

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gerald Kopp, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Moosstr. 58 C, vom 1. Oktober 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 9. Juli 2001 und 12. Juli 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1996 bis 1998, Umsatzsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000, Einkommensteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998 sowie gegen die Bescheide vom 9. Juli 2001 und 9. November 2001 über die Festsetzung von Säumniszuschlägen zur Umsatzsteuer 1996 bis 1998 und Einkommensteuer 1996 bis 1998 nach den am 17. Dezember 2008 und am 13. März 2009 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Der Bescheid über die Festsetzung von Säumniszuschlägen zur Einkommensteuer 1996 bis 1998 wird aufgehoben. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 1998 wird als unbegründet abgewiesen. Die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 ergehen endgültig. Im Übrigen wird der Berufung teilweise stattgegeben.

Hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 1998 sind die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Hinsichtlich Umsatzsteuer und Säumniszuschlägen betragen die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben:

Umsatzsteuer 1996

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen		5,636.082,48
20% Normalsteuersatz	2,695.517,71	539.103,54
10 % ermäßigerter Steuersatz	2,940.564,77	294.056,48
Summe		833.160,02
Vorsteuern		-619.875,00
Umsatzsteuer		213.285,02

Umsatzsteuer 1997

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen		6,187.047,92
20% Normalsteuersatz	2,959.022,92	591.804,58
10 % ermäßigerter Steuersatz	3,228.025,00	322.802,50
Summe		914.607,08
Vorsteuern		-619.875,00
Umsatzsteuer		294,732,08

Umsatzsteuer 1998

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen		5,085.117,05
20% Normalsteuersatz	2,432.012,50	486.402,50
10 % ermäßigerter Steuersatz	2,653.104,55	265.310,45
Summe		751.712,95
Vorsteuern		-619.875,00

Umsatzsteuer		131.837,95
---------------------	--	------------

Umsatzsteuer 1999

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen		5,636.082,48
20% Normalsteuersatz	2,695.517,71	539.103,54
10 % ermäßigerter Steuersatz	2,940.564,77	294.056,48
Summe		833.160,02
Vorsteuern		-619.875,00
Umsatzsteuer		213.285,02

Umsatzsteuer 2000

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen		5,636.082,48
20% Normalsteuersatz	2,695.517,71	539.103,54
10 % ermäßigerter Steuersatz	2,940.564,77	294.056,48
Summe		833.160,02
Vorsteuern		-619.875,00
Umsatzsteuer		213.285,02

Säumniszuschläge betreffend Umsatzsteuer

Abgabe	Frist	Betrag	Säumniszuschlag 2 %
Umsatzsteuer 1996	17. 2. 1997	213.285,00	4.265,00
Umsatzsteuer 1997	16. 2. 1998	294.732,00	5.894,00

Umsatzsteuer 1998	15. 2. 1999	131.837,00	2.637,00
------------------------------	-------------	------------	----------

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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. ist Herausgeber des "GMÖ". Anlässlich einer bei ihm über die Jahre 1996 bis 2000 durchgeführten Betriebsprüfung traf der Prüfer unter der Tz 22 des BP-Berichtes vom 13. Juli 2001 folgende Feststellungen:

Verleger des jährlich erscheinenden Restaurantführers "GMÖ" ist die GVA in Vaduz, Liechtenstein. Die GVA ist Empfänger der Buchverkaufserlöse und der Mehrzahl der Inseratenerlöse. Von den Inseratenerlösen des N.E. und der G.R. erhält die GVA 80 %, 20 % verbleiben bei N.E. bzw. G.R..

Zurechnung der GVA in Vaduz, Liechtenstein

Im Zuge umfangreicher Erhebungen wurde festgestellt:

Die GVA ist eine reine Domizil-/Sitzgesellschaft. Sie unterhält keine Niederlassung in Liechtenstein und keine eigenen Büroräumlichkeiten an ihrem Rechtssitz. Als Domizilgesellschaft profitiert die GVA in Liechtenstein vom Steuerprivileg (jährliche Pauschale 1000 CHF, sonst keine Steuern).

Bis Anfang 2000 residierte die GVA in Vaduz an der Adresse Ä-Str.74 (neue Adresse ab 2000: Ä-Str.60). Auf der Adresse Ä-Str.74 residiert im gleichen Zeitraum wie die GVA eine Fa. P-AG. Die Telefonnummer der Fa.P-AG laut amtlichem Telefonbuch (Stand Jänner 2000) lautet 075/2360478. Dies ist laut dem Briefkopf der Fa. G.M. auch die Telefonnummer der GVA in der Ä-Str.74. Die Fa. P-AG ist ebenfalls eine Domizilgesellschaft ohne Niederlassung, ohne eigene Büroräumlichkeiten und genießt das gleiche Steuerprivileg wie oben angeführt.

Dem Herausgeber des "GMÖ" ist laut Aussage die Fa. P-AG nicht bekannt.

Auf der nunmehrigen Adresse der GVA - Ä-Str.60 – residieren noch 15 andere Firmen wie z.B. ein Rechtsanwalt, Treuunternehmen-Trust, Treuhandgesellschaft etc.

Verwaltungsrat der GVA ist Dr. A.W., laut Aussage des Abgabepflichtigen ein Angestellter des bekannten Treuhänders DDr. H.B., der seinerseits Vorgänger des Dr. A.W. bei der GVA als Verwaltungsrat war.

Sämtliche bekannte Konten der GVA werden in S. geführt. Auf zwei dieser Konten (zeitlich hintereinander) hat der Abgabepflichtige die Zeichnungsberechtigung (S-Bank 00044003504 und R. 90753). Vom R. Bankkonto-Nr. 16013195 konnte der Bw. für die Jahre 1997 und 1998 jeweils Umsatzlisten vorlegen, die alle Bewegungen des Jahres zeigen. Laut Bw. bekommt er die Kontoauszüge der Konten der GVA und sendet dann diese gesammelt wöchentlich nach Liechtenstein zur Firma.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts wurden Erhebungen bei der überwiegenden Mehrheit der österreichischen Inserenten (insgesamt 29) betreffend die Ausgabe G.M. 1998 durchgeführt, die nicht über N.E. oder über den Bw. bzw. seine Ehegattin abgerechnet wurden. Weiters wurden im Zuge der Erledigung von Amtshilfeersuchen an die Bundesrepublik Deutschland Erhebungen beim Anzeigen-Vertreter N.E. in A./Deutschland und bei der Druckerei des G.M.Ö., der Fa. P-D in P./Deutschland durchgeführt. Außerdem wurden noch beim Buchvertrieb, der Fa. M-M in W., Erhebungen durchgeführt.

Diese Erhebungen ergaben folgende, in diesem Zusammenhang wesentliche Ergebnisse:

Von den 29 befragten österreichischen Inserenten, deren Inseratenerlös direkt der GVA zufließt, nannten alle 29 den Bw. als Kontakt- und Ansprechperson. Kein einziger (!) hat den Namen des Dr. A.W. genannt.

Im Jahr 1998 erfolgt die Bezahlung für ein Inserat der Fa H. mit Gegenrechnung vom 15.5.1998 über eine Armbanduhr Marke Rolex über 43.667,-- + 8.733,-- Ust. Diese Uhr übernimmt der Bw. gegen Bestätigung. Mit Post vom 21.12.2000 übersendet der Bw. nach Vorhalt des Sachverhalts eine berichtigte Erklärung zur Durchführung der

Arbeitnehmerveranlagung 1999(?), in der er die 52.400,-- für die Rolex unter "Einkünfte aus Sonstige" angibt.

Einiger Ansprechpartner und Kontaktperson für die Fa. M-M (Vertreiber des G.M.Ö.) ist laut Auskunft der Prokuristin, Frau B., der Bw. Ob Dr. A.W. (Unterzeichner des Vertrags M-M – GVA) tätig ist, kann sie nur auf Nachfrage beim Bw. mit ja beantworten.

Einige Rechnungen der Druckerei, der Fa. P-D, sind zwar an die GVA in Vaduz adressiert, sind aber unter Anführung der UID-Nr. von der Ehegattin des Bw. Ust-frei fakturiert. In den Umsatzsteuererklärungen 1996 bis 1998 wurden jedoch keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt. Ansprechpartner in technischen Fragen ist der Bw.

Aus der Gesamtheit des bisher Gesagten ergibt sich die Vermutung einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung der GVA mit dem Bw. Der Bw. wurde daher aufgefordert, den Eigentümer der GVA nachzuweisen. Dieser Aufforderung ist der Bw. unter Hinweis auf seine Verschwiegenheitspflicht gegenüber der GVA nicht nachgekommen. Mit Schreiben vom 3.5.2000 gibt die GVA bekannt, dass grundsätzlich keine Auskünfte über Eigentümerstrukturen gegeben werden.

Der Bw. wurde mehrfach anlässlich diverser Besprechungen im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung seiner Ehegattin darauf aufmerksam gemacht, dass die GVA ihm zugerechnet wird, wenn kein gegenteiliger Eigentumsnachweis seinerseits erfolgt. Der Bw. wurde somit schon erstmals im April 2000 über das Prüfungsverfahren über ihn (im Gegensatz zum Prüfungsverfahren seiner Ehegattin) in Kenntnis gesetzt. So wurde auch vom Bw. das oben angeführte Schreiben der GVA vom 3.5.2000 vorgelegt.

Sämtliche Besprechungen, die die Klärung der Frage, wer "hinter der GVA steht", waren somit Besprechungen im Prüfungsfall den Bw. betreffend und nicht im Prüfungsfall seiner Ehegattin. Dies gilt insbesondere auch für die Besprechung am 5.12.2000, an der neben dem Bw. (ohne Vollmacht für dessen abwesende Ehegattin) auch der Steuerberater Dr. J. teilgenommen hat.

