



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Helga Preyer, Mag. Gertraud Lunzer und Ing. Helmut Jörg im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla über die Berufung des H.W., Handel mit Non Food-Artikel, Adrrr, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Steuerberater, 1090 Wien, Berggasse 10/14, vom 30. Oktober 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk, vom 28. August 2001 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 1997 sowie Umsatzsteuer für den Zeitraum 1995 bis 1997 und Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 1996 nach der am 22. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer wird abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 wird teilweise statt gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 wird abgewiesen. Der Bescheid angefochtene bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist deutscher Staatsbürger und in Deutschland als Einzelunternehmer für Industrievertretungen unbeschränkt steuerpflichtig. Sein Eigenheim befindet sich in D.,Adr.. Weiters bezieht der Bw. seit dem Jahre 1997 eine Pension der deutschen Rentenversicherung.

Darüber hinaus betreibt der Bw. seit 1995 in Österreich, Adrrr eine Handelsagentur für Non-food-Artikel. Ebenso befindet sich dort eine vom Bw. für Betriebs- und Wohnzwecke genutzte Eigentumswohnung, die mit Schenkungsvertrag vom 14. Juni 1999 von der Gattin E.W. übertragen wurde.

Die Wohnung wurde bis zu diesem Zeitpunkt (Juni 1999) im Ausmaß von 44 % für betriebliche Zwecke an den Bw. vermietet (Mietentgelt S 19.800,00 brutto). Im Mai 1999 legte der Bw. seinen österr. Gewerbeschein zurück. In weiterer Folge wurden die Büroräumlichkeiten an die W.GmbH., Adr.,D. vermietet, wobei der Bw. weder Gesellschafter noch Geschäftsführer dieser Firma ist.

Im Rahmen einer BP über den Zeitraum 1995 bis 1998 wurden folgende, das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

ad Markterschließung Ungarn (Tz 19)

Im Zeitraum 1995 bis 1998 wäre vom Bw. versucht worden, den ungarischen und tschechischen Markt zu erschließen, und zu diesem Zwecke ungarische und tschechische Vertreter ausgebildet worden.

Lt. Buchhaltungsunterlagen hätte sich in Ungarn ein Lager befunden und sei lt. Mietvertrag ab 1. Jänner 1996 weiters eine Wohnung inkl. Büro in U.,Adr. angemietet worden.

Lt. Ansicht der BP wären die in Ungarn angefallenen Ausgaben und Einnahmen auch dort zu versteuern, da eine Betriebsstätte vorliegen würde. Da der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. jedoch in Deutschland liegen würde, wären lt. DBA alle weiteren Schritte mit der deutschen Finanzbehörde abzuklären.

Im Rahmen einer Stellungnahme vom 5. April 2001 hätte der Bw. bekannt gegeben, von der Fa.Ba. Provisionen (zum überwiegenden Teil) für eine Marktforschung in Ungarn und Tschechien erhalten zu haben. Die Fa.Ba. hätte am 5. April 2001 diesbezüglich eine

schriftliche Bestätigung übermittelt. Aus dem ursprünglichen Vertrag mit der Fa.Ba. sei dies jedoch nicht ersichtlich:

Die Gattin des Bw. wäre als dessen Angestellte bzw. Werkvertragsbedienstete ebenfalls für die Erschließung des ungarischen Marktes und lt. Stellungnahme des Bw. vom 5. April 2001 für folgende Tätigkeiten zuständig gewesen:

- a) Sekretariatsarbeiten sämtl.
- b) Vorbereitung der Belege
- c) Durchführung des Zahlungsverkehrs
- d) Vornahme von Übersetzungen
- e) Dolmetschertätigkeit

Lt. BP hätte die Gattin unter Verweis auf die Reisekostenabrechnungen mind. die Hälfte der Arbeitszeit in Ungarn verbracht. Die Lohneinkünfte wären daher zu 50 % betreffend die ungarische Betriebsstätte in Höhe von S 20.975,10, S 90.918,50, S 245.995,00 und S 158.145,00 für die Jahre 1995 bis 1998 gekürzt worden (siehe Tz 13 und Tz 19 des BP-Berichtes). Die Diäten sowie die Reisekosten der Gattin, die den ungarischen Markt betreffen wurden somit nicht anerkannt (Tz 20).

Weiters wurden folgende Aufwendungen betreffend den ungarischen Markt nicht anerkannt (Tz 27 und 28 sowie Tz 30 bis 32 des Prüfungsberichtes):

- Aktivierung und Abschreibung der Herstellungskosten (S 8.198,99) betreffend die Lagerhütte in U. : Afa-Betrag 1996 und 1997 S 1.320,99 sowie
- Telefonkosten Ungarn 1997 S 8.412,28;
- Spesenverrechnung W.Industrievertrieb GmbH 1996 S 50.123,33 (ST. Kft DM 2.700,--, Schulung DM 2.100,-- und Spesen S 16.379,33),
- Mietaufwendungen U. S 210.000,-- und S 210.240,-- für die Jahre 1996 und 1997 sowie
- Seminaraufwendungen betreffend Ungarn S 47.714,49 (S 6.222,-- und S 41.492,49 für das Jahr 1996)

ad Tz 22 Sohn des Bw., M.W. (Rechnung vom 15. Dezember 1995 über DM 54.000,00)

Der Sohn des Bw. hätte lt. schriftl. Fragenbeantwortung teilweise die Kundenbetreuung in Deutschland übernommen. Der Bw. selbst wäre nicht mehr ständig in Deutschland gewesen. Somit würden lt. Bw. entgegen der Ansicht der BP inländ. Kosten vorliegen, weil er im Inland nicht entsprechend tätig hätte werden können. Rechnungen wären der BP nicht vorgelegt worden.

Die Kosten würden somit die Handelsagentur in Deutschland betreffen, und wäre im Jahre 1995 nur ein Teil, nämlich S 84.786,00 von S 381.456,00 ausbezahlt, der Rest auf sonst. kurzfristige Verbindlichkeiten verbucht worden. Im Jahre 1996 wären die Außenstände mit

6 % verzinst und auf Rückstellungen gebucht worden. Die Zinsen würden jedoch keine Betriebsausgaben darstellen. Betreffend das Jahr 1997 wäre der auf sonst. kurzfristige Vbl. verbuchte Teil ausgebucht worden.

	1995	1996	1997	1998
Sonstige kurzfr. Verbindlichkeiten bisher (siehe auch Tz.)	280.165,98	331.211,03	187.810,25	
Sonst. Kurzfr. Verbindlichkeiten lt. BP	4.669,98	55.715,03	187.810,25	
Vermögensänderung	275.496,00	275.496,00	0,00	
VÄ VJ	0,00	-275.496,00	-275.496,00	
Erfolgsänderung	275.496,00	0,00	-275.496,00	

	1995	1996	1997	1998
Sonst. Aufwand	84.786,00			
Erfolgsänderung	84.786,00			
	1995	1996	1997	1998
Rückstellung		66.530,00	2.500,00	
bisher Rückstellung lt. BP		50.000,00	2.500,00	
Vermögensänderung		16.530,00	0,00	
VÄ VJ		0,00	-16.530,00	
Erfolgsänderung		16.530,00	-16.530,00	

ad Bewirtungskosten (Tz 25)

Die Bewirtung von Geschäftsfreunden würde teilweise den ungarischen Markt betreffen. Zum Teil seien nur Rechnungen von Supermärkten wie Pam Pam, Merkur und Meinl vorhanden, zum Teil wären auch keine Geschäftspartner auf den Rechnungen vermerkt worden. Es wurden somit lediglich die Bewirtungskosten betreffend die Fa.Ba. anerkannt. Die nicht anerkannten Aufwendungen lauten auf S 15.766,15, S 9760,29, S 13.807,91 und S 15.565,38 und Vorsteuern von S 1.271,07, S 1.013,50, S 1.581,68 und S 2.038,24 für die Jahre 1995 bis 1998.

ad Zinsen und Spesen Eskontwechsel (Tz 29)

Am Verrechnungskonto – W.GmbH. (deutsche Firma – Gesellschafter Sohn des Bw. sowie ein Fremder) wären DM 370.000,00 am 13. August 1996 – Wechsel Nr. 9602289 – mit dem Bw. als Begünstigten, eingegangen. Dieser Betrag wäre eskontiert und anschließend wieder auf das Bankkonto der Fa. W.GmbH. zurück überwiesen worden. Am 21. April 1997 hätte der Bw. über DM 404.000,00 und am 18. Juli 1997 über DM 360.000,00 weitere Wechsel dieser Firma

erhalten. Diese Beträge wären ebenfalls eskontiert und auf das Bankkonto der Fa. W.GmbH. zurück überwiesen worden. Angesprochen darauf teilte der steuerliche Vertreter mit, dass es sich hiebei um Geldbeschaffung für die deutsche Firma handeln und die Zinsen und Spesen für die Eskontwechsel daher keine Betriebsausgaben darstellen würden.

