



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. A und die weiteren Mitglieder Dr. B, Dr. C und Mag. D über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. E, vom 26. November 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Oktober 2001 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1999 am 24. August 2006 entschieden:

Die Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1998 wird teilweise Folge gegeben. Die betreffenden Bescheide werden abgeändert.

Die gemäß § 188 Abs. 1 BAO erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1996-1998 werden festgestellt wie folgt:

| Jahr | 1996 | 1997 | 1998 |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb: | 62.641,22 € | 61.956,13 € | 69.258,37 € |

Davon entfallen auf:

| Jahr | 1996 | 1997 | 1998 |
|------|------|------|------|
| | | | |

| | | | |
|-----|-------------|-------------|-------------|
| W S | 15.660,27 € | 15.489,05 € | 24.240,46 € |
| G S | 46.980,95 € | 46.467,08 € | 31.166,25 € |
| Z S | -- | -- | 13.851,66 € |

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) eine KEG, an der zuletzt G S als Komplementärin zu 65% und ihr Ehegatte W S als Kommanditist mit 35% beteiligt waren, vermittelte den Verkauf von Amway-Produkten. Als Entgelt für die Warenvermittlung erhielt die Bw. von der Fa. Amway, entsprechend einem bestimmten Bonusschlüssel, Provisionseinkünfte. Weitere Einnahmen erzielte sie aus der Anwerbung von Mitarbeitern, welche ihrerseits ein Absatzfeld eröffneten. Vom Umsatz dieser Mitarbeiter erhielt die Bw. von der Fa. Amway wiederum einen bestimmten Umsatzbonus ausbezahlt. Absatzmarkt der Bw. war neben Österreich, die Tschechei, die Slowakei, Polen und Deutschland. Die Umsatzprovisionen aus dem Geschäftsbereich Deutschland und Slowakei wurden in Österreich besteuert. Die Umsätze aus Polen und Tschechien wurden nach den Angaben der Bw. in diesen Ländern umsatz- und ertragsteuerlich erfasst.

Mit Prüfungsauftrag vom 25. August 2000 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 eingeleitet. Nach Abschluss der Prüfung im Jahr 2001 wurden vom Finanzamt in wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend den Prüfungsfeststellungen am 24. Oktober 2001 (neue) Bescheide ua betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1999 erlassen. Die genannten Bescheide wurden von der Bw. in den unten angeführten Punkten mit Berufung vom 26. November 2001 bekämpft. Nach Einholung einer Stellungnahme des Prüfers, gab das Finanzamt der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2002 in zwei Berufungspunkten (Inland-Diäten und doppelte Kürzung des Kfz-Anteil betreffend Tschechien) statt, in den übrigen Punkten wurde sie als unbegründet abgewiesen. Mit Eingabe vom 9. April 2002 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 stellte sie gem. § 323 Abs. 12 BAO den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Aufwendungen Südafrika:

Der Prüfer stellte fest, dass für einen Aufenthalt von W S und seiner Tochter Z S in Kapstadt in Südafrika im Jahr 1997 179.624 S und im Jahr 1998 32.400 S als Betriebsausgaben geltend

gemacht worden sind. Diese Ausgaben setzen sich nach einer Aufstellung des Prüfers im Wesentlichen aus den Flugkosten, der Anmietung einer Wohnung in einem Ferienort (Golf Resort) und dem Ankauf eines gebrauchten PKW zusammen. Aus der teilweisen Unter Vermietung der angemieteten Wohnung an einen Bekannten der Fam. S wurden im Jahr 1997 44.638 S und im Jahr 1998 20.000 S erklärt.

Der Prüfer führte dazu unter Pkt. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Juni 2001 aus, im Sommer 1997 sei für die Eröffnung eines Geschäftszweiges in Kapstadt ein Haus gemietet und ein Auto gekauft worden. Das Haus habe nach den Angaben der Bw. als Büro bzw. Seminarort gedient. Angeblich seien dort Produktvorstellungen für Mitarbeiter und Systemlehre veranstaltet sowie Beratungsgespräche durchgeführt worden. Für die Schulung und Beratung habe man sich eines Dolmetschers bedient. Des Weiteren sei ein Teil der Räumlichkeiten des Hauses an einen Amway-Geschäftspartner unter vermietet worden. Sämtliche hiebei angefallenen Kosten inklusive der Flugkosten für die als Mitarbeiterin der Bw. in Südafrika verweilende Tochter der Gesellschafter seien als Aufwand abgesetzt worden. Nach den Einwendungen des steuerlichen Vertreters der Bw. in der Besprechung vom 30. März 2001 handle es sich bei der Tätigkeit in Südafrika lediglich um die Sondierung des Marktes und den Geschäftsaufbau. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei in Südafrika eine eigene Betriebsstätte gegründet worden. Sohin seien sämtliche dort erwirtschafteten Erträge und Aufwendungen gemäß Art. 7 DBA mit Südafrika auch dort zu versteuern. Den geltend gemachten Aufwendungen sowie den erzielten Erträgen werde die Anrechnung verweigert.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erkannte in den angefochtenen Bescheiden die oben angeführten mit Südafrika in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Erträge weder als Betriebsausgaben noch als Betriebseinnahmen an.

In der Berufung wurde eingewendet, bei den vom Finanzamt nicht anerkannten Aufwendungen handle es sich um Aufwendungen, um im Rahmen des „Direkt-Marketing-Systems“ von Amway in Südafrika andere Berater für Amway zu gewinnen und mit den Grundlagen der Geschäftsabwicklung und des Geschäftsaufbaus vertraut zu machen. Im System von Amway werde dieses „internationale Sponsoren“ damit belohnt, dass der „übergeordnete“ Berater höhere Provisionen bekomme, je nachdem wie erfolgreich die angeworbenen Berater seien. Die dafür in Kauf zu nehmenden Aufwendungen würden sich meist erst langfristig rentieren bzw. es könne - wie im gegenständlichen Fall - durchaus vorkommen, dass ein Minus unterm Strich bleibe. Auf jeden Fall hätte man beim Aufgehen des geplanten Konzepts in Österreich (noch) höhere Provisionen bzw. einen höheren internationalen Bonus lukrieren können, sodass die betreffenden Aufwendungen in erster Linie mit den österreichischen Provisionen in Zusammenhang stehen würden und nicht mit den sehr unbedeutenden Provisionen für die in Südafrika selbst getätigten Umsätze. Wie bereits