Lediglich der Prüfungsauftrag wurde erst im Juni 2001 ausgestellt und bei der Schlussbesprechung vorgelegt, da es bis zum Ende des Verfahrens offen war, ob für den Bw. Zurechnungen vorzunehmen sind. Die Vorerhebungen zum Prüfungsverfahren haben schon – wie oben angeführt – im April 2000 begonnen.

In Anbetracht des gesamten wirtschaftlichen Ergebnisses und Gesamtumsatzes des Projekts G.M.Ö. erscheint das vom Bw. und seiner Ehegattin erklärte Einkommen (Gewinn) vergleichsweise sehr bescheiden.

Das öffentliche Auftreten in den diversen Medien für G.M. erfolgt in Österreich ausschließlich durch den Bw., und zwar auch nach seiner Pensionierung zum 1.1.2000. Ab 1.1.2000 hat der Bw. keinen Aktivbezug mehr, aber offensichtlich übt er weiter eine Tätigkeit für G.M. aus!

Unter Berücksichtigung der angeführten Sachverhalte ist nach Ansicht der Bp die GVA dem Bw. zuzurechnen.

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen wird für die Guide-Verlags-Anstalt folgender Gewinn ermittelt, die Ausgaben für Testspesen und sonstige Ausgaben wurden geschätzt. Bei den Testspesen konnte trotz Rückfrage bei der Schlussbesprechung keine genaue Auskunft über die Anzahl der getesteten Restaurants gegeben werden, so dass vom Prüfer die Zahl von 600 getesteten Restaurants, die auf der Titelseite des Buches angeführt ist, herangezogen wurde.

Ausgehend vom R.-Konto-Nr. 16013195 (Verkaufserlöse und Großteil der Inseratenerlöse) zuzüglich der nicht auf dem genannten Konto erzielten Inseratenerlöse ergaben sich die in der Folge angeführten Einkünfte:

Ausgehend vom Raika -Konto-Nr. 16013195 (Verkaufserlöse und Großteil der Inseratenerlöse) zuzüglich der nicht auf dem genannten Konto erzielten Inseratenerlöse ergaben sich die in der Folge angeführten Einkünfte:

	1997	1998
Einnahmen		
	6,845.491,-	5,802.180,-
Ausgaben		
P-D	-931.105,-	-1,493.345,-
Testspesen geschätzt; 600 Restaurants a'S 1.500,-	-900.000,-	-900.000,-
übrige Ausgaben geschätzt	-500.000,-	-500.000,-
Gewinn laut Betriebsprüfung	4,514.116,-	2,908.835,-

Für das Streitjahr 1996 ermittelte der Prüfer mangels Unterlagen den Gewinn als Durchschnittswert aus den die Jahre 1997 und 1998 betreffenden oben angeführten Zahlen.

Hinsichtlich der Ermittlung der Umsätze ging der Prüfer von den Umsätzen laut Gewinnermittlung zuzüglich der Gegenverrechnungen Inserate aus, wobei mangels Unterlagen für das Jahr 1996 wiederum ein Durchschnittswert aus den die Jahre 1997 und 1998 betreffenden Zahlen zum Ansatz gelangte.

Hinsichtlich der Ermittlung der Umsätze ging der Prüfer von den Umsätzen laut Gewinnermittlung zuzüglich der Gegenverrechnungen Inserate aus, wobei mangels Unterlagen für das Jahr 1996 wiederum ein Durchschnittswert aus den die Jahre 1997 und 1998 betreffenden Zahlen zum Ansatz gelangte.

	1997	1998	1996
Umsätze (brutto)	7,101.655,-	5,836.830,-	6,469.243,-

Für die UVA-Nachschaizeiträume 1999 und 2000 erfolgte eine Schätzung der Umsätze aus dem Mittel der Jahre 1999 bis 2000, wobei sich für diese Zeiträume jeweils ein Umsatz in der Höhe von S 6.469.243,- ergab. Die Vorsteuer für die Streitjahre 1996 bis 2000 schätzte der Prüfer jeweils mit S 150.000,-.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ zum Teil nach Wiederaufnahme des Verfahrens (hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 1998) entsprechende Einkommensteuerbescheide betreffend 1996 bis 1998 sowie Umsatzsteuerbescheide betreffend 1996 bis 2000. Weiters erging ein Bescheid über die Festsetzung von Säumniszuschlägen zu Umsatzsteuern für den Zeitraum 1996 bis 1998.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Bei periodisch erscheinenden Druckwerken, wie auch gegenständlich dem Restaurantführer "G.M.", müsse zwischen der Funktion des Herausgebers und der Funktion des Verlegers unterschieden werden, wobei der Verleger das gesamte wirtschaftliche Risiko trage. Er habe also die Finanzierung und das Budget für ein solches periodisches Druckwerk bereit zu stellen und auch für allenfalls entstehende Verluste einzustehen, wie ihm andererseits natürlich auch der Gewinn zukomme. Der Verleger überlasse es dem Herausgeber, wie das Druckwerk im weitesten Sinne gestaltet und werblich verwertet werde. Aufgabe des Herausgebers sei es somit, das gesamte Konzept des Druckwerkes und dessen Vermarktung im weitesten Sinne zu erstellen und dieses Konzept im Rahmen des zwischen dem Verleger und Herausgeber abgestimmten Budgets umzusetzen.

Im Rahmen der ehemaligen MR-GmbH sei auf Grund eines Lizenzvertrages mit "G.M.P" im Jahre 1980 die erste Ausgabe des Restaurantführers G.M.Ö. herausgebracht worden. Die Anlaufkosten eines solchen Projektes erwiesen sich höher als geschätzt und es erreichte andererseits die Nachfrage nicht jenen Umfang, von dem man ausgegangen sei. Die MR-GmbH sei daher im Jahre 1981 in den Konkurs geschlittert und liquidiert worden.

In der Folge habe die R-AG, der größte Verlag in der Schweiz, als Verleger fungiert und es seien neben dem G.M.Ö. auch zum ersten Mal der G.M.S. sowie der G.M.D. erschienen. Dabei habe der Verleger vom Bw. verlangt, dass dieser auch den Anzeigenbereich und vor allem

auch den Promotionbereich leitend betreue, da das Produkt G.M. von den beteiligten Verkehrskreisen sowie vom Publikum beinahe ausschließlich mit der Person des Bw. in Verbindung gebracht worden sei. Bereits damals sei der Bw. laufend bei Veranstaltungen, die die Anzeigenrepräsentanten organisierten, insbesondere Promotionveranstaltungen mit Medien, größeren möglichen Anzeigenkunden, etc. für die drei deutschsprachigen Länder anwesend gewesen und habe dort Rede und Antwort gestanden.

Trotz all dieser Bemühungen sei es 1984 aus wirtschaftlichen Gründen zu einem Zerwürfnis zwischen dem Bw. und der R-AG gekommen. Auf Grund des Drängens des Bw. habe G.M.P den Kontakt zu einem großen international agierenden Getränkekonzern in Genf hergestellt. Auf Grund der enormen Kosten und auch des Umstandes, dass die Genfer Getränkeholding unter keinen Umständen öffentlich als Verleger eines kritischen Restaurantführers auch nur vermutet werden wollte, entschloss sich die Holding zur Gründung eines Verlages in Vaduz. Das gesamte Vorhaben habe sich jedoch infolge Versetzung des zuständigen Genfer Managers zerschlagen.

Der Bw. habe sich nun an einen Zürcher Getränkekonzern, dessen Marktpräsenz in Österreich und Deutschland etwa das Zwölffache des Genfer Unternehmens betrage, gewendet, welcher sofort großes Interesse bekundet habe. Von allem Anfang an habe man jedoch klargestellt, dass eine Funktion als Verleger nur dann in Frage komme, wenn dieser Getränkekonzern nach aussen hin überhaupt nicht aufscheine, d.h. keinerlei Zusammenhang zum Restaurantführer G.M.Ö. herstellbar sei. Andererseits wusste der Zürcher Getränkekonzern um die sehr medienwirksamen Promotions und den Umstand, dass diese Promotions praktisch automatisch zur Präsenz der Produkte und der Markennamen in der Berichterstattung (ORF-Seitenblicke, Adabei, Klatschspalten...) führten. Heute sei G.M.Ö. mit über 4.000 Abdrucken in Österreichs Medien das meist zitierte Printmedium.

Im Jahre 1984 habe die GVA, Vaduz – eine 100 %ige Tochter des Zürcher Getränkekonzerns – ihre Tätigkeit als Verlegerin des G.M.Ö. ihre Tätigkeit aufgenommen. Ihr Sitz habe sich zunächst in Vaduz, Ä-Str.74, seit April 2000 in der Ä-Str.60 befunden. Das Objekt Ä-Str.60 stehe im Eigentum der Fa. P-AG und so habe die GVA auch deren Telefonnummer übernommen. Der Bw. habe natürlich keinen näheren Einblick in die Internas dieser Gesellschaft, doch sei ihm aus telefonischen Kontakten bekannt, dass diese über eine Ganztags- und eine Halbtagskraft verfüge.

Das Dienstverhältnis des Bw. zur GVA sei mit 1.1.1995 beendet und dahingehend umgestaltet worden, dass anstelle des Dienstverhältnisses ein Vertragsverhältnis mit der Ehegattin des Bw. eingegangen worden sei, wobei sich am Aufgabenbereich nichts geändert habe. Der Bw.

sei ab diesem Zeitpunkt für die Einzelfirma seiner Ehegattin als Dienstnehmer tätig, wobei auch sein Tätigkeitsbereich praktisch unverändert verblieb.