	1995	1996	1997	1998
Zinsen und Spesen		41.059,79	79.411,39	
Erfolgsauswirkung		41.059,79	79.411,39	

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2001 wurde gegen folgende Bescheide Berufung eingebbracht:

- Bescheide über die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer für das Jahr 1995
 - Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995
 - Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuer für das Jahr 1995
 - Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995
 - Bescheide über die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer für das Jahr 1996
 - Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996
 - Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuer für das Jahr 1996
 - Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996
 - Bescheide über die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer für das Jahr 1997
 - Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997
 - Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuer für das Jahr 1997
- ad Wiederaufnahmeverfahren)

Die Bescheidbegründung betreffend die Wiederaufnahme wäre weder im Prüfungsbericht noch in den Bescheiden sachgerecht vorgenommen worden.

ad unbeschränkte Steuerpflicht - Tz 13) Der Bw. würde in Österreich nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, da lt. deutschen Einkommensteuerbescheiden in Deutschland nachweislich unbeschränkte Steuerpflicht gegeben wäre. Es könnte auch nur in einem Land unbeschränkte Steuerpflicht vorliegen. Insbesondere würde der Art. 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) übersehen. Der Bw. beantrage daher ein Verständigungsverfahren nach Art. 19 durchzuführen.

Bezüglich der Feststellung der BP, dass im Prüfungszeitraum eine Betriebsstätte in Ungarn vorliegen würde wendet der Bw. ein, dass eine Einrichtung, welche ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Lieferung von Gütern oder Waren eines Unternehmens benutzt würde, nicht als Betriebsstätte anzusehen wäre. Auch sei eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich dem Zweck der Werbung für das Unternehmen, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeit auszuüben, ausdrücklich im Abkommen geregelt. Weiters sei hilfsweise Art. 24 des DBA (Verständigungsverfahren)

heranzuziehen, da die diesbezüglichen Voraussetzungen vorliegen würden. Der Bw. hätte somit Teile seines Einkommens nicht in Ungarn zu versteuern.

Lt. BP würde der schriftl. Bestätigung der Fa.Ba. keine Beweiskraft zukommen, da im ursprüngl. Vertrag aus dem Jahre 1995 eine entsprechende Erwähnung nicht enthalten wäre. Im prakt. Geschäftsleben würden jedoch auch bei Vorliegen eines schriftl. Vertrages Ergänzungen bzw. Änderungen vorgenommen werden. Auch würden bei Erweiterung einer Einkunftsquelle Anlaufkosten anfallen, und hätte der Bw. einen entsprechenden Geschäftserfolg erwartet.

Bei der Verhandlung über den Vertrag wären der Sohn des Bw., M.W., sowie dessen Geschäftspartner H-P.M., beide p.A. D.,Adr. anwesend gewesen, und würde zum Beweis die Einvernahme dieser beiden Personen als Zeugen beantragt.

Die Aufwendungen für die Markterschließung in Ungarn wären somit vollständig anzuerkennen bzw. hätte eine Mitvergütung für die Markterschließung durch die Fa.Ba. stattgefunden. Daher würde im Schätzungswege ein Anteil an den Provisionseinnahmen in Höhe der nicht zugelassenen Ausgaben beantragt.

Bezüglich der Ausgaben für die Tätigkeit von FrauK. würde eine Kopie des Schreibens vom 18. September vorgelegt.

Weiters wäre bzgl. Tz 20 (Reisekosten der Gattin nach Ungarn) eine unrichtige Beurteilung vorgenommen worden; überdies seien auf Grund des erst kürzlich ergangenen Erkenntnisses des VwGH Zl. 25.9.2001, Zl. 99/14/021 auch befreite Auslandsverluste abzugsfähig.

Nach Ansicht des Bw. würde jedenfalls keine ausländische Betriebsstätte vorliegen, und selbst bei anderer Beurteilung durch die Behörde sei jedoch der daraus erzielte Verlust bei den inländ. (österr.) Einkünften abzuziehen.

ad Tz 22 Rechnung von 15. Dezember 1995 über DM 54.000,- an den Sohn des Bw.)

Der Werbungskostenbegriff wäre unrichtig ausgelegt worden, da die diesbezüglichen Ausgaben zur Erhaltung und Sicherung der Einnahmen getätigt worden wären.

ad Tz 26.2 Reisekosten nach Deutschland)

Die Reisekosten nach B.S. seien betriebl. veranlasst, da der Bw. in Deutschland eine Tätigkeit ausgeübt hätte.

Bzgl. der Aufwendungen lt. Tz 27 und 28 (Lagerhütte U. und Telefon Ungarn) werde auf die obigen Ausführungen verwiesen.

ad Tz 29 (Zinsen und Spesen Eskontwechsel) Die Zinsen und Spesen des Eskontwechsels wären nur Durchlaufposten, es sei jedoch der Aufwand zu erfassen, da andererseits die Einnahmen doppelt versteuert würden.

ad Tz 30 bis 32 (Spesenverrechnung W.Industrievertrieb GmbH und Kongresse, Kurse, Tagungen, Schulungen) Unter Verweis auf die obigen Ausführungen würden diese Aufwendungen für Ungarn ebenso abzugsfähige Spesen darstellen.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen zulässig, wenn 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.

Im Zuge der BP wurden unter anderem folgende der Behörde bisher nicht bekannte Tatsachen festgestellt.

Tz. 19) **Markterschließung Ungarn:** siehe auch Stellungnahme zur Berufung zu ad Tz 13)

Tz. 20) **Reisekosten sowie Tz 21) Markterschließungskosten** (siehe auch Stellungnahme zur Berufung zu ad Tz 20)

Tz. 22) M.W. (Rechnung vom 15. Dezember 1995 über DM 54.000,00) (siehe auch Stellungnahme zu ad Tz 22)

Tz. 23) Kosten der privaten Lebensführung

Tz. 24) Werbegeschenke

Tz. 25) Reisekosten Ungarn

Tz. 27) Lagerhütte U.

Tz. 28) Telefon Ungarn

Tz. 29) Zinsen und Spesen Eskontwechsel

Tz. 30) Spesenverrechnung W.Industrievertrieb

Tz. 31) Miete U.

Tz. 32) Kongresse, Kurse, Tagungen/Vertreterschulungen

Tz. 33) Sonst. Aufwand lt. Detail

Genauer würde auf die einzelne o.g. Tz) in der lfd. Stellungnahme eingegangen bzw. wären die genauen Ausführungen dem BP-Bericht vom 29. August 2001 zu entnehmen.

Zu Tz. 13 - Sachverhalt allgemein)

Wie bereits im BP-Bericht festgehalten, sei der Bw. deutscher Staatsbürger, in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und würde dieser dort auch ein Einzelunternehmen mit dem Geschäftszweig Industrivertretungen besitzen. Das Eigenheim des Bw. befindet sich ebenso in

D.. Weiters würde seit September 1997 eine Pension aus der **deutschen Rentenversicherung bezogen**, und sei laut Bw. Deutschland auch der **Mittelpunkt der Lebensinteressen**. Lt. Artikel 16 DBA ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen, in jenem Vertragsstaat, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. Dieser Ansicht hat sich die BP, wie auch im BP-Bericht dargestellt, angeschlossen. **Der Progressionsvorbehalt würde daher auch gem. Art.15 Abs. 3 Deutschland zustehen.**

In Österreich würde der Bw. weiters seit 1995 eine Handelsagentur für Non-Food-Artikel betreiben, und gleichzeitig sich dort auch eine weitere **Wohnadresse** des Bw. befinden.

"Gem. § 26 BAO hätte jemand dort, wo er eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird, einen Wohnsitz im Sinn der Abgabevorschriften.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben unbeschränkt steuerpflichtig. Der Abgabepflichtige hat in Österreich einen Wohnsitz gemäß § 26 BAO und ist daher mit seinen inländischen Einkünften lt. DBA unbeschränkt steuerpflichtig."

Da von der BP als Mittelpunkt der Lebensinteressen Deutschland anerkannt worden wäre, sei ein Verständigungsverfahren, wie in der Berufung angeregt, nicht notwendig.