ausgeführt, sei das vorrangige Ziel die Erlangung bzw. Erhöhung dieses internationalen Bonus und nicht die geringfügigen Provisionen in Südafrika selbst gewesen. Das umfangreiche Handbuch von Amway, in welchem dieses System genau erläutert werde, sei dem Betriebsprüfer zur Verfügung gestellt worden. Wenn nun dieses Konzept nicht voll aufgegangen sei und die angestrebten Provisionssteigerungen durch diese Aktivitäten nicht eingetreten seien, so seien die dadurch verursachten Aufwendungen auf jeden Fall als verlorener Aufwand anzuerkennen. Diese würden sogar für eigenständige Tochtergesellschaften anerkannt, wenn diese von einer Muttergesellschaft finanziert und nicht die entsprechenden Gewinne eingefahren würden. Im Übrigen verweise er auf das Erkenntnis des VwGH vom 25. September 2001, 99/14/0217, wonach sogar Verluste ausländischer Betriebsstätten innerstaatlich auszugleichen seien. Selbst im Falle einer Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte, die hier nicht vorliege, wäre der Aufwand aus Südafrika steuerlich zu berücksichtigen. Das Vorliegen einer Betriebsstätte in Südafrika könne im konkreten Fall nicht unterstellt werden, da es sich um ein kurzfristiges Auslands-Engagement (ca. 6 Monate) gehandelt habe und nur eine Wohnung angemietet worden sei und keine feste örtliche Einrichtung vorliege, in der eine Betriebstätigkeit entfaltet worden sei. Es ergebe sich aber allein schon aufgrund der Funktionsweise des Amway-Systems, dass die betreffenden Aufwendungen nicht für irgendeine eigenständige im Ausland angesiedelte, betriebliche Aktivität getätigten worden seien.

Nach einer abweisenden Berufungsvorentscheidung brachte die Bw. im Vorlageantrag ergänzend vor, selbst wenn der angemieteten Wohnung eine feste Geschäftseinrichtung unterstellt werden könnte, so handle es sich um Tätigkeiten vorbereitender Art, die nach Art. 5 Abs. 4 lit. f des OECD-Musterabkommen das Bestehen einer Betriebsstätte ausschließen würden. Nun habe aber ohnehin der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217, ausgesprochen, dass ausländische Betriebsstättenverluste bei der Ermittlung der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen seien, auch wenn das zur Anwendung gelangende DBA (so wie hier) die Befreiungsmethode vorsehe. Die aufwendig behandelte Frage über das Bestehen oder Nichtbestehen einer Betriebsstätte sei daher nicht ausschlaggebend. Was die neuerlich behauptete private Mitveranlassung der Südafrika-Reise anbelange, werde nochmals darauf hingewiesen, dass diese schon eingangs der Prüfung, auf Grund der damaligen mündlichen Einwendungen wieder fallen gelassen worden sei. Es bleibe die Tatsache bestehen, dass seinerzeit gleichzeitig 4 Exponenten der Firma Amway versucht hätten, den Markt in Südafrika aufzuschließen, wobei die angemietete Wohnung anteilig an die anderen Amway-Sponsoren weitervermietet worden sei. Bei der gezielten Werbeaktion sei schon angesichts der Konkurrenz der Mitbewerber kein Platz für private Reisen außerhalb der üblichen Erholungszeit gewesen, wie sie die Rechtsprechung bei Auslandsreisen allgemein

herausgearbeitet habe. Der Ankauf eines eigenen bescheidenen Fahrzeuges, sei im Übrigen noch die billigste Reisemöglichkeit gewesen. Da die Finanzbehörde selbst von der Neugründung einer Betriebsstätte ausgehe, scheine es widersprüchlich, gleichzeitig von einer privat veranlassten Reise zu sprechen. Ausdrücklich müsse der nunmehrigen Behauptung in der Bescheidbegründung vom 13. März 2002 entgegengetreten werden, wonach Z S auf Grund fehlender Erfahrung und Kenntnis nicht in der Lage gewesen wäre, Sponsorgespräche zu führen und sonstige Marktaufbereitungsmaßnahmen zu setzen. Gerade sie habe durch ihre Englischkenntnisse persönlich die besseren Voraussetzungen, um mit den dortigen Geschäftspartnern und potentiellen Subvertretern zu kommunizieren. Da sie seit dem 7. Lebensjahr, dem Beginn der Amway Tätigkeit ihrer Eltern, ständig auch mit dieser Arbeit konfrontiert und mit steigender Reife immer mehr eingebunden worden sei, habe sie sehr wohl auch fachliche Gespräche führen können. Zum Umfang der vorgenommenen Aufwandskürzung durch den Prüfer sei zu bemerken, dass dieser im Jahr 1997 den Aufwand um die gesamten Anschaffungskosten des PKW der Marke Opel Kadett von 65.000 S gekürzt habe, obwohl das Fahrzeug aktiviert worden sei und nur die AfA von 8.125 S im Aufwand enthalten sei. Außerdem seien im Rahmen der Steuererklärung bisher noch keine Kosten für Treibstoff bzw. Reisekostendiläten für Südafrika geltend gemacht worden.

Die Bw. machte daher im Vorlageantrag zusätzlich zu den bisherigen strittigen Kosten einen Pauschalbetrag von 3.600 S für Treibstoff und 20.640 S für Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesgelder) geltend.

Nach den vorliegenden Unterlagen und den durchgeführten Ermittlungen konnte dazu nachfolgender Sachverhalt festgestellt werden:

Z S, die damals 19-jährige Tochter der Gesellschafter der Bw., die Ende Juni 1997 die 3-jährige Ferrari-Schule abgeschlossen hatte, hielt sich vom 22. Juli 1997 bis 22. Jänner 1998 und ihr Vater W S vom 10. August bis 19. September 1997 in Kapstadt in Südafrika auf. Während ihres Aufenthaltes in Südafrika wurde Z S in der Zeit vom Juli 1997 bis Februar 1998 bei der Bw. mit einem mtl. Bruttogehalt von rd. 4.000 S als Dienstnehmerin geführt. Nach dem Aufenthalt in Südafrika ließ sie sich zur Krankenschwester ausbilden, somit in einem Beruf, der mit der behaupteten Tätigkeit in Südafrika in keinem Zusammenhang stand. Zweck des Aufenthaltes in Südafrika war nach den Angaben der Bw. die Marktsondierung, um im Rahmen des Direkt-Marketing-Systems von Amway einen neuen Absatzmarkt zu erschließen, neue Berater und Agenten für Amway zu gewinnen und sich mit den Grundlagen der Geschäftsabwicklung und des Geschäftsaufbaues vertraut zu machen. Der Kontakt zu Südafrika ist nach den Angaben der Bw. durch die befreundete Familie H zustande gekommen. Frau H, eine Österreicherin, die nach den Angaben der Bw. mit einem