Im bezughabenden Dienstvertrag sei festgehalten, dass der Bw., welcher einer strengen Geheimhaltungspflicht hinsichtlich der wirtschaftlichen Eigentümer der GVA unterliege (Pkt. 13), für die termingerechte Abgabe der Manuskripte an die Druckerei verantwortlich sei, die Testredaktion zu leiten habe und dem Verlag neben seiner Tätigkeit als Herausgeber auch in allen Fragen der Promotion und der Werbung zur Verfügung zu stehen habe. Im vorliegenden Fall habe sich der Bw. als Herausgeber um alle Belange zu kümmern, währenddessen sich die Funktion der Verlegerin mehr oder minder auf eine Geldgeberfunktion beschränke. Der hinter der GVA stehende wirtschaftliche Eigentümer sei auch nicht primär am wirtschaftlichen Erfolg des Restaurantführers interessiert gewesen, sondern habe diesen als Plattform betrachtet, um insbesondere im Rahmen der zahlreichen Promotions seine Produkte mediengerecht präsentieren zu können.

In der Folge nimmt die Berufungsschrift zu einzelnen Feststellungen des BP-Berichtes Stellung:

Es sei sicher richtig, dass keiner der befragten Inserenten Dr. A.W. als Ansprechpartner genannte habe. Dr. A.W. habe nichts mit der Werbung im G.M.Ö. zu tun, da alle Werbeagenden im Redaktionsbüro Salzburg sowie beim Anzeigenvertreter N.E. lägen. Auch die R-AG habe mit den Anzeigen nichts zu tun gehabt, wobei alle wesentlichen Inserenten solche der ersten Stunde gewesen seien und vom Bw. geworben und betreut worden seien. Somit ziehe das Argument nicht, dass die GVA dem Bw. zuzurechnen sei, weil die Inserenten ausschließlich mit ihm Kontakt gehabt hätten.

Soweit die Berufungsschrift auf die Inserenten St., WMF, Hi. und SJ verweist, erübrigts es sich darauf näher einzugehen, zumal diesbezüglich im Rahmen der Schlussbesprechung allfällige Unklarheiten abgeklärt werden konnten und folglich im BP-Bericht jegliche Hinweise fehlen.

Zur Fa. H. brachte der Bw. vor, dass mit dieser Firma eine Gegengeschäftsvereinbarung betreffend die Zurverfügungstellung einer Standuhr getroffen worden sei. Diese Standuhr hätte, so wie ja auch Gegenstände, die früher bei Gegengeschäftsvereinbarungen von Inserenten zur Verfügung gestellt worden seien, als Preis für einen Lesewettbewerb verwendet werden sollen. Da diese Uhr in weiterer Folge nicht - wie geplant – für einen solchen Preis Verwendung fand, befindet sich die Standuhr noch im Redaktionsbüro in S., weil dem Trend folgend anstelle der Uhr ein aufwendiges Abendessen für zwei Personen in einem Haubenrestaurant verlost worden sei. Gleichermaßen gelte auch für die von der Fa. H. zur Verfügung gestellten Armbanduhren. Auch diese sei nicht verlost worden, sondern verblieb dem Bw., welcher den Bezug auch nachversteuert habe.

Wie dem vorgelegten Schreiben der Fa. M-M vom 14. 8. 2000 entnommen werden könne, habe diese Gesellschaft bereits in der Zeit als die R-AG Verleger gewesen sei (80er Jahre) in gleicher Weise Auslieferungen durchgeführt wie sie das bis heute für die GVA tue. Damit wäre aber die Behauptung der Fr. B., welche den Bw. nicht kenne, widerlegt. Die Kontakte zur genannten Gesellschaft beschränkten sich ausschließlich auf solche zu KR Sch. bzw. zur zuständigen Sachbearbeiterin im Einkauf.

Warum die Fa. P-D auf drei Rechnungen an die GVA die UID-Nummer der Einzelfirma der Ehegattin des Bw. angeführt habe, sei nicht nachvollziehbar.

Die Berufung richtet sich auch gegen die Höhe der Schätzung. Insbesondere sei bei der Schätzung des Betriebsaufwandes völlig außer Acht gelassen worden, dass alleine die Honorare für die Redaktion in S., die im streitgegenständlichen Zeitraum der Ehegattin des Bw. zugefallen seien, die im genannten Schreiben vom 12. 9. 2001 angeführten Beträge erreichten und als Ausgaben anzusetzen gewesen wären.

Selbst wenn man die im Rahmen der BP ermittelten Umsätze für 1997 (S 6,845.491,-) und für 1998 (S 5,802.180,-) als richtig annehme, stünden diesen Umsätzen Aufwendungen laut Bestätigung der GVA (Dr. A.W.) in der Höhe von S 5,291.710,- bzw. in der Höhe von S 6,975.959,- gegenüber.

Dass die Gewinnschätzung absurd sei, ergebe sich auch aus dem Schreiben von G.M.D., welcher mehr als ein Jahrzehnt erscheine und bis zum heutigen Tage kein wirtschaftlich positives Ergebnis erreicht habe. Was Auflage und Werbepotential betreffe sei der österreichische Restaurantführer im Vergleich zum deutschen Restaurantführer ein Winzling.

Bei dieser Gewinnermittlung hätten die Provisionen an N.E. sowie Honorare und Provisionen an die Ehegattin des Bw., weiters Reisespesen sowie Lizenzgebühren an G.M., die jährlich mindestens S 300.000,- betragen, keine Berücksichtigung gefunden.

Völlig absurd seien auch die Schätzungen was die Tester anbelange. Nicht nur die 600 im G.M.Ö. erscheinenden Restaurants würden getestet, sondern rund 150 weitere, die auf Grund des schlechten Testergebnisses nicht aufgenommen würden. Darüber hinaus würden auch Hotels und Cafehäuser getestet. Bei Haubenlokalen würden mehrmals jährlich Überprüfungen stattfinden. Ergeben sich Änderungen in bereits geprüften Betrieben (zB. Wechsel des Küchenchefs) käme es zu Nachtestungen. Die Testkosten seien sehr oft mit Reise- und Nächtigungskosten verbunden.

Wenn man den Gesamtumsatz der Umsatzsteuer unterzieht, hätten auch Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Honoraren und Provisionen an N.E. sowie die Ehegattin des Bw.,

Reisekosten sowie Lizenzgebühren G.M.P zum Ansatz gelangen müssen. Alleine diese Positionen betragen durchschnittlich S 1.500.000,-, sodass alleine daraus eine Vorsteuer in der Höhe von S 300.000,- resultiere.

Im Übrigen sei nicht nachvollziehbar, weswegen die GVA im Inland umsatzsteuerpflichtig sein solle. Selbst wenn der Bw. Alleingesellschafter dieser Anstalt wäre, ändere dies nichts daran, dass diese ihren Sitz im Ausland habe und daher auch dann nicht im Inland umsatzsteuerpflichtig wäre, würde sie dem Bw. zugerechnet werden.

Mit Schriftsatz vom 16. 11. 2001 ergänzte der Bw. sein Berufungsvorbringen und wies insbesondere darauf hin, dass die bisherige Eigentümerin der GVA ihre gesamte Beteiligung an dieser Gesellschaft an Fr. EOSP, einer Geschäftsfrau in Singapur, übertragen habe. Die bisherige wirtschaftliche Eigentümerin der GVA sei daher nicht mehr Ansprechpartner des Bw.. Selbstverständlich stehe Fr. EOSP mit dem Bw. in Kontakt und es sei auch eine Weiterführung der bisherigen Tätigkeit des Bw. für die GVA mit der neuen Eigentümerin vereinbart.

Der Bw. habe sich nach Abwägung aller Umstände und unter Berufung auf seine notstandsartige Situation entschlossen Urkunden vorzulegen, die die Eigentümerschaft an der GVA aus seiner Sicht ausreichend belegen. Dies, obwohl ihm vertraglich eine strenge Geheimhaltungspflicht auferlegt wurde, die an sich die Vorlage dieser Unterlagen nicht erlaube. Es handle sich dabei um die Schreiben der Fa. U. vom 18. 5. 2000 und vom 23. 8. 2001. Insbesondere werde auf die Ausführungen im Schreiben vom 23. 8. 2001 "unser Engagement bei der GVA; Verlagswesen zählt nicht zur langfristigen Unternehmensphilosophie unseres Hauses" verwiesen.

Zur Abrundung des Bildes werden auch noch die Schreiben der neuen Eigentümerin, Fr. EOSP , vom 31. 10. 2001 sowie das Schreiben der GVA vom 2. 11. 2001 vorgelegt.

Die Beweislast dafür, dass die GVA dem Bw. zuzurechnen sei, liege eindeutig beim Finanzamt. Nicht der Bw. müsse beweisen, dass er nicht Eigentümer der GVA sei, sondern das Finanzamt habe den schlüssigen Beweis zu führen, dass die in Rede stehende Firma dem Bw. wirtschaftlich zuzurechnen sei. Dies auch deshalb, weil auf Grund der in der Folge aufgezeigten Umstände und Verfahrensmängel jedenfalls eine Beweislastumkehr zu Lasten des Finanzamtes eingetreten sei. Die vorgelegten Beweismittel zeigen eindeutig, dass der Bw., abgesehen von seiner vertraglichen Beziehung als Herausgeber, zur GVA in keinem Nahverhältnis stehe.