Weiters hätte der Bw. den ungarischen und tschechischen Markt zu erschließen versucht. Zu diesem Zweck wären für Ungarn und Tschechien ungarische und tschechische Vertreter ausgebildet und auch dort tätig worden. Auch würde sich in U., Ungarn sowohl ein Lager (Lagerhütte wurde in Österreich gekauft und nach Ungarn geliefert) als auch lt. Mietvertrag vom 20. Dezember 1995 (siehe Arbeitsbogen Seite 515-519) eine **Wohnung mit angeschlossenem Büro sowie Musterraum** befinden. Lt. Mietvertrag würde die gesamte Mietfläche 144 m² betragen. Fotos wären der BP trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden. Darüber hinaus hätte die Gattin des Bw. (gleichzeitig Angestellte des Bw.) mindestens die Hälfte der Arbeitszeit (siehe Reisekostenabrechnung) in Ungarn (U.) verbracht. Lt. Stellungnahme des Bw. vom 5. April 2001 wäre diese für die Tätigkeiten - sämtliche Sekretariatsarbeiten, Vorbereitung der Belege, Durchführung des Zahlungsverkehrs, Vornahme von Übersetzungen, Dolmetschertätigkeiten - zuständig gewesen. Es sei anzunehmen, dass diese Tätigkeiten auch in Ungarn ausgeführt worden wären. Die Gehaltskosten der Gattin wären daher zu 50% gekürzt worden, da diese Ausgaben die ungarische Betriebsstätte betroffen hätten.

Aufgrund dieses Sachverhaltes sei nicht mehr "nur" von einer Einrichtung, welche ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren eines Unternehmens benutzt wird, auszugehen, sondern unter Hinweis auf Artikel 5 Musterabkommen der OECD **bereits von einer Betriebsstätte**.

Zu dem Vorwurf, dass der von der Fa.Ba. vorgelegten Bestätigung keine Beweiskraft zukommen würde, sei auf den BP-Bericht Tz. 14 Abs. 6 zu verweisen sowie des weiteren auch auf den Handelsvertrag vom 16. Jänner 1995 (Arbeitsbogen Seite 510-514). Aus diesem **ursprünglichen** Vertrag mit der Fa.Ba. sei nicht ersichtlich, dass der Bw. von der Fa.Ba. Provisionen bezogen hätte, die zu einem nicht unbeträchtlichen Teil dafür bezahlt worden wären eine Markterforschung in Ungarn und Tschechien vorzunehmen, obwohl bereits zu diesem Zeitpunkt Schritte des Bw. in diese Richtung unternommen worden wären. Erst am 4. Mai 2001 im Zuge der BP und im Anschluss an eine Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter wäre eine schriftliche Bestätigung von der Fa.Ba. darüber ausgefertigt worden (siehe Arbeitsbogen Seite 509: Zitat:

"Wunschgemäß bestätigen wir Ihnen, dass der mit Ihnen vereinbarte Provisionssatz auch eine Marktsondierungs- und Werbetätigkeit für die Länder Tschechien und Ungarn beinhaltet hat. Wir hätten nämlich vereinbart, dass Sie, sehr geehrter Herr W., für uns diese Märkte bearbeiten und war der Provisionssatz von seiner Höhe her entsprechend gestaltet, um Ihnen die Tragung dieser zusätzlichen Spesen zu ermöglichen.")

Im ursprünglichen Vertrag sei jedoch keine Rede davon, dass ein neuer Markt in Tschechien sowie in Ungarn für die Fa.Ba. erschlossen werden sollte, sondern folgendes vereinbart:

"Der Auftraggeber verpflichtet sich an der Umsatzentwicklung der beschichteten Aluminiumprodukte des Auftraggebers bei den Großverlegern, wie Metro, Asko, Spar, Edeka, GHD usw. mitzuarbeiten. Seine Mitarbeit wird aus der Überprüfung bestehen, dass die Produkte des Auftraggebers an den Verkaufspunkten immer vorhanden sind, um zu verhindern, dass die Produkte der Konkurrenz deren Platz einnehmen. Es ist somit von seiner Seite eine aufmerksame Kontrolle aller Kunden und ein ständiger Kontakt mit den Käufern erforderlich, eine Tätigkeit die Dank seiner Einführung auf dem Sektor der Großverteilung von ihm sehr wirkungsvoll ausgeführt werden kann. Gleichzeitig muss er die Einführung der Produkte des Auftraggebers bei anderen Käufergruppen versuchen."

Es sei jedoch unwahrscheinlich und würde nicht den Wirtschaftsgepflogenheiten entsprechen, dass ein so wesentlicher Punkt nicht in einem **schriftlichen** Vertrag aufgenommen worden wäre. Schon gar nicht, wenn, wie lt. Stellungnahme des Bw. angeführt, ein "nicht unbeträchtlicher Teil dieser Provisionen und Entgelte dafür bezahlt worden sei, dass für die Fa.Ba. eine Markterforschung in Ungarn und Tschechien vorgenommen wird."

Zu Tz 19 Markterschließung)

Zu den Vorbringen des Bw. "..., sind die von mir getätigten Aufwendungen für die Markterschließung in Ungarn voll abzugsfähig" würde auf die unter Tz 13) im BP-Bericht bzw. die zu ad Tz 13 Abs. 3 oben angeführte Stellungnahme verwiesen.

...."und wird hilfsweise noch vorgebracht, dass dann, wenn die Finanzbehörde die auf keinerlei konkreten Feststellungen beruhende Annahme trifft, es sei eine ungarische Betriebsstätte vorliegend, keine entsprechende Teilung meiner Provisionseinnahmen der Fa.Ba. vornimmt, da, wie bereits im Betriebsprüfungsverfahren ausgeführt, eine Mitvergütung für die Markterschließung stattgefunden hat. Da, wie bereits mehrfach ausgeführt, die Provisionen eine Kostendeckung bewirken sollen, wird im Wege der Schätzung ein Anteil an den Provisionseinnahmen in Höhe der nicht zugelassenen Ausgaben beantragt."

Auch hier wird noch einmal auf Tz 13) im BP-Bericht sowie auf Tz 13 Abs. 4 der Stellungnahme verwiesen.

In der Berufung hätte der Bw. erklärt: "...Überdies hat die Finanzbehörde nicht berücksichtigt, dass auch "befreite" Auslandsverluste von inländischen (österreichischen) Einkommen abzuziehen sind. Dies wird nämlich im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.9.2001 Zahl 99/14/0217 ausdrücklich dargelegt."

Dieses Erkenntnis wäre der Stellungnahme zur Berufung beigelegt worden, jedoch nicht zutreffen, da der Mittelpunkt der Lebensinteressen lt. Bw. Deutschland sei.

Zu Tz 20 – Reisekosten Gattin)

Bei den Diäten sowie Reisekosten der Gattin, die den ungarischen Markt betreffen, würde es sich überwiegend um Tages- und Nächtigungsgelder handeln (Arbeitsbogen Seite 251-257, Seite 170-177, Seite 109-115 sowie Seite 24-31). Da die Gattin lt. Reisekostenabrechnung mindestens 50% ihrer Arbeitszeit in Ungarn verbracht hätte und auch lt. Mietvertrag eine Wohnung unterhalten worden wäre, seien die Tages- und Nächtigungsgelder nicht absetzbar.

Zu Tz 22 – Rechnung M.W.)

Lt. schriftlicher Fragenbeantwortung im Zuge des Prüfungsverfahrens wäre der Bw. nicht mehr ständig in Deutschland aufhältig gewesen. Da jedoch das Handelsagentengewerbe in Deutschland nach wie vor aufrecht gewesen wäre und auch ein entsprechender Kundenstock, hätte Herr M.W. (Sohn des B.) die Kundenbetreuung teilweise übernommen. Somit würden lt. Bw. inländische Kosten vorliegen, weil er im Inland nicht entsprechend hätte tätig werden können. Lt. Ansicht der BP betreffend **die Kosten die Handelsagentur in Deutschland und wären auch dort absetzbar, da der Sohn des Bw. auch die deutsche Kundenbetreuung übernommen hatte.** Die Betriebsausgaben seien grundsätzlich bei jener Einkunftsquelle abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Abschließend sei darüber hinaus zu bemerken, dass der BP keine Rechnungen vorgelegt worden wären. Von den gesamten Kosten (S 381.456,00) wäre auch nur ein Teil ausbezahlt (S 84.786,00), und insgesamt S 275.496,00 auf sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten verbucht worden. Die Zinsen würden ebenfalls keine Betriebsausgabe darstellen. Im Jahre 1997 wäre ebenso der auf sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten verbuchte Teil erfolgswirksam ausgebucht worden.