Südafrikaner verheiratet ist und nunmehr dort lebt, ist ebenfalls Agentin der Fa. Amway. Für die Zeit des Aufenthaltes von Z S in Südafrika ist von ihrem Vater, der sich nur rund 1 Monat dort aufhielt, ein gebrauchter PKW angekauft und eine Wohnung von der Golf Resorts R angemietet worden. Überwiesen wurde die Miete von der Bw. aber nicht nach Südafrika, sondern auf ein auf Frau H lautendes Konto bei einer Bank am Mondsee. Auch die Rechnung der Vermieterin „The Golf Resorts R“ in Südafrika lautet auf ATS. Zudem ist auf dem Firmenpapier der Vermieterin neben der Firmenanschrift in Südafrika auch eine zweite Firmenanschrift am Mondsee angeführt. Der Ankauf des PKW war offensichtlich von vornherein auf 6 Monate befristet, zumal die Bw. für den im August 1997 angekauften PKW mit dem Verkäufer einen bis Februar 1998 befristeten Rückkaufvertrag abgeschlossen hatte.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Nach § 138 BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht die Richtigkeit seiner Anbringen zu beweisen. Kann ein Beweis nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Tätigt ein Abgabepflichtiger aufklärungsbedürftige Geschäfte, die ihre Wurzel in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, so trifft ihn nach ständiger Rechtsprechung eine erhöhte Mitwirkungspflicht und es liegt an ihm, die zweifelhaften Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen. Tritt der Steuerpflichtige in solche Geschäftsbeziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann. Es liegt somit vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung dieser ausländischen Sachverhaltselemente zu sichern und im Bedarfsfall beizubringen (vgl. ua VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 25.9.2001, 97/14/0061).

Eine solche von der Rechtsprechung geforderte Aufhellung und Dokumentation der auslandsbezogenen Sachverhaltselemente ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt.

Die Bw. wurde in einem umfangreichen Vorhalt vom 2. März 2006 ersucht, Unterlagen und Schriftstücke beizubringen, die die behauptete geschäftliche Tätigkeit der Bw. in Südafrika zu erweisen vermögen. Solche Unterlagen sind von der Bw. aber nicht beigebracht worden, sondern es wurden lediglich Dokumente über den nicht strittigen Ankauf des PKW in Südafrika und eine mit 20. Jänner 1998 datierte Mietvorschreibung über 16.000 S für den Zeitraum von August bis Dezember 1997, sowie Zahlungsbelege über die in Kapstadt angemietete Wohnung

vorgelegt. Es sind jedoch keine Unterlagen und Aufzeichnungen beigebracht worden, die die behauptete geschäftliche Tätigkeit der Bw. in Südafrika zu erweisen vermochten.

Zur Glaubhaftmachung der behaupteten geschäftlichen Tätigkeit in Südafrika hat die Bw. im Ergänzungsschreiben vom 4. Oktober 2002 aufgrund angeblich bestehender Unterlagen und aus dem Gedächtnis ein Reiseprogramm für den gesamten 6-monatigen Aufenthalt von Z S in Südafrika zusammengestellt und zur Einsicht vorgelegt. Nach dieser Aufstellung hätte sie nahezu an allen Arbeitstagen eine Reihe von Startertreffen, Schulungen, Produktvorführungen, Gruppentreffen, Anbahnungen usw. durchgeführt. Obwohl die Bw. unter Pkt. 1 des Vorhaltes vom 2. März 2006 ersucht worden ist, als Nachweis für die behaupteten betrieblichen Tätigkeiten, sämtliche schriftlichen Unterlagen (Korrespondenz, Einladungen, Programme usw.) über die geschäftlichen Aktivitäten von W S und seiner Tochter Z in Südafrika zur Einsicht vorzulegen, ist dazu nicht ein Schriftstück beigebracht werden, das auf die behauptete betriebliche Tätigkeit der Bw. in Südafrika hindeuten würde. Die Bw. gab dazu in der Vorhaltbeantwortung an, es würden keine schriftliche Korrespondenz, Einladungen und Programme vorliegen, da die Korrespondenz telefonisch abgewickelt worden sei und bei Amway-Veranstaltungen grundsätzlich keine Einladungen/Programme erstellt würden, sondern die Einladungen von potentiellen Interessenten immer telefonisch bzw. im persönlichen Gespräch erfolgt seien.

Wäre die behauptete betriebliche Tätigkeit tatsächlich ausgeübt worden, so ist es realitätsfremd und unglaublich, dass angesichts der behaupteten vielfältigen Aktivitäten wie Schulungen, Produktvorführungen, Gruppentreffen und Anbahnungen, darüber nicht ein schriftliches Dokument vorliegt, zumal auch die Bw. im Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag angegeben hat, dass das durchaus detaillierte, mit genauen Zeitangaben versehene Reiseprogramm von Z S (zumindest zum Teil) aus bestehenden Unterlagen rekonstruiert worden sei und auch im vorgelegten Reiseprogramm einige Arbeitstage für „Büro und Post“ ausgewiesen sind. Wenn diese Arbeitstage ua für die Erledigung der Post gedient haben sollen, dann müsste wohl auch die entsprechende Geschäftspost vorliegen, die diese Tätigkeit zu erweisen vermag.

Abgesehen davon, dass die behauptete Geschäftstätigkeit in Südafrika in keiner Weise dokumentiert werden konnte, vermochte die Bw. auch nicht glaubhaft darzulegen, aufgrund welcher Überlegungen gerade im fernen Südafrika ein weiterer Geschäftsbereich aufgebaut werden sollte, zumal dieser Markt von der Fa. Amway, wie aus den vorliegenden Broschüren von Amway zweifelsfrei hervorgeht, bereits erschlossen war und anzunehmen ist, dass die dort ansässigen heimischen Vertreter von Amway die kulturellen, sprachlichen und landesspezifischen Eigenheiten besser kannten als die Vertreter der Bw. und daher einen erheblichen Wettbewerbsvorteil hatten. Zudem ist – wie aus den Verhaltensrichtlinien von

Amway zu entnehmen ist - das Anwerben potentieller Agenten für einen neuen Markt nur über persönliche Bekanntschaften und Kontakte erlaubt. Die Anwerbung mittels Inseraten, Flugblättern, Plakaten, Veröffentlichung von Meetingterminen, Zeitungsberichten, Mitgliederlisten von Fachverbänden usw. ist verboten. Die Bw. wurde auch dazu ersucht entsprechende Nachweise vorzulegen, wie unter diesen Voraussetzungen der Markt erschlossen und die Kontakte zu den potentiellen Kunden und Vertretern (Agenten) in Südafrika konkret hergestellt worden sein sollen. Auch dazu konnte kein Nachweis erbracht werden. Die Bw. meinte, die Kenntnisse der Eigenheiten des Landes seien nicht besonders wichtig, entscheidend sei das Wissen über das Amway-System. Allein die Behauptungen, wonach die persönliche Bekanntschaft zur Fam. H vorteilhaft gewesen sei, sie von Südafrikanern, die in Tirol ihren Urlaub verbrachten, Kontaktadressen erhalten habe und ansonsten die Kontakte durch Ansprechen von Leuten in Südafrika erfolgt sei, vermögen die behauptete planmäßige geschäftliche Tätigkeit nicht zu erweisen.