Im Zuge der bei der Ehegattin des Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung sei der Bw. bevollmächtigt gewesen, dem Finanzamt entsprechende Auskünfte zu erteilen. Das Finanzamt

konfrontierte den Bw. mit einer Reihe von Fragen, insbesondere betreffend die GVA, N.E., Fa. M-M, Fa. P-D, usw. Niemals sei auch nur mit einem einzigen Wort erwähnt worden, dass diese Fragen und Auskünfte auch in einem Zusammenhang mit einer den Bw. selbst betreffenden Betriebsprüfung stünden und diese Fragen dazu dienten dem Bw. die GVA zuzurechnen. Erst im Rahmen der die Ehegattin des Bw. betreffenden Schlussbesprechung sei dem Bw. in einer durchaus aggressiv zu bezeichnenden Atmosphäre eröffnet worden, dass eine Betriebsprüfung auch hinsichtlich seiner Person begonnen habe und auch gleich im Zuge dieser Schlussbesprechung abgeschlossen werde. Weder der Bw. noch sein steuerlicher Vertreter seien bei einer derartigen Überrumpelung entsprechend vorbereitet gewesen. Dem Bw. sei somit keine entsprechende Gelegenheit geboten worden, zu den von der Betriebsprüfung gewonnenen Erkenntnissen Stellung zu nehmen, geschweige ein entsprechendes Vorbringen zu erstatten oder bezughabende Beweismittel vorzulegen. In dieser Vorgangsweise liege eine grobe Verletzung des Grundsatzes eines ausreichenden Parteiengehörs.

Ganz offensichtlich habe die Betriebsprüfung von allem Anfang an ihre vorgefasste Meinung zu bestätigen versucht, wonach die GVA dem Bw. zuzurechnen sei.

Das gleiche Bild der Voreingenommenheit, ja Befangenheit, zeige sich auch bei der Durchführung der Schätzung der Betriebsergebnisse. Es sei nicht einmal im Ansatz versucht worden, im Rahmen der Schätzung nähere Erkenntnisse über die Ausgabenseite der GVA zu gewinnen, etwa dadurch, dass man dem Bw. Gelegenheit gegeben hätte, entsprechend Stellung zu nehmen.

Im Hinblick auf das vorstehend Gesagte lehne der Bw. die mit der Betriebsprüfung befassten Personen, aber auch das gesamte Finanzamt wegen Befangenheit ab. Es werde beantragt, die Steuersache an das Finanzamt für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk/Wien abzutreten. Dies auch deshalb, weil sich aus dem beiliegenden Meldezettel die Verlegung des Hauptwohnsitzes am 14. November 2001 von S. nach 1130 Wien ergebe. Die zukünftige Tätigkeit des Bw. beschränke sich auf Repräsentationsaufgaben, welche beinahe ausschließlich in Wien durchzuführen seien.

In der am 13. März 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter zum Schriftsatz der Fa.C-AG vor, dass es sich bei diesem Text ("Wir erlauben uns, Ihnen den Jahresabschluss 1991 obgenannter Gesellschaft vorzulegen"), auf welchem im Übrigen weder Briefkopf noch Datum, Unterschrift und Adresse aufschienen, um eine seinerzeit im Jahr 1993 auf einer Diskette (Floppy-Disk) gespeicherte Sammlung von Textbausteinen handle. Dies ergebe sich aus der ganz oben am Formular befindlichen Kopierung "GUIDE.TXT." Speicherungen auf Floppy-Disks würden immer mit der Kennung "TXT" gekennzeichnet. Der Bw. habe selbstverständlich auch von der

Fa.C-AG immer wieder Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen erhalten, da er ja - wie bereits vorgebracht - auch auf Konten der Fa. GVA zeichnungsberechtigt gewesen sei und darüber hinaus auch Agenden dieser Gesellschaft in Österreich vertreten habe. Bilanzen seien dem Bw. jedenfalls niemals übermittelt worden. Es dürfte sich offensichtlich um einen ungeordneten Ausdruck von Textbausteinen handeln. Ein Schreiben in jener Form, wie es nunmehr in Form des Ausdrucks vorliege, sei jedenfalls niemals an den Bw. ergangen.

Bereits zuvor (Berufungsverhandlung vom 17. 12. 2008) hatte der steuerliche Vertreter die Deckblätter des G.M., Jahrgänge 1996 bis 2000, vorgelegt sowie Aufstellungen der in diesen Jahren für Testungen aufgewendeten Beträge. Weiters reichte der steuerliche Vertreter Unterlagen nach, aus welchen - laut Vorbringen - die von der GVA vorbudgetierten Aufwendungen G.R. betreffend ersichtlich seien. Tatsächlich seien die Echtaufwendungen stets höher gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 – 1998

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Prüfer hat im Rahmen des BP-Berichtes als Begründung für die erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 1998 auf die Tz 22 verwiesen, welche vor allem die Zurechnung der GVA (Inseratenerlöse des R. -Kontos 16013195 sowie sonstiger Inseratenerlöse) begründet. Dabei handelt es sich um neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel, welche bei deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätten.

Die Entscheidung, ob ein Verfahren von Amts wegen wieder aufzunehmen ist, stellt eine Ermessensentscheidung dar. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit ist ins Treffen zu führen, dass es im öffentlichen Interesse an der richtigen und gleichmäßigen Erhebung der Abgaben liegt, materiell unrichtige durch materiell richtige Abgabenbescheide

zu ersetzen. Der Bw hat aber auch keine Umstände vorgebracht, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens unbillig erscheinen ließen; auch der Akteninhalt bietet keine diesbezüglichen Anhaltspunkte. Der UFS gelangt daher zu der Auffassung, dass das Finanzamt das Ermessen rechtens ausgeübt hat.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass einerseits ausreichend Wiederaufnahmegründe (Tz 22 des BP-Berichtes), die zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten, gegeben sind und andererseits auch kein Ermessensfehler des Finanzamtes vorliegt, sodass die Berufung gegen die bekämpften Wiederaufnahmebescheide als unbegründet abzuweisen war.

2) Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2000 sowie Einkommensteuer 1996 bis 1998

Verfahrensmängel (Ankündigungs pflicht, Verletzung des Parteiengehörs)

Gemäß § 115 Abs. 12 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gemäß § 147 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde bei Abgabepflichtigen, die gemäß §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen jederzeit prüfen, ob die Bücher fortlaufend, vollständig sowie formell und sachlich richtig geführt werden.

Gemäß § 151 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde ferner bei jedem, der zur Führung von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, jederzeit die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen oder der Zahlungen prüfen sowie hierbei alle Umstände feststellen, die für die Erhebung von Abgaben von Bedeutung sind.

Gemäß § 148 Abs. 5 BAO sind Buch- und Betriebsprüfungen dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, sofern hierdurch der Prüfungszweck nicht vereitelt wird.

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung kann entnommen werden, dass der gegenständliche Prüfungsauftrag dem Bw. erst anlässlich der am 11. 6. 2001 abgehaltenen Schlussbesprechung, deren Abschluss ebenfalls am 11. 6. 2001 erfolgte, übermittelt wurde. Allerdings ist den vorgelegten Unterlagen auch zu entnehmen, dass der Bw. im seine Ehegattin betreffenden Betriebsprüfungsverfahren als Vertreter bevollmächtigt war und stets an den bezughabenden Vorbesprechungen teilnahm. Dem Bw. ist zuzustimmen, dass als

wesentlicher Punkt des genannten Prüfungsverfahrens die Zurechnung der in Liechtenstein ansässigen GVA anzusehen ist. Wie im BP-Bericht (Tz 14) dargestellt wurde der Bw. bereits im April 2000 darüber informiert, dass die Zurechnung der in Rede stehenden Firma an ihn erfolgen würde, sofern kein gegenteiliger Eigentumsbeweis erbracht werde.

Der Bw. legte in der Folge ein Schreiben der GVA vom 3. 5. 2000 (gezeichnet von Dr. A.W.) vor. Darin heißt es wie folgt: " ...zu Ihrem Anruf vom 27. 4. 2000 teile ich Ihnen mit, dass wir grundsätzlich keine Auskünfte über Eigentümerstrukturen geben." Der Aktenlage kann auch eine am 5. 12. 2000 stattgefundene Besprechung zwischen dem Bw. sowie Vertretern des Finanzamtes betreffend die oben aufgezeigte Kernfrage der Zurechnung der GVA entnommen werden. Weiters ist den Prüferunterlagen ein Aktenvermerk über ein Telefonat zwischen dem Prüfer und dem früheren steuerlichen Vertreter des Bw., Dr.J., vom 5. 6. 2001 zu entnehmen. Dort heißt es wie folgt: "er (Dr. J.) wird noch einmal auf den Bw. einwirken, damit die angekündigte Stellungnahme der GVA vorgelegt wird." Der Bw. war auch stets bei den seine Ehegattin betreffenden BP-Verfahren zugegen. Somit musste der Bw. aber davon ausgehen, dass sich die gesetzten Prüfungshandlungen auch gegen ihn richteten. Der Berufungseinwand, wonach der Bw. erst am Tag der seine Ehegattin betreffenden Schlussbesprechung (11. 6. 2001) über ein Verfahren gegen ihn informiert worden sei, steht somit der durch die Aktenlage aufgezeigte Verfahrensablauf entgegen. Von einer wie in der Berufungsschrift weiters angeführten "Überrumpelung" kann folglich keine Rede sei. Dem Bw. stand vielmehr ein Zeitraum von über einem Jahr zur Verfügung, die vom Finanzamt geforderten Unterlagen zu beschaffen.

Wie oben aufgezeigt wurde sowohl der Ankündigungs pflicht des § 148 Abs. 5 BAO als auch der Wahrung des Parteiengehörs, welches vor allem darin besteht, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen zu geben, entsprochen. Davon abgesehen standen dem Bw. ja auch im Rahmen des Berufungsverfahrens, letztlich im Rahmen der durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, ausreichend Gelegenheiten zur Stellungnahme zur Verfügung. Dies auch vor dem Hintergrund, dass dem Bw. am 28. 9. 2001 Akteneinsicht gewährt wurde, wobei der Arbeitsbogen des Prüfers eingesehen und eine große Anzahl von Ablichtungen erstellt wurden.

Davon abgesehen kennt das österreichische Abgabenrecht kein Beweismittelverwertungsverbot. Selbst wenn bei Durchführung eines Betriebsprüfungsverfahrens Verfahrensmängel unterlaufen, stünde dies einer Berücksichtigung der erfolgten Feststellungen nicht entgegen.