Betreffend die Reisekosten nach B.S. würde auf Tz. 26.2. des BP-Berichtes verwiesen. Der Bw. hätte Pauschalbeträge für Verpflegung und Unterkunft sowie Fahrten nach B.S. geltend

gemacht (siehe Arbeitsbogen Seite 267-276 und Seite 191-218). Hier würde sich jedoch das Eigenheim des Bw. befinden und Tages- und Nächtigungsgelder sowie Fahrtkosten daher keinesfalls absetzbar sein.

Zu Tz. 29 Zinsen, Spesen - Eskontwechsel) Lt. Bw. wären die Zinsen und Spesen des Eskontwechsels nur Durchlaufposten, da diese als Einnahme versteuert worden wären. Dies könnte von der BP nicht nachvollzogen werden. Es wären die entsprechenden Erlöskonten als Nachweis vorzulegen.

Zu Tz. 30-32 sowie Tz 27-28 – Aufwendungen Ungarn) Diesbzgl. würde auf die laufende Stellungnahme sowie auf den BP-Bericht verwiesen.

Die Stellungnahme der BP wurde dem Bw. zur Kenntnis übermittelt und betreffend die Betriebsstätte in Ungarn ergänzend eingewendet, die Gattin des Bw., Frau E.W. , p.A. Adrr. als Zeugin zu vernehmen, da diese den Großteil der Arbeiten in Österreich verrichtet hätte.

Weiters wäre der Mietvertrag erst am 20. Dezember 1995 abgeschlossen worden und daher auch aus diesem Grund eine Betriebsstätte im Jahre 1995 noch nicht vorgelegen.

Die BP hätte zudem keine konkreten Tatsachen angeführt, dass eine Betriebsstätte vorgelegen wäre, und wären die Bemühungen zur Geschäftsanbahnung nicht erfolgreich gewesen.

Darüber hinaus sei unverständlich, die Tätigkeiten in Tschechien ebenso unter dieselbe Maßgabe zu subsumieren, da dort nicht einmal ein Lager angemietet worden wäre.

Betreffend die Marktsondierung für die Fa.Ba. wird weiters ausgeführt, dass es durchaus üblich sei, durch mündl. Vereinbarungen das Aufgabengebiet zu erweitern. Umsomehr wäre daher nachzuvollziehen, dass der italienische Partner nicht zu zusätzl. Zahlungen verpflichtet worden wäre, und ohnedies durch die vereinbarten Honorare das Auslangen gefunden hätte werden können. Zum Nachweis würde neuerlich die Einvernahme des Sohnes des Bw. beantragt.

Das eingewendete neueste Judikat würde neben den (positiven) inländ. Einkünften den Verlust aus einer Beteiligung an einer deutschen OHG in Abzug bringen. Die Verluste aus der angebl. ungarischen Betriebsstätte seien daher ebenso anzuerkennen, und der Art. 4 Abs. 1 DBA Österreich-Deutschland auf den Art. 7 zu übertragen. Eine doppelte Geltendmachung eines allfälligen Verlustes sei jedoch ausgeschlossen. Auch sei nochmals auf das Verständigungsverfahren zu verweisen, da der Bw. die Staatszugehörigkeit keiner der Vertragsstaaten besitzen würde, sondern deutscher Staatsbürger sei.

Die Generalklausel des Art. 1 Abs. 1 DBA Österreich-Deutschland sei in Art. 24 DBA Österreich-Ungarn ebenso enthalten. Auch sei auf Art. 23 DBA Österreich-Ungarn zu verweisen (Gleichbehandlung).

Die BP hätte daher das Recht unrichtig angewendet und einer unrichtigen Beweiswürdigung unterzogen.

Im Rahmen eines in der Folge durchgeführten Vorhalteverfahrens durch das Finanzamt wurde **das Original eines Gedächtnisprotokolls der beiden beantragten Zeugen** (Sohn des Bw. und HerrM.) über die im Frühjahr 1995 stattgefundene Besprechung bei der Fa.Ba. in Italien vorgelegt:

"Wir, die unterzeichneten, können nachstehenden Gesprächsinhalt in den Räumlichkeiten der Fa.Ba. in I. wiedergeben. Bei dem genannten Gespräch waren seitens der Fa.Ba. die Herren Gs.B. sowie sein Cousin, Herr A.B. anwesend. Beide Herren sind in leitender Position für die Gesellschaft tätig.

Anlässlich des genannten Gespräches haben beide Herren darauf hingewiesen, dass der mit Herrn H.W. vereinbarte Provisionssatz auch die Abgeltung der Spesen für die Marktsondierung und Werbetätigkeit für die Länder Tschechien und Ungarn beinhaltete.

Beide Herren der Fa.Ba. waren hinsichtlich der Marktmöglichkeiten in Ungarn und Tschechien sehr euphorisch, weil sie an das neue Marktpotential glaubten.

Dazu wurde auch im Gespräch noch dargelegt, dass Herr H.W. seit Frühjahr 1995 einen Wohnsitz in Wien hat und seine Frau ungarischer Abstammung ist.

Herr H.W. und auch wir waren zwar versucht, die Fa.Ba. wegen Tragung der Spesen umzustimmen, jedoch war das Verhandlungsergebnis letztendlich dergestalt, dass ein weiterer Spesensatz nicht zugestanden wurde.

Im genannten Gespräch wurde als einziger Aspekt von Seiten der Fa.Ba. in Aussicht gestellt, dass dann, wenn der Markt in Tschechien und Ungarn funktionieren sollte, für die Zukunft der Vertrag modifiziert werden könnte.

Nach diesem Gespräch haben wir uns mit Herrn H.W. noch beraten und sind zu dem Schluss gekommen, dass Herr H.W. es versuchen sollte, diese Märkte zu bearbeiten, weil auch letztendlich wir als Exponenten der Fa. W.GmbH. schon überlegt hatten, auf diesem Markt tätig zu werden, jedoch wegen der räumlichen Distanz zwischen Deutschland und Ungarn Herrn H.W. Vortritt zu lassen.

Letztendlich sind wir zu dem Schluss gekommen, dass durch die Erschließung der Märkte in Ungarn und Tschechien gegenüber Fa.Ba. eine insgesamt bessere Position erreicht werden kann."

In der am 22. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die eingewendete Rechtsansicht betreffend unbeschränkte Steuerpflicht würde aufrechterhalten und erneut auf das Erkenntnis des VwGH betreffend Verlustausgleich hingewiesen. Es sei zutreffend, dass der Bw. in den streitgegenständlichen Jahren in der Glossystraße im 14. Bezirk über einer Wohnung und ein Büro verfügt habe und dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland gelegen sei. Bezuglich der Markterschließungskosten Ungarn wurde ergänzt, dass eine Wohnung mit Büro und Musterraum angemietet worden wäre und dort auch Besprechungen mit Kunden,

Geschäftspartnern und ungarischen Vertretern sowie Schulungsmaßnahmen stattgefunden hätten. Das Ausmaß der betrieblichen Nutzung sei dem steuerlichen Vertreter jedoch nicht bekannt, der Musterraum wäre nur zur Präsentation bestimmt gewesen. In den Büroräumlichkeiten hätte auch die Gattin des Bw. ihre Tätigkeit ausgeübt, ebenso hätten sich dort Unterlagen und Prospekte befunden. Die Gattin des Bw. hätte sowohl die Sekretariatsarbeiten erledigt als auch als Dolmetscherin fungiert, wobei sie nach Bedarf entweder in Österreich oder in Ungarn tätig geworden sei.

Betreffend die Zinsen und Spesen für die Wechsel wurde ausgeführt, dass es sich um Finanzierungskosten für die staatenübergreifende Tätigkeit des Bw. gehandelt hätte.

Bezüglich der Reisekosten nach B.S. wurde vom Vertreter des Finanzamtes darauf hingewiesen, dass dort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit vorliegen würde. Hinsichtlich der Fahrtkosten sei zu prüfen, ob diese durch die österreichischen oder deutschen Betriebsstätte bzw. allenfalls privat veranlasst seien. Der steuerliche Vertreter wendete in diesem Zusammenhang ein, dass auf der Strecke gelegene Kunden wie Supermärkte besucht worden seien und dass die Fahrten nur aus Zeitersparnisgründen überwiegend an den Wochenenden durchgeführt worden wären. Der Sohn des Bw. würde ebendort (B.S.) leben.