Auch konnte die Bw. weder einen Nachweis über den Ankauf bzw. den Bezug oder Import von jenen Produkten und Hilfsmitteln vorlegen, die für die behaupteten Schulungen, Produktvorführungen, Startertreffen, Anbahnungen sicherlich notwendig waren. Ebensowenig verfügte die Bw. offensichtlich über Bewilligungen oder Unterlagen der südafrikanischen Behörden, die ihr die Ausübung der gewerblichen Tätigkeit dort erlaubt hätten. Zu den notwendigen Hilfsmitteln gab die Bw. entgegen ihrer ursprünglichen Behauptung an, Z S habe die Schulungen nicht selbst veranstaltet, sondern habe lediglich potentielle Interessenten dorthin mitgenommen und zu den notwendigen behördlichen Bewilligungen ihrer gewerblichen Tätigkeit meinte sie, für die vorbereitende gewerbliche Tätigkeit von einem halben Jahr sei weder eine Gewerbeberechtigung noch eine Aufenthaltsbewilligung notwendig gewesen.

Nicht zuletzt erscheint es auch unglaublich, dass die damals erst knapp 19-jährige Tochter der Gesellschafter der Bw., die gerade die Schule beendet hatte, in der Lage gewesen sein soll, eine Marktsondierung und den Aufbau eines Geschäfts in Südafrika vorzunehmen, zumal nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass sie mit den landesspezifischen Eigenheiten und der Sprache des Landes vertraut war. Zudem hat sie nach ihrer Rückkehr aus Südafrika das Dienstverhältnis zur Bw. gelöst und einen völlig anderen beruflichen Weg eingeschlagen. Geeignete Unterlagen und Nachweise aufgrund derer die für ihr Alter doch eher ungewöhnlichen beruflichen Erfahrungen und Sprachkenntnisse, sowie die behauptete Tätigkeit in Südafrika glaubhaft erschienen wären, wurden trotz Aufforderung nicht beigebracht. Allein der Hinweis, wonach auch ein Geschäftsfreund nicht persönlich nach Südafrika gefahren sei, sondern ebenso seine Tochter dorthin zum Geschäftsaufbau entsandt

habe und zudem Z S die Produkte von Amway und den Marketing-Plan seit ihrem achten Lebensjahr kannte, vermag diese ungewöhnlichen Verhältnisse nicht zu erklären.

Völlig unglaublich wird der behauptete berufliche Aufenthalt in Südafrika, wenn man bedenkt, dass Z S in dieser Zeit nur einen Monatsgehalt von 3.300 S netto bezogen hat und sie den Aufenthalt in Südafrika außer den Flugkosten, der Wohnungsmiete und den Pkw-Kosten offensichtlich aus eigenen Mitteln finanziert hat. Auch die Bw. räumt dazu unter Pkt. 3 der Vorhaltsbeantwortung ein, dass sie allein mit diesem Gehalt ihren Unterhalt nicht bestreiten konnte und sie auf ihre Ersparnisse zurückgreifen musste. Wäre sie aber tatsächlich aus betrieblichen Gründen nach Südafrika entsandt worden, wäre sie wohl kaum bereit gewesen, bei einem Gehalt von 3.300 S mtl. den betrieblich bedingten Auslandsaufenthalt weitgehend aus eigenen Ersparnissen zu bezahlen, denn nach den unbestrittenen Feststellungen des Prüfers sind neben den Flugkosten, dem Ankauf des Autos und den Kosten für die Anmietung der Wohnung und einer Übernachtung in Johannesburg nur rd. 4.000 S an weiteren betrieblich bedingten Kosten für den Südafrikaaufenthalt geltend gemacht worden. Hätte der Aufenthalt in Südafrika aber ernstlich dem Aufbau eines neuen Geschäftszweiges gedient, so hätten die betrieblich bedingten Aufwendungen in einem Zeitraum von 6 Monaten bei zeitweise zwei Mitarbeitern wohl kaum mit rd. 4.000 S abgedeckt werden können.

Schlußendlich hat die Bw. auch keinen Nachweis dafür erbracht, dass Agenten in Südafrika angeworben oder Amway-Produkte, selbst im geringen Umfang, dort vermittelt worden wären.

Da nicht einmal das behauptete betriebliche Engagement in Südafrika nachgewiesen wurde, erübrigt sich auch die vom Prüfer aufgeworfene Frage, ob dort eine eigene Betriebsstätte gegründet worden ist und ob in diesem Fall die Verluste im Inland geltend gemacht werden könnten.

Da die Bw. den betrieblichen Charakter des Aufenthaltes in Südafrika nicht zu erweisen vermochte, konnte auch das von Z S mit der Bw. nur für diese Zeit des Aufenthaltes in Südafrika eingegangene Dienstverhältnis nicht anerkannt werden. Dementsprechend war in Anwendung des § 298 Abs. 2 BAO auch den dafür geltend gemachten Lohnaufwendungen von 25.458 S im Jahr 1997 und 9.100 S im Jahr 1998 der Betriebsausgabencharakter zu versagen.

Hingegen wurde von der Bw. im Vorlageantrag zu Recht eingewendet, dass nicht der gesamte Kaufpreis von 65.000 S des in Südafrika angekauften PKW im Jahr 1997 aufwandswirksam geworden ist, sondern nur die anteilige AfA von 8.125 S. Neben der AfA wurden für dieses Fahrzeug aber auch pauschale Betriebskosten von 18.000 S geltend gemacht, auf die vom

Prüfer nicht bedacht genommen worden ist, sodass insgesamt 26.125 S als Betriebsausgaben geltend gemacht worden sind.

Wie aus den Unterlagen der Bw. entnommen werden kann, ist das Fahrzeug vor der Rückkehr von Z S nach Österreich Ende Jänner 1998 in Südafrika um 31.500 S verkauft worden.

Entsprechend war der Gewinn im Jahr 1998 um den Verkaufserlös, die (pauschal) geltend gemachten Betriebskosten sowie den Restbuchwert zu berichtigen.