Befangenheit und örtliche Unzuständigkeit des Finanzamtes Salzburg-Stadt

§ 76 Abs. 1 BAO lautet: "Organe der Abgabenbehörden haben sich der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen,

- a) wenn es sich um ihre eigenen Abgabenangelegenheiten oder um jene eines ihrer Angehörigen, ihres Mündels oder Pflegebefohlenen handelt;
- b) wenn sie als Vertreter einer Partei noch bestellt sind oder innerhalb der letzten fünf Jahre bestellt waren;
- c) wenn sonstige wichtige Gründe vorliegen, die geeignet sind, ihre volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen;
- d) im Rechtsmittelverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz überdies, wenn sie an der Erlassung des angefochtenen Bescheides mitgewirkt haben oder wenn eine der in lit. a genannten Personen dem Verfahren beigetreten ist.

Gemäß § 73 BAO endet die Zuständigkeit eines Finanzamtes für die Erhebung von Abgaben mit dem Zeitpunkt, in dem ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt.

Sonstige wichtige Gründe sind Umstände, die es nach objektiver Prüfung und Beurteilung rechtfertigen, die Unbefangenheit des Organwalters in Zweifel zu ziehen.

Im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahrensablauf, vertritt der Bw. den Standpunkt, dass "die Betriebsprüfer von allem Anfang an befangen waren". Wie bereits unter Punkt 1) dargelegt ist für den UFS offensichtlich, dass auch von einem Verfahren gegen den Bw. auszugehen ist. Der Aktenlage kann entnommen werden, dass von den Betriebsprüfern äußerst umfangreich und lange erhoben wurde, woraus abgeleitet werden kann, dass eine vorgefasste Meinung (Zurechnung der GVA an den Bw.) nicht bestand. Die umfangreichen Ermittlungen wären dann nämlich entbehrlich gewesen.

Der UFS vermag jedenfalls auf Grund der vorliegenden Unterlagen einen Befangenheitsgrund der befassten Betriebsprüfer nicht zu erkennen. Abgesehen von den wenig überzeugenden Einwendungen in Bezug auf den Verfahrensablauf wurden vom Bw. keine Gründe aufgezeigt, welche eine Befangenheit der Prüfer erkennen ließen.

Der Einwand der örtlichen Unzuständigkeit geht ebenfalls an der Sache vorbei. Aus den vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass der Bw. das Finanzamt in S. erstmals mit Schreiben vom 16. 11. 2001 von einer Wohnsitzverlegung nach W. – die zukünftige Tätigkeit des Bw. konzentrierte sich infolge Pensionierung auf reine Repräsentationsaufgaben, welche fast ausschließlich in W. durchzuführen seien – in Kenntnis setzte. Die bezughabenden Meldezettel weisen ein Abmeldungs- bzw. Anmeldungsdatum vom 14. 11. 2001 aus. Da sämtliche bekämpften Bescheide vom 9. 7. 2001 und vom 12. 7. 2001 datieren und

nachweislich im Juli 2001 rechtskräftig zugestellt worden waren, war das Finanzamt sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer (§ 61 BAO) als auch hinsichtlich Einkommensteuer (§ 55 BAO) örtlich zuständig. Davon abgesehen geht die Zuständigkeit erst dann über, wenn das "neue" Finanzamt von den maßgebenden *seine Zuständigkeit* begründenden Voraussetzungen erfährt.

Zurechnung der GVA

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) unter anderem dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH 23. 2. 1994, 92/15/0159). Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweisbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 429 ff; Kotschnigg, ÖStZ 1992, 84). Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht weiters, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (VwGH 30. 5. 1995, 92/13/0200; 24. 3. 1998, 97/14/0116), die nur der Abgabepflichtige aufklären kann oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen.

In seinem Erkenntnis vom 25. 5. 1993, 93/14/0019, hat der VwGH klargestellt, dass ein Steuerpflichtiger, welcher in Beziehungen zur Steueroase Liechtenstein tritt, von Anbeginn dafür sorgen muss, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehungen vollständig aufhellen und dokumentieren kann. Dazu muss er nötigenfalls mit ausländischen Geschäftspartnern die hiezu erforderlichen Vereinbarungen treffen.

Nach den Bestimmungen des liechtensteinischen Steuerrechtes bzw. des Personen- und Gesellschaftsrechtes sind Domizil- bzw. Sitzgesellschaften (Briefkastenfirmen) solche Unternehmen, die in Liechtenstein – mit oder ohne Haltung eines Büros – lediglich ihren Sitz haben, ohne jedoch dort einen tatsächlichen Geschäftsbetrieb zu unterhalten. Einer der Beweggründe – wenn nicht überhaupt der Wesentlichste – für die Abwicklung von Geschäftsbeziehungen über Sitzgesellschaften ist, wie die Erfahrung zeigt, durch Gewinnverlagerungen in Steueroasenländer – als solches ist insbesondere Liechtenstein anzusehen – Steuerspareffekte zu bewirken. Bei einer solchen Briefkastenfirma liegt somit der Verdacht nahe, dass die an sie entrichteten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw. überhaupt nicht aus dessen Verfügungsmacht ausgeschieden sind (VwGH 13. 10. 1999, 93/13/0200). Als Empfänger kann aber an Stelle einer im Ausland ansässigen "Briefkastengesellschaft" die hinter ihr stehende Person angesehen werden (VwGH 11. 7. 1995, 91/13/0154, 0186).

Dem zu beurteilenden Streitfall liegt der Dienstvertrag vom 15. Juni 1985 zwischen dem Bw. und der GVA zu Grunde. Darin kommen die beiden Vertragsparteien überein, den in Rede stehenden Restaurantführer für Österreich herauszugeben, und zwar die GVA als Verleger und der Bw. als angestellter Herausgeber (SFr 3.000,- monatlich), wobei dieser für sämtliche Arbeiten von der Planung bis zur termingerechten Abgabe der Manuskripte an die Druckerei persönlich verantwortlich ist, die Testredaktion zu leiten hat und "dem Verlag neben seiner Tätigkeit als Herausgeber auch in allen Fragen der Promotion und der Werbung zur Verfügung zu stehen" hat. Der Bw. überträgt weiters die Rechte am G.M.Ö. auf die GVA, wobei diese den finanziellen Rahmen festlegt, Absatzgebiete und Auflage bestimmt, Druck, Verkauf und Distribution besorgt und die Verkaufspreise regelt.

Lt. Mitteilung des Bw. sei das obige Dienstverhältnis mit 1. 1. 1995 beendet und dahingehend umgestaltet worden, dass anstelle des Dienstverhältnisses ein Vertragsverhältnis zwischen der Ehegattin des Bw. und der GVA eingegangen worden sei. Der Bw., dessen Aufgabenbereich sich nicht geändert habe, stehe nunmehr in einem Dienstverhältnis zur Einzelfirma seiner Ehegattin.

In der Berufungsschrift bezeichnet sich der Bw. als "Mädchen für alles", während die GVA das wirtschaftliche Risiko trägt, dieser aber auch der wirtschaftliche Erfolg alleine zukommt.

Das Finanzamt ist auf Grund umfangreicher Erhebungen zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei der GVA um eine Domizil- bzw. Sitzgesellschaft handelt, welche in Liechtenstein keine geschäftlichen oder kommerziellen Tätigkeiten entfalten darf. Diese Gesellschaft hat nicht wie in der Berufungsschrift angeführt im Jahre 1984 ihre Tätigkeit aufgenommen, sondern wurde bereits 1974 gegründet und im Jahre 1984 erfolgte eine Umfirmierung auf GVA (zuvor Anstalt für kreative Beratung). Wenn der Bw. nun einwendet, er habe natürlich keinen näheren Einblick in die Internas dieser Gesellschaft, so erscheint dies vor dem Hintergrund der oben aufgezeigten weitreichenden wirtschaftlichen Eingriffe durch den Vertrag vom 15. Juni 1985, auf Grund derer der Bw. das "Mädchen für alles" sei und darüber hinaus sämtliche Verkaufserlöse des Guide Gault-Millau Österreich und einen Großteil der Inseratenerlöse (1997 S 6,845.491,- sowie 1998 S 5,802.180,-) an die GVA abzuführen habe, wenig überzeugend.

Der Aktenlage kann auch entnommen werden, dass an der Adresse Vaduz, Ä-Str.74 im gleichen Zeitraum wie die GVA die Fa. P-AG, welche ebenfalls als Briefkastenfirma zu beurteilen ist, aufscheint und beide Gesellschaften im selben Zeitraum über dieselbe Telefonnummer verfügen. Somit wurde diese Telefonnummer nicht – wie in der Berufungsschrift angeführt – von der Fa. P-AG, die laut Auskunft von Dr. Alex Wiederkehr Eigentümerin des Objektes Ä-Str.60 ist, übernommen. Es ist als absolut unüblich zu

bezeichnen, dass von einander unabhängige Gesellschaften über dieselbe Telefonnummer verfügen, es sei denn es handelt sich um Briefkastenfirmen.

Unwidersprochen verblieben die im BP-Bericht erfolgten Feststellungen, wonach auf der nunmehrigen Adresse der GVA (Ä-Str.60) noch 15 weitere Firmen wie etwa ein Rechtsanwalt, Treuhandunternehmen-Trust, Treuhandgesellschaften etc. residieren.

Ebenso unwidersprochen ist die Aussage des Prüfers, dass der Bw. über Konten der GVA zeichnungsberechtigt ist (S-Bank 00044003504 und R. 90753).