Die nunmehr geschiedene Gattin Frau E.K. (ehem. E.W.) gab als Zeugin befragt bekannt, dass die Wohnung in Adrrr, in den streitgegenständlichen Jahren als gemeinsame Ehewohnung benutzt worden wäre.

Ob die Wohnung in U. auch für Wohnzwecke benutzt worden wäre, sei ihr nicht erinnerlich. Die Zeugin wäre in erster Linie zu Dolmetschzwecken in Ungarn tätig gewesen, wobei die Besprechungen auch im Büro in U. stattgefunden hätten. Die Frage, ob die Tätigkeit im Büro in Ungarn durchschnittlich 8 bis 9 Tagen im Monat erfolgt wäre, wird als wahrscheinlich richtig beantwortet, sie habe ihre Tätigkeit aber auch an anderen Orten in Ungarn ausgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1995 bis 1997)

Gemäß § 93 Abs. 3 Z a EStG 1988 hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und 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.

Das Berufungsverfahren richtet sich gegen die angeblich nicht sachgerechte Bescheidbegründung. Dazu ist auszuführen, dass in den angefochtenen Bescheiden auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wird. Der diesbezügliche Prüfungsbericht enthält bisher nicht bekannte Tatsachenfeststellungen, wie z. B. bezüglich die Markterschließung Ungarn, (Tz 19) Mietaufwendungen, (Tz 31) Vertreterschulungen (Tz 32) und Reisekosten, ebenso Feststellungen bezüglich die Markterschließung Tschechien (Tz 21), weiters Feststellungen betreffend die Kundenbetreuung durch den Sohn des Bw. (Tz 26), Reiseaufwendungen, Zinsen und Spesen bezüglich Eskontwechsel (Tz 29), die erst im Zuge der BP bekannt geworden sind. Es handelt sich dabei um Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO, welche das Finanzamt zur Wiederaufnahme berechtigen, und ist der Verweis auf die Feststellungen der BP und der darüber aufgenommenen Niederschrift lt. ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zulässig. So hat etwa der VwGH im Erkenntnis vom 19.11.1998, ZI. 97/15/0010, ausgesprochen, dass ein Verweis auf die Ausführungen in einem BP-Bericht rechtlich zulässig ist, wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe hervorgehen. Im vorliegenden Fall entspricht die Wiederaufnahme der Verfahren den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich. Die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide ist daher als unbegründet abzuweisen.

Ad Einkommensteuerverfahren 1995 und 1996)

Angemerkt wird, dass gemäß § 250 Abs. 1 lit. a) BAO die Berufung die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, zu enthalten hat. In der Eingabe vom 30. Oktober 2001 wurde zwar der Bescheid betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1997 angefochten, nicht aber der Einkommensteuerbescheid 1997.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass bei deutlicher Bescheidgestaltung, wenn die behördlichen Erledigungen etwa eine Trennung in Wiederaufnahmbescheide und Abgabenbescheide klar erkennen lassen, der Bezeichnung des Gegenstandes der Berufung (Berufung betreffend Wiederaufnahmbescheide und/oder Sachbescheide) entsprechende Bedeutung zukommt, so dass eine Auslegung oder Umdeutung der diesbezüglich eindeutigen Parteierklärung nicht in Betracht kommt (z.B. E vom 19.5.1993, ZI 92/13/0269, vom 17.11.2004, ZI 2000/14/0142 u.v.a.).

Nach Ansicht des erkennenden Senates ist daher die vom steuerlichen Vertreter verfasste Berufung hinsichtlich des Einkommensteuerverfahrens des Jahres 1997 durch die Bezeichnung im Rubrum in völliger Klarheit und Deutlichkeit ausschließlich gegen den Wiederaufnahmbescheid gerichtet.

ad unbeschränkte Steuerpflicht)

Gem. § 26 BAO hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird, einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften.

Gemäß § 1 (2) EStG sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben unbeschränkt steuerpflichtig.

Ob jemand beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, richtet sich somit allein nach den Kriterien des § 1 EStG (Wohnsitz, gewöhnl. Aufenthalt).

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf das so genannte Welteinkommen, allerdings werden durch zwischenstaatl. Maßnahmen (Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung d.h. DBA) Grenzen gezogen.

Der Steuerpflichtige kann auch mehrere Wohnsitze haben, die DBA knüpfen diesfalls an den qualifizierten Wohnsitzbegriff „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ an. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist diesbezüglich nur für die zwischenstaatl. Aufteilung der Besteuerungsrechte relevant. Auch bei einem ausländischen Mittelpunkt der Lebensinteressen kann daher eine Person mit einem Wohnsitz im Inland alle Vorteile unbeschränkter Steuerpflicht in Anspruch nehmen.

Im vorliegenden Fall ist auszuführen, dass der Bw. im Streitzeitraum sowohl in Deutschland als auch in Österreich einen Wohnsitz im Sinne der abgabenrechtlichen Bestimmungen innehatte, der Mittelpunkt der Lebensinteressen lag jedoch lt. Angaben des steuerlichen Vertreters in der Eingabe an das Finanzamt vom 15. Dezember 1996 sowie Niederschrift über die mündliche Verhandlung in Deutschland.

Die Wohnsitzmeldung in Österreich wurde bereits im Zuge der Bekanntgabe der Eröffnung des Gewerbebetriebes an das Finanzamt vom 9. März 1995, sowie durch die Meldebestätigung vom 6. März 1995 betreffend Hauptwohnsitz in Adrrr dargelegt. Auch lt. Angaben des vorgelegten Gedächtnisprotokolls wird auf den Wohnsitz des Bw. in Österreich seit Frühjahr 1995 hingewiesen. Dass der Bw. in den Streitjahren in Österreich einen Wohnsitz hatte, wurde schließlich vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung vom 22. November 2006 sowie von der als Zeugin einvernommenen Gattin des Bw. bestätigt. Der Bw. ist somit sowohl in Österreich als auch in Deutschland (unbeschränkt) steuerpflichtig, das Besteuerungsrecht hinsichtlich der österreichischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb steht unter Berücksichtigung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Österreich-Deutschland BGBl. 1955/221 (nach Art 4 in Verbindung mit Art 16) entsprechend dem Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt grundsätzlich Österreich zu, wobei auch alle Vorteile unbeschränkter

Steuerpflicht in Anspruch genommen werden können (Absetzbeträge, außergewöhnl. Belastungen). Der Progressionsvorbehalt steht nach Art 15 (3) leg.cit. Deutschland zu. Die Durchführung eines Verständigungsverfahrens ist somit entbehrlich.

ad Betriebsstätte Ungarn)

Art 7 DBA Ungarn - Unternehmensgewinne

Gewinne eines Unternehmens eines Vertragstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Übt ein Unternehmen eines Vertragstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so sind in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte, und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

Art 5 DBA Ungarn – Betriebstätte

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "Betriebstätte" eine feste Geschäfts- oder Produktionseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Der Ausdruck "Betriebstätte" umfasst insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstätte,
- f) ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,
- g) eine Bausausführung oder Montage, deren Dauer zwei Jahre überschreitet.

Als Betriebstätte gelten nicht:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

Die Grundfunktion des Begriffes „Betriebsstätte“ hat aus der Sicht des innerstaatl. als auch zwischenstaatl. Steuerrechts in erster Linie die territorische Abgrenzung des

Besteuerungsrechtes der gewerbl. Einkünfte zum Ziel. Werden somit diese Einkünfte im Rahmen einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte erzielt, so kann der Besteuerungsanspruch durch die Betriebsstättenregelung eines DBA eingeschränkt werden. Österreich ist diesfalls verpflichtet, die Betriebsstättengewinne aus der Besteuerungsgrundlage auszuscheiden (vgl. Jirousek, SWK 1986, Der Betriebsstättenbegriff im internat. Steuerrecht, Seite 136, 137).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht bei Sachverhaltselementen, die ihre Wurzeln im Ausland haben, eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei. Die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher und die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO tritt in dem Maße in den Hintergrund, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999). Auch § 138 BAO statuiert eine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen. Danach haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen und ihre Richtigkeit zu beweisen. Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Gerade dort, wo Verhältnisse für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufgeklärt werden können, kommt diese Mitwirkungspflicht zum Tragen.