Der Gewinn ist daher in diesem Punkt gegenüber den angefochtenen Bescheiden wie folgt zu berichtigen:

1997:

| | |
|-----------------------------|-------------------|
| Lohnkosten Z S : | + 25.458 S |
| Anschaffungskosten PKW: | - 65.000 S |
| AfA: | + 8.125 S |
| Betriebskosten (pauschal) | + 18.000 S |
| Gewinnänderung 1997: | - 13.417 S |

1998:

| | |
|-----------------------------|-------------------|
| Lohnkosten Z S : | + 9.100 S |
| Verkaufserlös PKW: | - 31.500 S |
| AfA und Restbuchwert PKW | + 56.875 S |
| Gewinnänderung 1998: | + 34.475 S |

2) Einkünfte aus Polen:

Der Prüfer stellte auf Grund von Mitteilungen der Fa. Amway fest, dass die Bw. für die Verkaufsvermittlung von Amway Produkten in Polen nicht erklärte Provisionen von umgerechnet 23.681 S im Jahr 1996, 42.294 S im Jahr 1997 und 20.302 S im Jahr 1998 erzielt hat. Von der Bw. ist dazu eingewendet worden, diese Erlöse seien in Polen zu versteuern, weil dort eine ausländische Betriebsstätte bestehe. Bereits in einem Schreiben vom 4. März 1996 brachte die Bw. vor, nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Polen seien die in Polen erzielten Einkünfte in Österreich nur für Zwecke des Progressionsvorbehaltens heranzuziehen. Dementsprechend wurden von den Gesellschaftern der Bw. in ihren Einkommensteuererklärungen der Jahre 1995 und 1996 für Zwecke des Progressionsvorbehaltens auch ausländische Einkünfte aus Polen erklärt. In den Jahren 1997 und 1998 gaben die Gesellschafter der Berufungswerberin in ihren Einkommensteuererklärungen an, dass in Polen keine Einkünfte mehr erzielt worden seien.

Da nach den Feststellungen des Prüfers aus Vermittlungsgeschäften in Polen die oben angeführten Provisionen erzielt worden sind, wurde die Bw. vom Prüfer mehrmals ersucht, einen geeigneten Nachweis für die behauptete Betriebsstätte für die Jahre 1996 bis 1998 in Polen beizubringen, insbesondere Abgabenbescheide der polnischen Finanzbehörden vorzulegen, aus denen ersichtlich sei, dass die oben angeführten Provisionen in Polen versteuert worden sind. In einer Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 2000 gab die Bw. dem Prüfer gegenüber an, es habe sich nachträglich herausgestellt, dass der polnische Steuerberater, dem die Unterlagen übergeben worden seien, nichts mehr gemacht habe, obwohl er ein Honorar für diese Jahre kassiert habe. Da sie keine Unterlagen bekommen habe, müsse angenommen werden, dass auch das polnische Finanzamt keine Unterlagen erhalten habe. Aber selbst wenn nun Einkünfte in Polen durch die unvorhergesehene Handlungsweise des dortigen Steuerberaters dort nicht versteuert worden sein sollten, so ändere dies nichts daran, dass Österreich lediglich der Progressionsvorbehalt zustehe.

Da nach Ansicht des Prüfers ein Nachweis einer polnischen Betriebsstätte nicht erbracht worden ist, rechnete er die oben angeführten Provisionseinnahmen der Jahre 1996 bis 1998 der Bw. zu.

In der Berufung wird eingewendet, die vorgenommene Hinzurechnung der Erlöse aus dem Polengeschäft sei nicht zutreffend, da vom Vorliegen einer Betriebsstätte in Polen auszugehen sei. Anders als beim Engagement in Südafrika sei in Polen (ebenso wie in der Tschechei) eine eigenständige Betriebsstätte errichtet worden, um den Auflagen der ausländischen Verwaltungsbehörden (Wirtschaftskammer, Gewerbebehörde) nachzukommen. Andernfalls hätte die Tätigkeit dort gar nicht aufgenommen werden dürfen. In Polen sei deswegen sogar eine eigene GmbH gegründet worden. Weiters sei dort eine ständige Vertreterin anwesend und die Tätigkeit erstrecke sich über einen längeren Zeitraum. Wegen der dort erzielten nur geringen Gewinne sei vom Prüfer auf die Übersetzung von zahlreichen polnischen Dokumenten verzichtet worden. Umso mehr verwundere es, dass nunmehr für die polnische Betriebsstätte die entsprechenden Übersetzungen wieder verlangt worden seien bzw. die betreffenden Einnahmen der polnischen GmbH dem österreichischen Betrieb zugerechnet worden seien. Auf jeden Fall stünden die damit verbunden Kosten in keiner Relation zu den geringfügigen Einnahmen, aufgrund derer allein schon ersichtlich sei, dass dort keine großen Gewinne entstanden sein könnten.

Nach Art. 7 Abs. 1 des in den Berufungsjahren noch anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Polen vom 2. Oktober 1974, BGBl. Nr. 1975/384 (DBA-Polen), dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im

anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Polen bedeutet der Ausdruck Betriebsstätte im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Nach dieser Bestimmung steht somit Österreich das Besteuerungsrecht für die von der Bw. in Polen erzielten Gewinne zu, es sei denn die Bw. hat ihre Tätigkeit in Polen durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausgeübt.

Wie aus den vorliegenden Unterlagen zu entnehmen ist, ist für die Vermittlung von Amway Produkten in Polen von W S im Jahr 1993 eine eigene Gesellschaft (GmbH), namens W S Sp.zo.o. Marketing International mit Sitz in N in Polen gegründet worden. Soweit die Provisionserlöse dieser Gesellschaft als eigenständiges Unternehmen zuzuordnen sind, steht das Besteuerungsrecht zweifelsfrei Polen zu.

Die Bw. hat im Zuge des Prüfungsverfahrens trotz Ersuchens des Prüfers keine Unterlagen vorgelegt, aus denen ersichtlich wäre, dass diese Gesellschaft in den Berufungsjahren noch bestanden hat oder die Bw. in diesen Jahren über eine Betriebsstätte in Polen verfügt hätte, der die streitgegenständlichen Provisionszahlungen zuzurechnen wären. In einem Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag gab sie hingegen an, für das Jahr 1996 würde eine Bilanz der W S Sp.zo.o. Marketing International mit Sitz in N vorliegen.