In der Berufungsschrift wird die Feststellung des Prüfers, dass keiner der befragten 29 Inserenten Dr. A.W. bzw. die GVA als Ansprechpartner genannt habe, bekämpft. Insoweit mag schon richtig sein, dass von Anfang an die Werbeagenden beim Bw. bzw. beim Anzeigenvertreter N.E. lagen und ein Großteil der Inserenten Werbekunden der ersten Stunde waren. Dennoch erscheint es im wirtschaftlichen Leben ungewöhnlich, wenn eine laut Vorbringen des Bw. als Verleger auftretende juristische Person bzw. ihr gesetzlicher Vertreter (Dr. A.W.) an den geschäftlichen Aktivitäten ihres Vertragspartners grundsätzlich nicht teilnimmt. Ein solches Verhalten spricht eben auch dafür, dass es sich um eine dazwischen geschaltete Briefkastenfirma handelt. Davon abgesehen wurden die vom Finanzamt angeführten Inserenten nicht – wie die Berufungsschrift vorgibt – bis zu 20 Jahre zurückliegende Sachverhalte, sondern über Sachverhalte die den Prüfungszeitraum betreffen, befragt.

Soweit die Berufungsschrift unter Pkt. 3. 10. a-d zu verschiedenen Inserenten (Fa. St., Fa. W, Fa. Hi., SJ) Stellung nimmt, weist der UFS darauf hin, dass diese Aussagen vom Prüfer im BP-Bericht nicht in Zweifel gezogen wurden und auch keine Aufnahme in den BP-Bericht fanden. Es erübrigt sich daher, darauf näher einzugehen.

Wie im BP-Bericht dargestellt erfolgte im Jahre 1998 die Bezahlung für ein Inserat der Fa. H. mit Gegenverrechnung vom 15. 5. 1998 über eine Armbanduhr der Marke Rolex (S 43.667,- + S 8.773,- USt). Dieser Verkaufserlös ist offensichtlich beim Bw. verblieben. Damit im Rahmen der BP konfrontiert reichte der Bw. am 21. 12. 2000 eine berichtigte Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 1999 ein und führte darin sonstige Einkünfte in Höhe von S 52.400,- an. Auf telefonische Rückfrage teilte der Bw. dazu mit, dass es sich bei dem Betrag von S 52.400,- um den Erlös aus dem Verkauf einer Uhr handle. Eine korrigierte Arbeitnehmerveranlagung wurde darauf hin nicht durchgeführt, da das Finanzamt vom Verkauf einer Privatuhren ausging. Es ist somit nicht richtig, dass dieser Bezug nachversteuert worden sei. Erst mit dem Ergehen der bekämpften Bescheide nach Abschluss der BP erfolgte eine steuerliche Erfassung dieses Erlöses im Rahmen der Einkünfte 1998 (BP-Bericht, Tz 22).

Insoweit ist jedenfalls erstaunlich, dass der in Rede stehende Verkaufserlös für ein Inserat, das die GVA an die inserierende Fa. H. fakturiert hat, offensichtlich beim Bw. verblieben ist. Es wurde somit der Erlös einer angeblich dritten, fremden Firma einbehalten und diese forderte nie den ihr zustehenden Inseratenerlös zurück.

Unklar ist auch, dass Rechnungen (ustfrei) der P-D, welche an die GVA in Vaduz adressiert sind, die UID-Nummer der Gattin des Bw. aufweisen. In der Berufungsschrift wird das Anführen dieser UID-Nummer nicht nur als falsch, sondern auch als unsinnig bezeichnet. Warum auf Rechnungen der P-D die in Rede stehende UID-Nummer aufscheint, wird dadurch ebenso wenig beantwortet wie durch das Schreiben der P-D. Darin wird lediglich festgestellt, dass alle Fakturen für Aufträge, die die GVA erteilt habe, auch an diese fakturiert worden seien. Dies hat der Prüfer im BP-Bericht auch nicht bestritten.

Nach dem vorstehend Gesagten teilt der UFS die Ansicht des Finanzamtes, wonach es sich bei der GVA um eine in Liechtenstein ansässige Briefkastenfirma handelt und darüber hinaus ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, welche eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw. bewirken. Es ist augenfällig, dass die GVA einen äußerst hohen Erlösanteil (Verkaufserlöse sowie Inseratenerlöse) bezieht, während der Bw. den gesamten Aufgabenbereich ("Mädchen für alles") – wie oben dargestellt - abdeckt.

In der Berufungsschrift wird als Gegenleistung für die vom Bw. und seiner Ehegattin entfalteten Tätigkeit von einem Gesamteinkommen der genannten Personen in der Höhe von S 1.000.000,- bis S 1.500.000,- jährlich gesprochen. Diese Angaben widersprechen klar der Aktenlage und sind als unrichtig zurückzuweisen. Tatsächlich wurden die in der Folge angeführten wesentlich geringeren Einkommen, welche auch der Veranlagung zu Grunde gelegt wurden, erklärt:

In der Berufungsschrift wird als Gegenleistung für die vom Bw. und seiner Ehegattin entfalteten Tätigkeit von einem Gesamteinkommen der genannten Personen in der Höhe von S 1.000.000,- bis S 1.500.000,- jährlich gesprochen. Diese Angaben widersprechen klar der Aktenlage und sind als unrichtig zurückzuweisen. Tatsächlich wurden die in der Folge angeführten wesentlich geringeren Einkommen, welche auch der Veranlagung zu Grunde gelegt wurden, erklärt:

Jahr	Bw.	Gattin des Bw.	Gesamteinkommen
1994	139.055,-	177.453,-	316.508,-
1995	363.002,-	98.320,-	461.322,-

1996	356.111,-	85.067,-	441.178,-
1997	362.508,-	387.881,-	750.389,-
1998	394.244,-	273.177,-	667.421,-

Den vorstehenden Gesamteinkommen laut Aktenlage stehen für die Jahre 1997 und 1998 – nur für diese beiden Jahre liegen Unterlagen vor – Verkaufs- und Inseratenerlöse in der Höhe von S 6.845.491,- sowie S 5.802.180,- gegenüber.

Der Bw. bezeichnet den hinter der GVA stehenden wirtschaftlichen Eigentümer als einen internationalen Getränkekonzern mit Sitz in Zürich, welcher sich in seiner Funktion als Verleger mehr oder minder auf eine Geldgeberfunktion beschränke und der auch primär nicht am wirtschaftlichen Erfolg interessiert sei, sondern den G.M.Ö. als Plattform betrachte, um insbesondere im Rahmen der zahlreichen Promotions seine Produkte mediengerecht präsentieren zu können.

Dieses Vorbringen, welches – wie nachfolgend noch dargelegt wird – nicht auf die von Lehre und Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung von Beziehungen zu Briefkastenfirmen in Liechtenstein eingeht, erweist sich nicht als stichhaltig. Vom krassen Missverhältnis zwischen den vom Bw. erbrachten Leistungen und seiner Entlohnung – wie aufgezeigt – abgesehen, ist uneinsichtig, warum gerade ein Getränkekonzern in Zürich das wirtschaftliche Risiko der GVA tragen sollte, um eine mediengerechte Plattform für seine Produkte in Österreich zu erhalten, während diese Möglichkeit allen anderen Vertragspartnern (Inserenten) des Bw. ohne jegliches Risiko offensteht. Davon abgesehen sind den Werbemöglichkeiten im Getränkebereich keine engen Grenzen gesetzt.

Im Hinblick auf die infolge langjähriger Tätigkeit des Bw. überschaubaren Ausgaben sowie der Höhe der Verkaufs- und Inseratenerlöse würde kein Geschäftsmann die aufgezeigte Vertragskonstruktion wählen, es sei denn, die Erträge aus der Domizilgesellschaft fließen diesem wiederum zu.

Der Einwand, dass die Fa. MR-GmbH im Jahre 1981 in den Konkurs schlitterte und der Bw. sich der Fa. R-AG , welche als Verleger bereit gewesen sei, das wirtschaftliche Risiko zu tragen, bediente, vermag für den Bw. nichts zu gewinnen. Die nicht näher aufgezeigten Verhältnisse anfangs der 80er Jahre sind mit dem Streitzeitraum nicht vergleichbar. Tatsache ist, dass diese Zusammenarbeit mit dem größten schweizer Medienhaus etwa seit 1984 nicht mehr besteht und sich der Bw. – wie bereits aufgezeigt - seit diesem Zeitpunkt einer zehn Jahre zuvor gegründeten Briefkastenfirma (Anstalt für kreative Beratung), deren

Unternehmenszweck auch offensichtlich nicht auf Mittelaufbringung und Haftung ausgerichtet war, bedient.

Auch die Aussage des JH, Herausgeber des G.M.D. (Schreiben vom 25. 9. 2001), dass "trotz all dieser über ein Jahrzehnt andauernden Bestrebungen meinerseits es bis dato nicht möglich gewesen ist, für den G.M.D. ein wirtschaftlich positives Ergebnis zu erzielen", vermag für den Standpunkt des Bw. nichts zu gewinnen, zumal der UFS nicht in der Lage ist, entsprechende Vergleiche anzustellen und das in Rede stehende Schreiben nur allgemeine Aussagen trifft. Ungeklärt verbleibt auch die Frage, warum JH trotz einem wirtschaftlich negativen Ergebnis in einem Zeitraum von über zehn Jahren weiterhin als Herausgeber tätig ist.

Der Bw. ist in Beziehungen zu einer in Liechtenstein, einer bekannten Steueroase (zur Notorietät der Steueroaseneigenschaft VwGH vom 19. 3. 1974, 1527/72 und vom 12. 9. 1978, 1511, 1512 und 2344/75) eingetreten. In Entsprechung der eingangs dargelegten Rechtslage hätten diese Auslandsbeziehungen es dem Bw. von Anfang an zur Pflicht gemacht, dafür zu sorgen, dass er in der Lage sein werde, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren.

Der Einwand des Bw., wonach die Beweislast dafür, dass die GVA ihm zuzurechnen sei, eindeutig beim Finanzamt liege, findet in der oben aufgezeigten Lehre und Rechtsprechung keine Deckung.