Weiters beziehen sich die Vorschriften der §§ 124 bis 130 BAO über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen auch auf Betriebstätten im Ausland. In diesem Falle kann allenfalls die Verpflichtung, diese Bücher und Aufzeichnungen im Inland zu führen, entfallen, wenn solche über die Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb oder einer Betriebstätte zuzurechnen sind, im Ausland geführt werden (§ 131 Abs. 1 BAO).

Hinsichtlich der Frage, ob eine Betriebsstätte in Ungarn vorliegt, ist auszuführen, dass lt. Mietvertrag vom 20. Dezember 1995 vom Bw. eine Wohnung mit angeschlossenem Büro und Musterraum im Ausmaß von 144 m² in U., Ungarn, angemietet wurde. Der Bw. hatte somit über die örtl. Einrichtungen in U. spätestens mit Beginn des Mietverhältnisses am 1. Jänner 1996 (Mietvertrag vom 20. Dezember 1995) die Verfügungsmacht inne. Lt. Buchhaltungsunterlagen befindet sich dort ein Lager. **Unterlagen bzw. Fotos bzgl. der Ausstattung dieser Räumlichkeiten wurden der Behörde jedoch nicht vorgelegt (lt. AV der BP im Zuge der Betriebsbesichtigung).**

Laut Angaben des steuerlichen Vertreters im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung haben in den angemieteten Räumlichkeiten in U. insbesondere Besprechungen mit Kunden, Geschäftspartnern und ungarischen Vertretern sowie Schulungen stattgefunden. Bei diesen

Besprechungen war zumeist auch die geschiedene Ehegattin des Bw., die als Dolmetscherin fungierte, anwesend. Des weiteren wurden dort Unterlagen und Prospekte aufbewahrt und die Sekretariatsarbeiten erledigt. Der angeschlossene Musterraum wurde zu Präsentationszwecken verwendet.

Auf Grund dieser Angaben besteht für den erkennenden Senat kein Zweifel mehr, dass die gg. Räumlichkeiten eine feste Geschäftseinrichtung im Sinne des Art 5 DBA Ungarn darstellen, in der die Unternehmenstätigkeit betreffend die ungarische Markterschließung ausgeübt wurde.

Dem Berufungsvorbringen, wonach eine Einrichtung, welche ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern und Waren benutzt wird bzw. die ausschließlich für Zwecke der Werbung und Informationerteilung unterhalten wird, nicht als Betriebsstätte anzusehen ist, ist entgegenzuhalten, dass eine Geschäftseinrichtung, die für Besprechungszwecke (sowohl mit Kunden, als auch mit Geschäftspartnern und Vertretern) sowie für Schulungszwecke (Ausbildung von Vertretern) Verwendung findet, die darüber hinaus der Aufbewahrung von Unterlagen und Informationsmaterial dient und in welcher auch ansonsten typische Bürotätigkeiten von einem Angestellten durchgeführt werden, nicht mehr bloß als unternehmerischer Hilfsstützpunkt angesehen werden kann. Dies umso mehr, als – wie auch vom Finanzamt zutreffend ausgeführt wurde - Werbung, Produktinformation und Warenpräsentation zu den Kernaufgaben eines Handelsvertreters gehören.

Es ist daher nach Ansicht des Berufungssenates 11 in den Jahren ab 1996 vom Vorliegen einer Betriebsstätte in Ungarn auszugehen.

Die Einwendungen betreffend die Nichtanerkennung der Aufwendungen für die Markterschließung in Ungarn sind jedoch insofern zutreffend, als im Jahr 1995 noch keine Betriebsstätte in Ungarn vorgelegen ist.

ad Provisionen)

Auf Grund der Stellungnahme des Bw. vom 5. April 2005 wären die von der Fa.Ba. bezogenen Provisionen zu einem nicht unbeträchtl. Teil auch für die Markterforschung in Ungarn und Tschechien bezahlt worden. Aus dem (ursprüngl.) Vertrag mit der Fa.Ba. vom 16. Jänner 1995 ist dies jedoch nicht ersichtlich. Im Zuge eines vom Sohn des Bw. sowie einem weiteren Mitarbeiter verfassten Gedächtnisprotokolls wurde bekannt gegeben, dass auf Grund eines Gespräches mit leitenden Personen der Fa.Ba. die erhaltenen Provisionen auch die Abgeltung der Spesen für die Marktsondierung und Werbefähigkeit für die Länder Tschechien und Ungarn beinhalteten würden. Ein weiterer (zusätzl.) Spesenersatz für die Märkte in Ungarn und

Tschechien wäre jedoch nicht zugestanden worden. Der Vertrag hätte erst mit Funktionieren dieser Märkte modifiziert werden sollen.

Laut ursprünglicher Vereinbarung vom Jänner 1995 wurde für die in Punkt 1 genannten Leistungen, nämlich die Mitarbeit an der Umsatzentwicklung der beschichteten Aluminiumprodukte bei verschiedenen Großverlegern, eine Provision von 5% der berechneten Einkäufe der Fa. W.GmbH in vereinbart. Dieser Vertrag galt für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1995, ab diesem Datum wurde der Vertrag automatisch von Jahr zu Jahr verlängert. Die anlässlich der im Frühjahr 1995 stattgefundenen Besprechung lt. Gedächtnisprotokoll getroffene Vereinbarung fand jedoch in der Folge in weiteren Verträgen keinerlei Berücksichtigung.

Bezüglich der eingewendeten Vertragerweiterung ist auszuführen, dass sowohl in den vorgelegten Bestätigungen als auch Gedächtnisprotokoll konkrete Inhalte und Details einer entsprechenden Vereinbarung betreffend die ungarische und tschechische Markterforschung fehlen. Eine zweifelsfreie Konkretisierung betreffend das Ausmaß der Abgeltung für die Erschließung des ungarischen und/oder tschechischen Marktes ist gegenständlich nicht erfolgt bzw. aus den vorliegenden Vereinbarungen und dem Gedächtnisprotokoll nicht ersichtlich, ebenso wurde nicht konkretisiert, ab welchem Zeitpunkt die ungarische bzw. tschechische Markterschließung vereinbart worden wäre.

Der Umstand, dass die durch die Markterschließung der Länder Ungarn und Tschechien bedingten - zusätzlichen - Aufwendungen in nicht unbeträchtlicher Höhe und der damit verbundene verstärkte Arbeitseinsatz bei der Bemessung der Höhe des zugestandenen Provisionssatzes nicht entsprechend berücksichtigt wird, entspricht zudem nach Ansicht des erkennenden Senates nicht den im allgemeinen Wirtschaftsleben üblichen Gepflogenheiten. Darüber hinaus gibt es zudem diesbezüglich keine Aufzeichnungen oder Dokumentationen anderer Art. Es wird in diesem Zusammenhang ebenso darauf hingewiesen, dass dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maße höher ist, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird (vgl. Ritz, BAO Komm., Tz 10 zu § 115; ua. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Es liegt vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Er hat durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bietet; es besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Derjenige, der seine Geschäftsbeziehungen unüblich und so wenig

nachweislich gestaltet, dass er gegen die Richtigkeit des behaupteten Geschehens sprechende Umstände nicht aufzuklären vermag, hat das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes kann nach Meinung des Berufungssenates nicht der Schluss gezogen werden, dass die Provisionsentgelte auch als Spesenersatz für die Märkte Ungarn und Tschechien zu berücksichtigen wären. Es lag im Zeitraum 1996 und folgend zwar eine Betriebsstätte in Ungarn vor, jedoch sind die hiefür geltend gemachten Aufwendungen nicht den österreichischen Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Auf Grund der dargestellten Überlegungen kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass seitens der Fa.Ba. eine Mitvergütung der durch die zusätzliche Markterschließung in Ungarn und Tschechien angefallenen Aufwendungen stattgefunden hat. Die Bemühungen zur Geschäftsanbahnung waren lt. eigenen Angaben des Bw. in den Berufungsausführungen nicht erfolgreich. Letztlich wurde von der Fa.Ba. eine Modifizierung des Handelsvertrages erst dann in Aussicht gestellt, wenn der Markt in Tschechien und Ungarn funktionieren sollte (siehe Gedächtnisprotokoll). Die Provisionseinkünfte sind daher zur Gänze der inländischen Besteuerung zuzurechnen. Die Aufwendungen für die Erschließung des tschechischen Marktes (wurden lediglich für das Jahr 1995 geltend gemacht) sowie des ungarischen Marktes betreffend das Jahr 1995 sind jedoch mangels Vorliegens einer Betriebsstätte anzuerkennen.

Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass der mit der Fa.Ba. vereinbarte Provisionssatz die Abgeltung der Spesen für die Marktsondierung und Werbetätigkeit in Ungarn (und Tschechien) Betriebsstätte mit umfasst hat, könnten die anteiligen Provisionseinkünfte dennoch nicht der ungarischen Betriebsstätte zugerechnet werden. Denn nach der Bestimmung des Art. 7 Abs. 2 DBA Ungarn sind der Betriebsstätte (nur) jene Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte. Da die ungarischen Betriebsstätte keine Leistungen erbracht hat, können ihr auch keine Einnahmen zugerechnet werden. Der Umstand, dass der Auftraggeber hinsichtlich der Höhe seiner Provisionszahlungen für Leistungen anderer Betriebsstätten die Ausweitung der Tätigkeit des Auftragnehmers berücksichtigt haben mag, ändert daran nichts.

Die vom Bw. in diesem Zusammenhang beantragte Einvernahme des Sohnes als auch eines Angestellten wurde vom Berufungssenat im Hinblick auf das zwischenzeitig vorgelegte Gedächtnisprotokoll als entbehrlich erachtet.

ad Aufwendungen betreffend die Ehegattin des Bw.)

Lt. Angaben des Bw. wäre die Gattin für sämtliche Sekretariatsarbeiten, Vorbereitung der Belege, Durchführung des Zahlungsverkehrs, Vornahme von Übersetzungen und

Dolmetschertätigkeit betreffend Ungarn zuständig gewesen, diese Tätigkeiten jedoch in Österreich ausgeübt. Die BP hätte somit zu Unrecht auf Basis der durchgeführten Reisen nach Ungarn die Lohnaufwendungen betreffend den ungarischen Markt mit 50 % geschätzt und gekürzt.

Dazu ist auszuführen, dass nur Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind Betriebsausgaben darstellen. Die direkte Gewinnaufteilungsmethode verlangt die Kostenumlegung für Dienstleistungen auf die einzelnen Betriebsstätten, und zwar in dem Maße, in dem sie für die einzelnen Unternehmensteile entstanden sind. Dienstreisen sind dabei grundsätzlich der Betriebsstätte anzulasten, durch die sie veranlasst wurden (Philipp-Loukota-Jirousek, Intern. Steuerrecht, Z 7 Tz 39f). Es bleibt jedoch dem Arbeitgeber überlassen, in welcher von mehreren Betriebsstätten er den Steuerabzug vom Arbeitslohn vornimmt und die entsprechenden Unterlagen aufbewahrt (§ 81 Abs. 1 EStG).

Im vorliegenden Fall gelangte der Senat in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass die in der Zwischenzeit vom Bw. geschiedene Ehegattin tatsächlich die Hälfte ihrer Arbeitszeit in Ungarn bzw. U. verbrachte und daher die geltend gemachten Lohnaufwendungen zur Hälfte durch die ungarische Betriebsstätte veranlasst sind. Dieses Ergebnis gründet sich insbesondere auf die vorliegenden Reisekostenabrechnungen sowie die mündliche Aussage der Gattin im Rahmen der Berufungsverhandlung, wonach sie vor allem als Dolmetscherin in Ungarn tätig wurde und diese Tätigkeit durchschnittlich an 8 bis 9 (Wochen- bzw. Werk)Tagen somit an rund zwei Arbeitswochen pro Monat ausgeführt hat.

Daher ist die Berechnung und vorgenommene Kürzung der BP von rund 50% der Lohnaufwendungen für die Gattin als richtig zu beurteilen.

Hinsichtlich der Reisekosten der Gattin des Bw. ist auszuführen, dass diese für die Jahre ab 1996 durch die ungarische Betriebsstätte veranlasst sind. Die Nichtanerkennung der Reiseaufwendungen betreffend die ungarische Tätigkeit erfolgte somit für 1996 zu Recht.

Dazu kommt, dass der Bw. ab 1996 in Ungarn eine Wohnung (samt Büro und Musterraum) angemietet hat. Wenngleich der geschiedenen Gattin anlässlich ihrer Zeugenaussage in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 22. November 2006 nicht mehr erinnerlich war, ob die Wohnung auch für private Zwecke verwendet wurde, ist nach Ansicht des Senates 11 im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass die gg. Räumlichkeiten im Ausmaß von 144 m² auch privat genutzt wurden. Dies ergibt sich insbesondere aus dem im Mietvertrag angegebenen Verwendungszweck (**Wohnung** mit angeschlossenem Büro und Musterraum). Da es sich bei den beantragten Reisekosten überwiegend um Tag- und Nächtigungsgelder handelt und die Berücksichtigung von Reisekosten nur dann Platz greift, wenn Aufwendungen der abzugeltenden Art überhaupt

(dem Grunde nach) zu tragen sind, ist im Hinblick auf das Vorliegen einer Wohnung in Ungarn davon auszugehen, dass Aufwendungen für die Unterkunft und Verpflegungsmehraufwendungen gar nicht angefallen sind. Eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen kann daher auch aus diesem Grund nicht erfolgen.
ad Verlustausgleich)

Betreffend die Anerkennung der Verluste aus der angeblichen ungarischen Betriebsstätte auf Basis eines Judikates vom 25.9.2001, Zl. 99/14/0217 wird wie folgt ausgeführt:

Durch das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) soll grundsätzlich eine doppelte Besteuerung vermieden werden. Ziel und Zweck eines DBA ist Vermeidung einer überhöhten Besteuerung durch mehrfache Erfassung der Einkünfte. In dem zitierten Erkenntnis ging es um die Anerkennung eines Verlustes als Mitunternehmerin einer deutschen OHG, wobei sichergestellt war, dass der in Deutschland erwirtschaftete Verlust nicht doppelt – in einem Jahr im Wohnsitzstaat und in einem anderen Jahr im Betriebsstättenstaat - verwertet wurde (Art 1 Abs.1 DBA Deutschland). Im vorliegenden Fall ist jedoch die Geltendmachung von Aufwendungen einer Betriebsstätte in Ungarn strittig, welche nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Ungarn nur dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können und somit nicht in Österreich, sondern in Ungarn zu berücksichtigen sind. Ein dem genannten Erkenntnis zu Grunde liegender vergleichbarer Sachverhalt betreffend die Vermeidung der doppelten Besteuerung, wenn Personen von jedem der beiden Staaten unmittelbar zur Steuerpflicht herangezogen werden, liegt nicht vor. Nach Art 7 und 22 DBA Ungarn sind Einkünfte im Betriebsstättenstaat zu besteuern, soweit sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Die Besteuerung der Einkünfte aus der Betriebsstätte in Ungarn obliegt somit dem Staat Ungarn.

Da im vorliegenden Fall der Bw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland hat, Deutschland sohin als "Wohnsitzstaat" im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen anzusehen ist, wäre ein Verlustausgleich mit der ungarischen Betriebsstätte allenfalls im Rahmen der deutschen Einkommensermittlung vorzunehmen.

ad Aufwendungen M.W.)

Betriebsausgaben sind Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Sie müssen nachgewiesen, bzw. zumindest glaubhaft gemacht werden.

Lt. Feststellungen der BP wurden Aufwendungen für die Übernahme der Kundenbetreuung in Deutschland durch den Sohn des Bw. geltend gemacht, weil der Bw. selbst nicht mehr ständig in Deutschland aufhältig war. Rechnung wurde der BP keine vorgelegt.

Die geltend gemachten Aufwendungen von DM 54.000,00 betreffen sohin die Handelsagentur in Deutschland und sind somit als betrieblich veranlasste Aufwendungen der deutschen Unternehmung nicht dem österr. Gewerbebetrieb zuzurechnen. Die Aufwendungen wurden zudem auch nicht nachgewiesen und somit zu Recht ausgeschieden.

ad Reisekosten nach B.S.)

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt eine Reise im Sinn des § 4 Abs. 5 EStG 1988 vor, wenn der Unternehmer sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Band I, 10.

Lieferung, Tz 333 zu § 4, und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 1960, 1816/59). Der Begriff "Reise" im Sinn des § 4 Abs. 5 leg. cit. entspricht dem Begriff "Reise" im § 16 Abs. 1 Z 9 leg. cit. und gilt daher für alle Einkunftsarten (vgl. Doralt, a.a.O., Tz 332 zu § 4, und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Juni 1991, 91/14/0074).