Die Bw. wurde daher vom UFS mit Schreiben vom 2. März 2006 erneut ersucht, diese Bilanz zur Einsicht vorzulegen und nachzuweisen, dass es sich bei den in der Bilanz ausgewiesenen Erlösen um die von der Fa. Amway dem Prüfer bekannt gegebenen Einnahmen von 7.176,09 Zloty handelt. Hinsichtlich der vom Prüfer für die Jahre 1997 und 1998 angesetzten Erlöse von umgerechnet 42.294 S (1997) und 20.302 S (1998) wurde sie ersucht, zumindest nachzuweisen, dass die W S Sp.zo.o. Marketing International mit Sitz in N in den Jahren 1997 und 1998 noch bestanden hat bzw. die Bw. über eine Betriebsstätte in Polen verfügt hat, auch wenn, wie von der Bw. eingewendet worden ist, für diese Jahre dort keine Steuererklärungen mehr eingereicht worden sein sollten.

Für das Jahr 1996 legte die Bw. die Kopie einer in polnischer Sprache verfassten Kontoaufstellung vor, bei der es sich angeblich um eine Bilanz für das Wirtschaftsjahr vom 1.8.1995 bis 31.7.1996 handeln soll und aus der ersichtlich ist, dass die in Polen ansässige W S Sp.zo.o. Marketing International bei Einnahmen von 7.370 Zloty einen Gewinn von 3.604 Zloty erzielt hat.

Nach Ansicht des UFS kann daher davon ausgegangen werden, dass die W S Sp.z.o.o. Marketing International im Jahr 1996 noch existiert hat und es sich bei den vom Prüfer für dieses Jahr festgestellten, der Bw. zugerechneten Provisionen von 7176,09 Zloty, um Einnahmen dieser in Polen ansässigen Gesellschaft gehandelt hat. Eine Besteuerung dieser Einnahmen bei der Bw. hatte daher zu unterbleiben.

Für die Jahre 1997 und 1998 hat die Bw. trotz Einräumung einer Nachfrist keinen Nachweis erbracht, dass die W S Sp.z.o.o. Marketing International noch bestanden oder die Bw. über eine Betriebsstätte verfügt hat, der die vom Prüfer festgestellten Provisionen allenfalls hätten zugerechnet werden können. Wie aber bereits unter Pkt. 2 ausgeführt, wäre es Sache der Bw. gewesen ihre Behauptungen, die ihre Wurzel im Ausland haben, nachzuweisen. Da ein solcher Nachweis nicht erbracht worden ist, ist der Prüfer zu Recht davon ausgegangen, dass die von ihm festgestellten Provisionszahlungen bei der Bw. zu erfassen sind.

Das Vorbringen in der Berufung, wonach der Prüfer auf eine Übersetzung der beigebrachten in polnischer Sprache verfassten Schriftstücke verzichtet hat, ist in dieser Form nicht richtig. Bei diesen Unterlagen handelte es sich um Dokumente aus den Jahren 1993 und 1994 über die in Polen gegründete GmbH. Diese Dokumente vermochten daher nicht zu erweisen, dass die strittigen Provisionen aus den Jahren 1996-1998 in Polen zu versteuern sind.

Der Einwand der Bw. im Vorlageantrag, wonach nicht die gesamten Provisionseinnahmen aus Polen als Gewinn anzusetzen seien, weil mit diesen Einnahmen auch Ausgaben in Polen verbunden gewesen seien, erscheint einsichtig. Im Jahr 1996 ist nach der von der Bw. vorgelegten „Bilanz“ der W S Sp.z.o.o. Marketing International rd. 50% des Umsatzes als Gewinn ausgewiesen. Entsprechend diesem Verhältnis wird auch für die Jahre 1997 und 1998 im Schätzungswege ein Gewinnanteil von 50% der Provisionserlöse angenommen.

Der Gewinn ist daher in diesem Punkt gegenüber den angefochtenen Bescheiden wie folgt zu ändern:

| | 1996 | 1997 | 1998 |
|---------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Einkünfte aus Polen lt. Prüfer: | 23.681 S | 42.294 S | 20.302 S |
| Einkünfte aus Polen lt. BE: | 0 S | 21.147 S | 10.151 S |
| Gewinnänderung: | -23.681 S | -21.147 S | -10.151 S |

3) Pauschale Aufwandskorrektur für den Geschäftsbereich in Tschechien:

Der Prüfer stellte fest, dass die Bw. auch in Tschechien Amway Produkte vermittelt hat und dafür in den Jahren 1996-1998 jährlich Verkaufsprovisionen von Amway in Höhe von

165.000 S bis 215.000 S erhalten hat, die bei der Bw. nicht erfasst waren. Ursprünglich war unklar, ob diese Provisionen im Inland oder in Tschechien zu versteuern sind. Vor Abschluss der Prüfung wurden von der Bw. tschechische Abgabenbescheide beigebracht, aufgrund derer der Prüfer davon ausging, dass in Tschechien eine Betriebsstätte bestanden haben muss und das Besteuerungsrecht nach Art. 7 des zwischen Österreich und der CSSR abgeschlossenen DBA, das in den Berufungsjahren im Verhältnis zu Tschechien noch anzuwenden ist, Tschechien zusteht. Weiters ging er davon aus, dass von der Bw. auch Betriebsausgaben geltend gemacht worden sind, die dem tschechischen Geschäftsbereich zuzuordnen sind und daher bei der Betriebsstätte in Tschechien und nicht bei der Bw. zu erfassen gewesen wären. Er schätzte diese Aufwendungen mit 15% der Betriebsausgaben und kürzte den Betriebsaufwand der Bw. im Jahr 1996 um 64.335 S, 1997 um 105.688 S und im Jahr 1998 um 88.532 S.

In der Berufung wurde vorgebracht, es sei richtig, dass Aufwendungen, soweit sie der tschechischen Betriebsstätte zuzurechnen seien, bei dieser und nicht in Österreich als Aufwand zu erfassen seien. Die pauschal vorgenommene Kürzung von 15% sei in dieser Höhe jedenfalls nicht gerechtfertigt, weil die meisten in die Kürzung miteinbezogenen Aufwandspositionen die tschechische Betriebsstätte überhaupt nicht betreffen würden. So stünden die Kosten für Seminare bzw. „Kick-Off-Veranstaltungen“ in keinem Zusammenhang mit der ausländischen Betriebsstätte. Bei diesen in Österreich durchgeführten Seminaren seien keine tschechischen Teilnehmer anwesend gewesen, dasselbe gelte für die Sprecherhonorare für diese Veranstaltungen. Zu den Telefonkosten sei zu sagen, dass die Kommunikation mit den tschechischen Geschäftspartnern nur über Dolmetscher im Land erfolgt sei und nicht per Telefon. Dies deshalb, weil zur Zeit des Geschäftsaufbaues in Tschechien die dortigen Geschäftspartner über keine Telefonanschlüsse verfügt hätten und überdies kein Mitglied der Familie S tschechisch spreche. Auch der Beitrag zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft sei nicht durch die Tätigkeit in Tschechien bedingt. Ebenso wenig habe das Schulungsmaterial in Tschechien verwendet werden können, da dieses in deutscher Sprache abgefasst sei. Für tschechische Geschäftspartner habe es eigenes Schulungsmaterial gegeben. Ähnliches gelte für die übrigen, unwesentlichen Positionen, auf die hier nicht näher eingegangen werde. So weit für die tschechische Betriebsstätte Ausgaben getätigten worden seien, seien diese in der tschechischen Steuererklärung in Form einer Betriebsausgabenpauschalierung geltend gemacht worden. Der tschechischen Betriebsstätte seien nur die Kfz-Kosten für die Fahrten nach Tschechien sowie die Reisediäten anteilig zuzurechnen.

Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht iSd § 115 Abs. 1 BAO ist es primär Aufgabe der Behörde, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln. Auch ein Schätzungsverfahren muss jedenfalls einwandfrei durchgeführt werden und die den Prozess der Schätzung ausmachenden, letztlich zum Schätzungsergebnis führenden Gedanken und Schlussfolgerungen müssen schlüssig, begründet und nachvollziehbar sein (VwGH 22.11.1999, 93/17/0368).

Soweit aus den Aufzeichnungen und Unterlagen des Prüfers entnommen werden kann, sind mit Ausnahme der Reisekosten nach Tschechien vom Prüfer keine konkreten Feststellungen getroffen worden aus denen ersichtlich wäre oder zumindest geschlossen werden könnte, dass die Bw. Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht hat, die die Betriebsstätte in Tschechien betreffen. Allein das Vorbringen des Prüfers in der Stellungnahme zur Berufung, wonach es üblich sei, dass auch Mitarbeiter aus dem Ausland an den oben genannten Seminaren und Veranstaltungen in Österreich teilnehmen, ebenso wie die Fam. S Seminare und Veranstaltungen im Ausland besucht habe, vermag den konkreten Nachweis, wonach die Bw. Ausgaben geltend gemacht habe, die der tschechischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, nicht zu ersetzen. Auch die Feststellung des Prüfers, wonach „Sozialversicherungsbeiträge Pflichtbeiträge sind, um einen Gewerbebetrieb ausüben zu können“ lässt keinen Bezug zur tschechischen Betriebsstätte erkennen. Hinsichtlich der Höhe der angesetzten Ausgaben, die angeblich die Betriebsstätte in Tschechien betreffen, gab der Prüfer lediglich an, ein pauschaler Abschlag von 15% der Aufwendungen der Bw. sei in der Schlussbesprechung als angemessen erachtet worden.

Da im Prüfungsverfahren (mit Ausnahme der gesondert zu beurteilenden Kfz-Kosten) keine nachvollziehbaren Feststellungen getroffen worden sind, wonach die Bw. Aufwendungen geltend gemacht hat, die die Betriebsstätte in Tschechien betreffen, waren die Voraussetzungen für die vom Prüfer vorgenommene Schätzung nicht gegeben. Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben.

Der Gewinn ist somit in diesem Punkt gegenüber dem angefochtenen Bescheid wie folgt zu ändern:

| | 1996 | 1997 | 1998 |
|---|-----------|------------|-----------|
| pauschale Aufwandskorrektur lt. angef. Bescheid | 64.335 S | 105.688 S | 88.532 S |
| lt. BE: | 0 S | 0 S | 0 S |
| Gewinnänderung: | -64.335 S | -105.688 S | -88.532 S |

4) Anteiliger Kfz-Aufwand für Fahrten nach Tschechien

Neben der in Pkt. 3 angeführten pauschalen Kürzung der Aufwendungen der Bw. um 15% nahm der Prüfer für die mit den PKW der Bw. unternommenen Fahrten nach Tschechien eine gesonderte Kürzung des Kfz-Aufwandes der Jahre 1996-1998 um 10% vor und zwar 1996 um 14.627 S, 1997 um 20.613 S und 1998 um 26.142 S.

In der Berufung wurde vorgebracht, durch die zusätzlich vorgenommene Kürzung der Kfz-Kosten um pauschal 10% sei es zu einer doppelten Kürzung der Aufwendungen gekommen, denn die Kfz-Kosten seien auch bei der pauschalen Aufwandskorrektur von 15% miteinbezogen worden. Der Aufwand für die Kfz-Kosten für Fahrten in Zusammenhang mit der tschechischen Betriebsstätte sei (insgesamt) nur um 5.397,34 S (für 791 km) im Jahr 1996, um 7.008,33 S (für 759 km) im Jahr 1997 und um 15.972,76 S für (1.515 km) im Jahr 1998 zu kürzen.

In der Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise statt, als die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Kürzung der Kfz-Aufwendungen um 10% rückgängig gemacht wurde und die Berichtigung der Kfz-Aufwendungen somit nur mehr im Rahmen der pauschalen Kürzung der (gesamten) Aufwendungen von 15% aufrecht blieb, wodurch eine doppelte Kürzung der Kfz-Aufwendungen vermieden wurde.

Unbestritten ist, dass in den Kfz-Aufwendungen der Bw. zu Unrecht auch die Kosten für die Fahrten zur Betriebsstätte nach Tschechien enthalten sind. Strittig ist nur deren Höhe. Eine doppelte Kürzung der Kfz-Aufwendungen wie in der Berufung eingewendet (einmal um 15% bei den Gesamtaufwendungen und einmal um 10% bei den Kfz-Kosten) liegt im gegenständlichen Fall nicht mehr vor, da wie im Pkt. 3 ausgeführt, die Voraussetzungen für eine pauschale Kürzung der Aufwendungen um 15% nicht vorliegen. Der Einwand in der Berufung, wonach die anteiligen Kfz-Kosten für Fahrten nach Tschechien nur 5.397,34 S im Jahr 1996, 7.008,33 S im Jahr 1997 und 15.972,76 S im Jahr 1998 betragen würden, beschränkt sich auf eine bloße Behauptung ohne die angesetzte Kilometerleistung entsprechend nachzuweisen.

Die vom Prüfer für die Fahrten nach Tschechien im Wege der Schätzung angesetzten 10% der gesamten Kfz-Aufwendungen erscheinen in Anbetracht des Umstandes, dass die Bw. keine verlässlichen Reiseaufzeichnungen geführt hat (siehe dazu Pkt. 5 der Bescheidbegründung) und die Provisionseinnahmen in Tschechien in den Jahren 1996-1998 zwischen 8% bis 14% des Umsatzes der Bw. betragen haben, als keineswegs überhöht, zumal bei der Distanz zwischen Tirol und Tschechien angenommen werden kann, dass die der Betriebsstätte in Tschechien zurechenbaren Fahrtkosten verhältnismäßig höher waren als die der Bw.