Im zur Beurteilung vorliegenden Fall hat der Bw. in der Vereinbarung mit der GVA aber weder eine Aufhellung noch eine Dokumentierung der in Rede stehenden Beziehungen sondern geradezu das Gegenteil angestrebt. Unter Punkt 13) des maßgeblichen Vertrages heißt es: "Der Bw. verpflichtet sich über alle internen Informationen (kalkulatorische Grundlagen, Vertragsabschlüsse mit Dritten und deren Bedingungen), technische Verfahren, Adressen und Abonnenten, Kunden und Lieferanten absolutes Stillschweigen zu bewahren.

Da dem Bw. bekannt ist, welche Brisanz die Beteiligungsverhältnisse der GVA gegenüber der Gastronomie darstellen, hat sich der Bw. ausdrücklich verpflichtet die ihm zugegangenen Informationen unter keinen wie immer gearteten Umständen offenzulegen. Jedweder Verstoß gegen diese Verpflichtung hätte nicht nur eine sofortige Auflösung dieses Vertrages, sondern auch Schadenersatzansprüche der GVA und ihrer Inhaber gegen den Bw. zur Folge".

Der Bw. bezeichnet einen Zürcher Getränkekonzern als alleinigen Eigentümer der GVA. Im Zusammenhang mit der Zurechnung dieser Firma an ihn legte er auch zwei Schriftstücke der Fa. U., Schweiz, vom 18. 5. 2000 vor, welche wie folgt lauten:

"Unter Bezugnahme auf unsere Kooperationen möchten wir darauf hinweisen, dass im Interesse aller Beteiligten absolutes Stillschweigen über alle Interna vereinbart wurde. Wir

gehen davon aus, dass auch sie sich daran halten werden und bitten sie der guten Ordnung halber, die beiliegende Kopie dieses Briefes zum Zeichen ihres Einverständnisses zu unterschreiben und es an uns zu retournieren".

"Anlässlich unseres letzten Treffens informierten wir sie, dass wir unser Engagement bei der GVA ernsthaft in Frage stellen. Nach reichlichem Abwägen des Für und Wider steht nun unsere Entscheidung fest: Verlagswesen zählt nicht zur langfristigen Unternehmensphilosophie unseres Hauses. Nicht nur aus diesem Grunde würden wir es sehr begrüßen, wenn sich für die GVA neue, finanzielle Partner finden könnten. Wie sie uns bei diesem Treffen informierten, hat Frau EOSP, ehemalige Reuters-Mitarbeiterin in Singapur, nicht nur ernsthaftes Interesse am G.M.Ö. bekundet, sondern ist sie vor allem an der Nutzung des Know How für Editionen in Asien interessiert. ..."

Weiters kann dem Schreiben der GVA vom 2. 11. 2001 entnommen werden, dass seit Anfang Oktober 2001 Fr. EOSP, 21 E-R., Singapore, Alleineigentümerin der Gesellschaft ist.

Mit den oben angeführten Schriftsätzen ist der Bw. der ihn bei Sachverhalten mit Liechtenstein treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen. Dass nunmehr eine in Singapore ansässige EOSP Alleineigentümerin der in Rede stehenden Gesellschaft ist, verbleibt für den Streitzeitraum ohne Bedeutung. Jedenfalls kann dem bezughabenden Schreiben nicht entnommen werden, von wem die Anteile erworben wurden. Andererseits ergeben sich aus den Schreiben der Fa. U. zwar Hinweise auf eine mögliche Inhaberschaft der Anteile, doch ist damit eine alleinige Inhaberschaft nicht nachgewiesen. Damit in Zusammenhang ist auch auf das Schreiben der GVA vom 12. 9. 2001 zu verweisen, in welchem der Verwaltungsrat Dr. A.W. von mindestens zwei Eigentümern (....nach Rücksprache mit den Eigentümern) spricht.

Der Bw. urteilt das Bekanntwerden eines Engagements eines Getränkekonzerns mit dem in Rede stehenden Restaurantführer als sehr gefährlich, ja geradezu ruinös und begründet dies damit, dass schlecht kritisierte Gastronomen keine Produkte von Inserenten mehr kaufen würden. Diese Aussage erscheint jedoch mit dem bisherigen Berufungsvorbringen in Widerspruch zu stehen, als ja zwischen dem Verleger, welcher laut Vorbringen nur als Geldgeber fungiert, und dem Herausgeber klar abzugrenzen ist.

Gegenständlich wird laut Seite vier der Berufungsschrift "das Produkt G.M.Ö. von den beteiligten Verkehrskreisen und vom Publikum beinahe ausschließlich mit der Person des Bw. ... in Verbindung gebracht." Es ist somit der Bw., welcher als Herausgeber für "alles" verantwortlich zeichnet, somit auch für Bewertungen von Gastronomiebetrieben.

Der Argumentation des Bw., wonach schlecht kritisierte Betriebe die Produkte eines allfälligen Verlegers meideten, könnte im Übrigen entgegengesetzt werden, dass die überwiegende Anzahl positiv beurteilter Unternehmen geradezu das Gegenteil anstreben und überdurchschnittlich auf die konkreten Produkte setzen.

Nach der eingangs angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, ist die bloße Nennung der Beteiligten ohnehin nicht ausreichend, zumal eine Vertretung im Wege einer Treuhandschaft ja grundsätzlich möglich und insbesondere bei Briefkastenfirmen auch häufig anzutreffen ist. Das Höchstgericht fordert in seiner Entscheidung vom 25. 5. 1993, ZI. 93/14/0019, vielmehr eine vollständige Aufhellung und Dokumentierung der Beziehungen zu einer in Liechtenstein ansässigen Briefkastenfirma. Gegenständlich vermochte der Bw. jedoch keinesfalls die Sinnhaftigkeit der mit der GVA getroffenen Vertragsgestaltung an Hand von Belegen nachzuweisen. Ebensowenig legte der Bw. Unterlagen vor, welche das Ausmaß der Inanspruchnahme der GVA bzw. der an dieser Firma Beteiligten und deren Leistung in Zusammenhang mit der Mittelaufbringung (und somit Notwendigkeit für den Bw.) *nachweislich* aufgezeigt hätten. Dabei hätte ein Leistungsnachweis derart konkret sein müssen, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der von der GVA erbrachten Leistungen (Risikotragung und Abdeckung von Verlusten) möglich gewesen wäre und somit in der Folge die Feststellung getroffen werden hätte können, dass auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche vom Bw. geleistet worden ist. Nur auf diesem Wege hätte eine Überprüfung der Fremdüblichkeit der erbrachten Leistungen erfolgen können. Einen solchen besonders exakten Leistungsnachweis bedarf es insbesondere dann, wenn es sich um die Erbringung schwer fassbarer Leistungen wie gegenständlich eben der Risikotragung handelt.

Das Schreiben der GVA vom 12. 9. 2001, worin für die Jahre 1996 bis 2000 einerseits der Posten "Aufwand" (Redaktion, Testspesen, Reisespesen, PKW/Telefon/Fax/Porti, Produktion, Werbung, allgemeiner Verlagsaufwand) und andererseits der Posten "Honorare Redaktion S. " - jeweils in einem Betrag zusammengefasst - aufscheinen, vermag die geforderten Voraussetzungen nicht zu erfüllen.

Die nachfolgende dem obigen genannten Schreiben der GVA entnommene Gegenüberstellung ermöglicht keine Überprüfung im vorstehenden Sinne.

Veranlagungszeiträume	Aufwand (Redaktion, Testspesen usw.)	Honorare Redaktion S.
1996	5,608.530,94	915.000,00

1997	4,181.710,54	1,110.000,00
1998	5,585.959,13	1,390.000,00
1999	6,313.499,27	1,590.000,00
2000	5,934.524,85	1,260.000,00

Dies trifft auch auf die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten, die Jahre 1996 bis 2000 betreffenden Unterlagen zu, mit welchen die GVA der Ehegattin des Bw. Budgets vorgegeben haben soll.

Diesen Unterlagen können Aufwendungen in folgender Höhe entnommen werden:

Jahre

1996	5,068.000,-
1997	4,910.000,-
1998	5,080.000,-
1999	5,250.000,-
2000	5,540.000,-

Warum die von der GVA angeblich vorbudgetierten Beträge stets massiv überschritten wurden und dies von der GVA offensichtlich auf Dauer geduldet wurde, ist nicht verständlich.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen teilt der UFS die in den angefochtenen Bescheiden vom Finanzamt getroffene Feststellung, dass den gegenständlichen Zahlungen an die GVA, einer erwiesener Maßen in Liechtenstein ansässigen Briefkastenfirma, keine betriebliche Veranlassung zu Grunde gelegen ist. Das Finanzamt konnte daher im Vorliegen dieser nicht betrieblich veranlasster Zahlungen ein Indiz für eine Nahebeziehung zwischen dem Bw., welcher den G.M.Ö. aufbaute und für diesen auch im Streitzeitraum maßgeblich tätig war (sämtliche Arbeiten von der Planung bis zur termingerechten Abgabe der Manuskripte, Leitung der Testredaktion, Promotion, Werbung usw.), und der genannten Briefkastenfirma sehen.

Zusammengefasst wäre es am Bw. gelegen gewesen, im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht an Hand von Unterlagen die Anteilsinhaberschaft sowie die von der GVA bzw. ihrer Beteiligten erbrachte Leistungen klar aufzuzeigen und zu deren Überprüfung die bezughabenden Unterlagen vorzulegen. Wird diese erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Abgabenbehörde den maßgeblichen Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen. Als Folge der obigen Ausführungen

kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es die in Liechtenstein ansässige GVA dem Bw. zugerechnet hat.