Für den Fall, dass sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise erstreckt, dass jeder Ort - für sich betrachtet - Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, ist nach Doralt, Tz 175 zu § 16, und dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Juni 1988, 87/14/0109, jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an diesen Orten keine Reise. Als Folge dieses Umstands kann es nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 1989, 88/14/0197, auch mehrere Mittelpunkte der Tätigkeit nebeneinander geben. Sowohl eine mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort als auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen nicht zusammenhängenden Tagen können die Eignung eines Ortes zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes zu führen hat (vgl. dazu das Erkenntnis vom 26. April 2000, 95/14/0022).

Spielen bei einer Reise (auch) private Belange eine Rolle, so sind die Reisekosten bzw. Fahrtkosten insgesamt nicht absetzbar (Aufteilungsverbot). Eine steuerlich nicht beachtliche Reise liegt somit etwa vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird (Quatschnigg-Schuch, aaO, Tz 39, Reisekosten a und c). Die Verfolgung privater Zwecke an Wochenenden und Feiertagen ist für den Abzug von ansonsten eindeutig beruflich veranlassten Reisekosten nicht schädlich, jedoch anders, wenn die Reise so angelegt bzw. so

kurz ist, dass sie besonders viele Wochenenden und Feiertage einschließt (Doralt, a.a.O., Bd. 1, Tz 364 zu § 4).

Pauschalbeträge betreffend Verpflegungs- und Nächtigungskosten kommen nur dann zur Anwendung, wenn eine Reise nach § 4 Abs. 5 EStG (betriebliche Veranlassung) vorliegt, nicht hingegen wenn eine Nächtigung außerhalb einer Reise aus betrieblichen Gründen stattfindet (z.B. bei Fahrt zu weit entfernter zweiter Betriebsstätte).

Lt. Feststellungen der BP (Tz. 26.2) wurden Pauschalbeträge für Verpflegung und Unterkunft sowie Fahrtkosten nach B.S. geltend gemacht. Es handelte sich dabei um überwiegend kurze, d.h. 3 bis 4-tägige, über das Wochenende durchgeführte, Fahrten.

Laut Ausführungen des steuerlichen Vertreters hätte der Bw. diese Fahrten lediglich aus Zeitersparnisgründen überwiegend an den Wochenenden durchgeführt und jedenfalls auf der Strecke gelegene Kunden (Supermärkte) besucht.

Zu prüfen ist, ob in B.S. ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt vorliegt bzw. ob die Fahrten dorthin im Hinblick auf das in B.S. gelegene Eigenheim des Bw. allenfalls (auch) privat veranlasst waren.

Festzuhalten ist, dass die Fahrten nach B.S. an folgenden Tagen durchgeführt wurden:

1995: 4. bis 7. Februar (Samstag bis Dienstag), 10. bis 13. März (Freitag bis Dienstag), 21. bis 24. Oktober (Samstag bis Dienstag), 21. bis 24. Jänner (Samstag bis Dienstag)

1996: 14. bis 20. Dezember (Samstag bis Freitag), 10. bis 14. November (Sonntag bis Donnerstag), 25. bis 29. September (Mittwoch bis Sonntag), 23. August bis 1. September (Freitag bis Samstag), 12. bis 14. Februar (Mittwoch bis Freitag), 5 bis 7. Februar (Montag bis Mittwoch), 6. bis 7. Mai (Montag und Dienstag)

Da der Bw. in B.S. weder durchgehend noch wiederkehrend iSd angesprochenen Judikatur des VwGH tätig geworden ist, wird dort nach Ansicht des Berufungssenates 11 kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet.

Die geltend gemachten Aufwendungen bzgl. Pauschalbeträge für Verpflegung und Unterkunft sowie Fahrten nach B.S., wo der Bw. nicht nur einen (weiteren) Wohnsitz, sondern auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen innehalt, stellen jedoch nach Ansicht des Berufungssenates in erster Linie von persönl. Interessen bzw. Sphäre überlagerte Aufwendungen dar. Die Fahrten wurden überwiegend über das Wochenende getätigt und ist daher eine einwandfreie Trennung von der Lebensführung diesbzgl. nicht möglich, dabei ist ein strenger Maßstab anzusetzen bzw. gilt die typisierende Betrachtungsweise.

Daran vermag auch der Umstand, dass im Zuge der durchgeführten Reisen vom Bw. (auf der Strecke gelegene) Kunden aufgesucht wurden, nichts zu ändern. Denn nach herrschender

Lehre machen berufsspezifische Programmpunkte am Wochenende eine überwiegend private Reise nicht zu einer abzugsfähigen betrieblichen Reise (vgl. Doralt, aaO., Tz 364 zu § 4).

Die geltend gemachten Kosten wurden weiters lediglich pauschal ohne Vorlage von Belegen beantragt. Ein tatsächlicher Nachweis wurde somit nicht erbracht. In diesem Zusammenhang ist darauf Bedacht zu nehmen, dass § 4 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung keine pauschale Abgeltung von Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungskosten vorsieht, sondern dass diese konkret nachzuweisen sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30.1.2003, 99/15/0085 zum Ausdruck gebracht und im Erkenntnis vom 27.3.2003, 2001/15/0223 bestätigt hat, ordnet § 4 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung, anders als nach § 4 Abs. 5 EStG 1972, aber auch als nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht an, dass Aufwendungen "ohne Nachweis ihrer Höhe" anzuerkennen seien. Der normative Inhalt des § 4 Abs. 5 EStG 1988 besteht vielmehr in einer betragsmäßigen Begrenzung der Absetzbarkeit bestimmter Aufwendungen.

Erst mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 (BGBI I 2003/71) ist § 4 Abs. 5 EStG dahingehend abgeändert worden, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen **ohne Nachweis ihrer Höhe** als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Die geltend gemachten pauschalen Aufwendungen sind daher auch aus diesem Grund nicht anzuerkennen.

ad Zinsen und Spesen des Eskontwechsels

Am Verrechnungskonto der deutschen Firma wurden verschiedene Wechselbeträge verbucht, wobei als Begünstigter der Bw. aufscheint. Diese Beträge wurden eskontiert und in der Folge an die deutsche Firma zurück überwiesen. Lt. Bw. handelt es sich um Geldbeschaffung für die (staatenübergreifende Tätigkeit) der deutsche Unternehmung.

Strittig ist, ob die Zinsen und Spesen für die Eskontwechsel Betriebsausgaben darstellen.

Dazu ist auszuführen, dass nur Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebsausgaben darstellen. Da es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen zufolge der Ausführungen des Bw. um Finanzierungskosten für die deutsche Betriebsstätte des Bw. handelt, sind diese als nicht den österreichischen Gewerbebetrieb betreffende Aufwendungen auszuscheiden. Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Ad Umsatzsteuer 1995 bis 1997)

Gemäß § 20 Abs.1 Z 3 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. "Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben abgezogen werden."

Gemäß § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs.1 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Die Berufung wendet sich gegen die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge betreffend die Bewirtungskosten von ungarischen Geschäftspartnern (die Bewirtungskosten der Fa.Ba. wurden von der BP ohnehin anerkannt).

Dazu ist auszuführen: Lt. Feststellungen der BP sind zum Teil nur Rechnungen von Supermärkten wie Pam Pam, Merkur und Meini vorhanden, zum Teil wurden keine Geschäftspartner auf den Rechnungen vermerkt.

Ein Nachweis dafür, dass die Bewirtung von Geschäftsfreunden der Werbung gedient hat, wurde vom Bw. nicht erbracht.

Im Hinblick darauf, dass der Bw. den Werbezweck der Bewirtungsaufwendungen nicht nachgewiesen hat (eine bloße Glaubhaftmachung genügt nach der Judikatur des VwGH nicht), erfolgte die Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu Recht.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

Die Einkünfte aus Gewerbetrieb für das Jahr 1995 werden somit wie folgt ermittelt:

BEMESSUNGSGRUNDLAGEN für die EINKOMMENSTEUER 1995 (in S)

Einkünfte aus Gewerbetrieb lt. Bilanz	560.692,--
zzgl. M.W.	275.496,-- 84.786,--
zzgl. Dekorationen, Werbegeschenke	25.096,82 5.846,68
zzgl. Reisekosten Ungarn Bw.	37.023,--
zzgl. Reisekosten B.S.	48.828,--
zzgl. Bewirtung Tz 25	15.766,15
Einkommen/Gewinn 1995 lt. BE	1.053.534,60 ger. 1.053.535,--
Einkommensteuer 1995 lt. BE	408.610,--

Beilage: 2 Berechnungsblätter (S, €)

Wien, am 14. Dezember 2006