5) Privatanteil Kfz-Kosten:

Unter Pkt. 7 der Schlussbesprechung führte der Prüfer aus, die Bw. betreibe seit 1997 zwei Kraftfahrzeuge, mit denen abwechselnd für berufliche Zwecke gefahren werde. Im Jahr 1996 habe W S darüber hinaus noch ein Privatfahrzeug besessen. Bei Durchsicht des Fahrtenbuches seien Mängel festgestellt worden, so fehlten Angaben hinsichtlich der Fahrtroute und dem Zweck der Reisen, sowie die Namen der Kunden. Weiters bestünden Differenzen zwischen den angegebenen Kilometern und den tatsächlichen Kilometern laut amtlicher Liste. Als Konsequenz werde der Kfz-Privatanteil für das Jahr 1996 mit 10% und für die Jahre 1997-1999 mit 20% festgesetzt.

In der Berufung wurde eingewendet, im konkreten Fall handle es sich großteils um Fahrtätigkeiten in Zusammenhang mit der Abhaltung von Schulungen für andere Vertreter bzw. der Durchführung von Veranstaltungen. Die Anführung des Namens eines besuchten Kunden bzw. Beraters sei allein schon deshalb nicht tunlich, weil je nach Größe der Veranstaltung immer sehr viele Teilnehmer anwesend seien. Der Zweck der Reise werde in den Fahrtenbüchern angeführt, woraus ersichtlich sei, dass es sich nicht um den Besuch einzelner Kunden gehandelt habe. Damit seien aber die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des Fahrtenbuches gegeben. Die geringen Privatanteile lt. Fahrtenbuch seien auf die langen, weiten Fahrten innerhalb Österreichs zurückzuführen bzw. auf den Umstand, dass 1996 für Privatfahrten ein eigener Pkw zur Verfügung gestanden sei.

Die Bw. beantragte daher für alle Berufungsjahre einen Privatanteil von 5% der Kfz-Aufwendungen anzusetzen, was in den Jahren 1997-1998 sogar zu einem niedrigeren Privatanteil geführt hätte als von ihr erklärt worden ist.

Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, verfügte die Bw., die keine Dienstnehmer beschäftigte, über zwei Betriebsfahrzeuge, nämlich über einen PKW der Marke BMW 320 i und ab 1997 zusätzlich über einen PKW der Marke Mercedes E 280. Im Jahr 1996 hielt die Fam. S daneben noch einen alten Mercedes im Privatvermögen. In den Jahren 1997-1999 besaßen die beiden Gesellschafter G und W S keinen privaten PKW, sodass für private Fahrten ausschließlich die Betriebsfahrzeuge der Bw. verwendet worden sind.

Wie eine Durchsicht der Fahrtenbücher im Zuge des Berufungsverfahrens ergeben hat, wären nach den Angaben in den Fahrtenbüchern, in denen die Kilometerstände der Fahrzeuge lückenlos angeführt sind, beide Betriebsfahrzeuge in den Berufungsjahren nahezu ausschließlich (mit Ausnahme von 462 km im Jahr 1999) betrieblich verwendet worden, obwohl die beiden Gesellschafter G und W S in den Jahren 1997-1999 über kein Privatfahrzeug verfügten und von der Bw. nicht bestritten worden ist, dass diese beiden PKW von den Gesellschaftern auch privat genutzt worden sind. Lediglich im Jahr 1999 sind bei

einer Jahreskilometerleistung von insgesamt 36.592 km (BMW: 10.349 km, Mercedes: 26.243 km) im Fahrtenbuch für den PKW der Marke Mercedes 462 km als privat ausgewiesen. In den übrigen Jahren sind in den Fahrtenbüchern keine Privatfahrten angeführt.

Auf das Ersuchen des UFS im Vorhalt vom 2. März 2006 dazu Stellung zu nehmen, ist die Bw. nicht näher eingegangen, sondern hat in der Vorhaltbeantwortung lediglich darauf hingewiesen, dass abweichend von den Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern in der Berufung ein einheitlicher Privatanteil von 5% der Kfz-Aufwendungen für alle Berufsjahre „als Kompromissvorschlag angeboten“ worden sei.

Da die beiden Betriebsfahrzeuge unbestritten auch privat genutzt worden sind und die Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern offensichtlich unrichtig sind und daher nicht als Berechnungsgrundlage für die Ermittlung des Privatanteiles herangezogen werden können, hat der Prüfer zu Recht den Privatanteil der Kfz-Aufwendungen im Wege der Schätzung ermittelt. Unter Bedachtnahme auf die mit beiden Fahrzeugen zusammen jährlich gefahrenen Gesamtkilometer (1996: 21.420 km, 1997: 22.295 km, 1998: 31.797 km, 1999: 36.592 km) und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass einer der beiden Gesellschafter im Jahr 1996 einen Privat-PKW besessen hat, erscheint auch der vom Prüfer angesetzte Privatanteil von 10% der Kfz-Aufwendungen im Jahr 1996 und von 20% in den Jahren 1997-1999 als äußerst moderat und damit im untersten Bereich einer möglichen Schätzung gelegen .

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

6) Berechnung (in ATS):

Hinsichtlich der Berichtigung der Tagesdiäten (Pkt. 2 der Berufung) wird auf die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Die gemäß § 188 Abs. 1 BAO einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1996-1998 erfahren folgende Änderung:

| Jahr | 1996 | 1997 | 1998 |
|--------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| Einkünfte lt. angef. Bescheid | 949.978 | 992.787 | 1.028.384 |
| Pkt. 1: Aufwendungen Südafrika | 0 | -13.417 | +34.475 |
| Pkt. 2: Einkünfte aus Polen | -23.681 | -21.147 | -10.151 |
| Pkt. 3: pausch. Aufwand Tschechien | -64.335 | -105.688 | -88.532 |
| Berichtigung Diäten lt. BVE: | 0 | 0 | -11.160 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb: | 861.962 | 852.535 | 953.016 |

Vom Gesamtbetrag der für die Jahre 1996-1998 gemäß § 188 BAO festgestellten Einkünfte entfällt nach folgender Darstellung auf:

| Jahr | 1996 | 1997 | 1998 |
|--------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| W S | 215.490 | 213.134 | 333.556 |
| G S | 646.472 | 639.401 | 428.857 |
| Z S | | | 190.603 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb: | 861.962 | 852.535 | 953.016 |

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. August 2006