Dies scheint auch der Schriftsatz der Fa.C-AG , welcher von der Staatsanwaltschaft Bochum im sogenannten "B-Verfahren" beschlagnahmt wurde, zu bestätigen, worin auf die Vorlage des Jahresabschlusses 1991 an den Bw. Bezug genommen wird. Daran ändert auch nichts, dass der Bw. – wie im Sachverhalt ausführlich dargestellt – entschieden bestreitet, Jahresabschlüsse der Fa. GVA je erhalten zu haben.

Schätzung der Betriebsausgaben

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.

Weiters ist gemäß Abs. 2 der zit. Gesetzesstelle insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Schließlich ist gemäß Abs. 3 ferner zu schätzen, 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Es ist Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen des Berufungswerbers und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, muss eben die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Eine Fehlertoleranz (im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang) muss als der Schätzung immanent angenommen werden. Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. (Ritz, BAO-Kommentar, 395 und die dort angeführte Judikatur).

Da die vom Bw. ins Treffen geführten Betriebsausgaben weder belegmäßig nachgewiesen wurden noch glaubhaft sind, können diese nur im Wege der Schätzung ermittelt werden.

Der UFS geht daher in Anlehnung an die Deckblätter der jeweiligen Ausgaben der Restaurantführer 1996 bis 1998 von 600 Restaurant-Testungen zuzüglich 100 Testungen von Restaurants, welche nicht in den Gastronomieführer aufgenommen wurden, zu je S 1.500,- aus (S 1.050.000,-). Im Hinblick auf die ohnehin hohe Testpauschale – es wurden ja auch bürgerliche Lokale geprüft – sind in dieser Pauschale die Kosten für eventuelle Nachtestungen als enthalten anzusehen. Weiters finden Testungen von Hotels und Heurigen/Weinstuben/Cafes in der Höhe von S 25.000,- bzw. S 7.500,- laut Beilage zu den oben genannten Deckblättern der Restaurantführer Berücksichtigung sowie Reisekosten in Zusammenhang mit diesen Testungen in der Höhe von S 50.000,-. Der UFS geht dabei davon aus, dass der Einsatz der Restaurant-Tester entsprechend koordiniert ist, um eben Reisekosten zu vermeiden. Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass hinsichtlich Reisekostenersätze (Tages/Nächtigungsgelder) nach Lehre und Rechtsprechung ein Nachweis zu erbringen ist. Dies bedeutet, dass Datum, Dauer, Ziel und Zweck jeder einzelnen Dienstreise durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen sind. In Entsprechung des oben Gesagten ergeben sich jährliche Testkosten in der Höhe von S 1.132.500,00,-.

Die "übrigen Kosten" (Layout, Fotosatz, Gebühren Lichtenstein etc) schätzte der Prüfer mit S 500.000,-. Nach Ansicht des UFS kann mit diesem Betrag insbesondere im Hinblick auf Redaktionskosten jedoch nicht das Auslangen gefunden werden. Der UFS schätzt daher die "übrigen Kosten" mit S 2.800.000,-, womit sämtliche Aufwendungen, somit allenfalls auch noch solche im Zusammenhang mit Testungen, als abgegolten anzusehen sind.

Zu den Honoraren und Provisionen ist festzuhalten, dass auf dem Konto des Bw. die bereits um die Honorare und Provisionen verminderten Beträge einlangten.

Weiters finden 15 % der Restaurant-Testspesen als Vorsteuer Berücksichtigung (S 169.875,-). Hinsichtlich der ansonsten angefallenen Aufwendungen geht der UFS davon aus, dass zumindest weitestgehend zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen vorliegen und schätzt diese Vorsteuern mit S 450.000,-.

Wie eingangs ausgeführt, muss derjenige, der zur Schätzung begründeten Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen, wobei es eben im Wesen der Schätzung liegt, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Somit ergeben sich folgende Umsätze (50 % Inseratenerlöse/50 % Bucherlöse) und Vorsteuern:

Umsätze (netto)	1996	1997	1998
------------------------	-------------	-------------	-------------

		6,187.047,92	5,085.117,05
Mittelwert 1997/1998	5,636.082,48		
zu 20 %	2,695.517,71	2,959.022,92	2,432.012,50
zu 10 %	2,940.564,77	3,228.025,00	2,653.104,55

Vorsteuer

15 % von Restaurant-Testspesen	169.875,00	169.875,00	169.875,00
Vorsteuer übrige Kosten	450.000,00	450.000,00	450.000,00

Für die Jahre 1999 und 2000 werden die Umsätze und Vorsteuern aus dem Mittel der Jahre 1996 bis 1998 geschätzt. Die Umsätze betragen somit 5,636.082,48,- und die zu berücksichtigenden Vorsteuerbeträge 619.875,00.

Die Gewinne errechnen sich wie folgt:

	1996	1997	1998
Einnahmen		6,845.491,00	5,802.180,00
Mittelwert 1997/1998	6,323.835,00		
Ausgaben			
Passavia-Druck		-931.105,00	-1,493.345,00
Mittelwert 1997/1998	-1,212.225,00		
Testkosten	-1.132.500,00	-1,132.500,00	-1,132.500,00
Übrige Ausgaben	-2,800.000,00	-2,800.000,00	-2,800.000,00
Gewinn lt. Berufungsentscheidung	1,179.110,00	1,981.886,00	376.335,00

Umsatzsteuerpflicht der Inseratenerlöse

Gemäß § 3 a Abs. 9 UStG werden die in Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen ausgeführt:

- a) Ist der Empfänger ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Gemäß § 3 a Abs. 10 UStG sind sonstige Leistungen im Sinne des Absatz 9:

2) die Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen;

Werbung ist nach allgemeinen und auch wirtschaftswissenschaftlichen Sprachgebrauch eine zwangsfreie und absichtliche Form der Beeinflussung, welche Menschen zur Erfüllung des Werbezweckes veranlassen, speziell den Entschluss zum Erwerb von Gegenständen bzw. zur Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen auslösen soll (Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, § 3a, Tz 78).

Bei den in Rede stehenden Inseratenerlösen handelt es sich unzweifelhaft um Leistungen, die der Werbung dienen. Somit ist der Ort der Leistung dort gelegen, wo der Empfänger der Leistung sein Unternehmen betreibt.

Der Bw. vermochte die Feststellungen des Finanzamtes nicht zu widerlegen, wonach es sich bei den konkreten Auftraggebern nicht um inländische Unternehmen gehandelt hätte. Die vorliegenden Inseratenerlöse unterliegen somit der Umsatzsteuerpflicht.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2000 sowie Einkommensteuer 1996 bis 1998 war daher teilweise statzugeben.

3) Endgültigerklärung der Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000

Das Finanzamt hat die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 vorläufig erlassen, wobei es die Umsätze und Vorsteuern aus dem Mittel der Jahre 1996 bis 1998 geschätzt hat. Einen Grund für eine weitere Vorläufigkeit ist nach der Aktenlage nicht erkennbar. Die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 werden somit als endgültig erklärt.

4) Säumniszuschläge betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 bis 1998

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind, sofern eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Gemäß § 217 Abs. 2 leg. cit. beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Der Säumniszuschlag ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine objektive Säumnisfolge (VwGH vom 24. 4. 1997, ZI. 95/15/0164), die im Interesse einer ordnungsgemäßen Finanzgebahrung unabdingbare Sicherstellung der pünktlichen Tilgung von Abgabenschulden bezweckt. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind ebenso wie die Dauer des Verzuges grundsätzlich unbeachtlich. Insbesondere setzt die Verwirkung des Säumniszuschlages kein Verschulden der Partei voraus (Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Auflage, § 217 Tz 1).

Unbestritten ist, dass die mit den bekämpften Bescheiden festgesetzten Umsatzsteuerbeträge dem Grunde nach spätestens mit 17. 2. 1997 (Umsatzsteuer 1996), 16. 2. 1998 (Umsatzsteuer 1997) und 15. 2. 1999 (Umsatzsteuer 1998), also bereits vor Erlassung der Bescheide, mit denen die Umsatzsteuer zur Vorschreibung gelangte, fällig waren und bis dahin nicht zur Einzahlung gebracht wurden (§ 21 Abs. 1 iVm Abs. 5 UStG 1994). Somit hat das Finanzamt zu Recht Säumniszuschläge betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 festgesetzt, welche den im Rahmen der Berufungsentscheidung ermittelten Umsatzsteuernachforderungen anzupassen waren. Der Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 war somit teilweise stattzugeben.

Zu den Bescheiden über die Festsetzung von Säumniszuschlägen betreffend Einkommensteuer 1996 bis 1998 ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Fälligkeit der in Rede stehenden Abgaben am 16. 8. 2001 eintrat. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Bw bereits einen Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist erhoben und in dem Rahmen schließlich mit Schriftsatz vom 1. 10. 2001 eine Berufung mit Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht. Gleichzeitig liegt auch ein Bescheid über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens vom 16. 8. 2001 vor, welcher ausdrücklich eine Nachfrist zur Entrichtung der rückständigen Abgabenschuldigkeiten, somit auch der Einkommensteuernachforderungen 1996 bis 1998, bis 1. 10. 2001 setzt. Während der Dauer dieser Nachfrist (1 Monat ab Bekanntgabe des einem zeitgerechten Zahlungserleichterungsansuchens nicht stattgebenden Bescheides) können keine Säumniszuschlagsansprüche entstehen. Dem oben angesprochenen Antrag über die Aussetzung der Einhebung vom 1. 10. 2002 wurde schließlich mit Bescheid vom 18. 10. 2001 entsprochen. Vor diesem Hintergrund erweist sich der Bescheid über die Festsetzung von Säumniszuschlägen betreffend Einkommensteuer 1996 bis 1998 als rechtswidrig, weil durch die genannten Anträge eine einbringungshemmende und säumniszuschlagshemmende Wirkung eintrat.

Der Bescheid über die Festsetzung von Säumniszuschlägen betreffend Einkommensteuer 1996 bis 1998 war somit als rechtswidrig aufzuheben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Salzburg, am 24. April 2009