüfung dieser Daten an Hand der von der Abgabenbehörde veranlassten zollamtlichen Abfrage bestätigt die vom Bw. angegebenen Zahlen. So errechnet sich der Gesamteinkauf Magazine an Hand dieser zollrechtlichen Abfrage mit S 1,407.069,00 (1997) und 1,934.955,00 (1998). Der geringfügige Unterschiedsbetrag ergibt sich nur aus der nicht Berücksichtigung einer Rechnung, die den Bw. nicht betrifft und zeitlichen Verschiebungen. Bei seinen weiteren Überlegungen kann der unabhängige Finanzsenat somit von den vom Bw. genannten Zahlen ausgehen. Werden nun die vom Bw. erklärten Wareneinkäufe Magazine im Jahr 1997 in Höhe von S 1,324.069,00 den Erlösen Magazine lt. Buchhaltung in Höhe von 1,783.563,00 gegenübergestellt, so ergibt dies im Jahr 1997 noch einen Rohaufschlag von 34,7 %. Im Jahr 1998 sinkt dieser jedoch bei einem Wareneinkauf (RE lt. Zoll) von S 1,891.505,00 und Erlösen von 1,847.617,00 unter Null. Bei einem Ansatz der höheren Ausgangsrechnungen ergibt sich rein rechnerisch keine Möglichkeit, jemals Gewinne zu erzielen. Der Bw. begibt sich folglich durch seine Vorgangsweise von vornherein jeder Möglichkeit, seine Magazine gewinnbringend zu verkaufen. Der Umstand, dass der Bw. zahlreiche Wareneingänge in gleicher Höhe wie die Ausgangsrechnungen verbucht bedeutet, dass nicht nur kein Rohaufschlag erzielt werden kann, sondern der Bw. auch die mit dem Einkauf im Zusammenhang stehenden Kosten für die Einfuhrverzollung selbst tragen muss, was in der Folge zu einem ständigen Verlust führt. Ein

derartiges Handel ohne Gewinnmöglichkeit widerspricht jedoch jeglicher Lebenserfahrung. So hält auch der unabhängige Finanzsenat die zur Bemessung der Einfuhrumsatzsteuer zu Grunde gelegte Faktura, die sich ja konkret auf den in Rechnung gestellten Gesamtbetrag für den Bw. als Empfänger bezieht, für die im Streitfall heranzuziehende, zumal sie auch ein kaufmännisches Gewinnstreben nach sich zieht.

Der Wareneinkauf lt. Betriebsprüfung (Tz. 31) beträgt im Jahr 1997 S 2,250.034,00 und im Jahr 1998 S 2,443.555,00. Da der unabhängige Finanzsenat von den Beträgen in der Auflistung des Bw. vom 15. April 2004 ausgeht, beträgt der Wareneinkauf lt. Berufungsentscheidung im Jahr 1997 S 2,342.734,00 und im Jahr 1998 S 2,356.005,00. Daraus resultiert eine Erhöhung der Ausgaben im Jahr 1997 um S 92.700,00 und im Jahr 1998 eine Verminderung der Ausgaben um S 87.550,00.

Daraus ergibt sich folgende Änderung der Bemessungsgrundlage:

Gewinn lt. Bp. 1997	1,080.676,11	Gewinn lt. Bp. 1998	504.108,55
Differenz WEK BE	- 92.700,00	Differenz WEK BE	87.550,00
Tz. 33	- 808.500,00	Tz. 33	-1,485.000,00
Hinzurechnung BE	440.000,00	Hinzurechnung BE	1,067.000,00
Gewinn lt. BE	619.476,11	Gewinn lt. BE	173.658,55

Der Umstand, dass die ausländische Firma in ihrer Buchhaltung andere Beträge fakturiert hat vermag an der ertragsteuerlichen Beurteilung im Inland nichts zu ändern.

Mit Schreiben vom 5. Mai 2004 hat der Bw. von ihm an R.P.d.o.o. weiterverrechnete Leistungserlöse aufgelistet. Diese Beträge sind jedoch nicht zu beanstanden, da sie als Erlöse ordnungsgemäß erfasst wurden. Ihnen stehen auch die Kosten der inländischen Gesellschaft für Miete, Telefon, Strom. Betriebskosten, Kopiergerät etc. gegenüber, weshalb der Erfolg letztlich Null beträgt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurden vom Bw. neuerlich Belege nachgereicht, nämlich zwei noch nicht berücksichtigte Ausgangsrechnungen. Der unabhängige Finanzsenat erachtet die Beträge als zu gering, um sie einer Überprüfung zu unterziehen und hält sie als von der einer Schätzung immanenten Unsicherheit hinsichtlich der Erlöse mitumfasst.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Graz, 13. August 2004