



GZ. RV/0794-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Prüf-Treuhandges.m.b.H. & Co. OHG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert, wobei die Abgaben (in € bzw. S) wie folgt festgesetzt werden:

Umsatzsteuer	1993:	- € 12.094,43	- S 166.423,00
	1994:	- € 8.430,19	- S 116.002,00
	1995:	€ 27.373,24	S 376.664,00
	1996:	€ 46.045,44	S 633.599,00
Körperschaftsteuer	1993:	€ 0,00	S 0,00
	1994:	€ 1.090,09	S 15.000,00
	1995:	€ 1.090,09	S 15.000,00
	1996:	€ 1.090,09	S 15.000,00

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

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

anwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Das gegenständliche Berufungsverfahren betrifft die A GmbH, die im Jahre 1992 gegründet wurde und deren Betriebsgegenstand im "Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit medizinischen Produkten" bestand. Mit Verschmelzungsvertrag vom 25. September 1998 wurde die A GmbH auf die Bw. verschmolzen und damit im Firmenbuch gelöscht.

Im Zuge einer die Jahre 1993 bis 1996 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden laut Betriebsprüfungsbericht vom 22. September 1998 folgende Feststellungen getroffen:

1.) Die A GmbH, die ihre Geschäftstätigkeit zu einem erheblichen Teil im Ausland (Ausfuhr ins Drittlandsgebiet) ausübe, habe für eine Reihe von Ausgangsrechnungen die entsprechenden Ausfuhrnachweise im Sinne des § 7 Abs. 1 UStG 1972 bzw. § 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht vorlegen können. Da die Art des Nachweises nicht im Belieben des Unternehmers stehe, sondern durch das Gesetz vorgeschrieben werde, sowie der Ausfuhrnachweis eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit sei, wobei es auch nicht genüge, wenn glaubhaft gemacht werde, dass die Belege ursprünglich vorhanden gewesen seien, sei für folgende Umsätze die Steuerfreiheit zu versagen:

1993	S 7.536,00	
	S 208.728,64	
	S 364.338,00	
	S 179.285,54	
	S 1.943,57	
	S 129.864,26	
	S 550.000,00	
		S 1.441.696,01
1994	S 240.086,80	
	S 18.371,00	

	S 133.272,00	
	S 6.887,50	
	S 67.642,24	
	S 80.166,54	
	S 47.373,74	
	S 277.500,00	
	S 32.055,84	
	S 7.050,00	
		S 910.405,66
1995	S 3.480,00	
	S 3.154,00	
	S 6.430,31	
		S 13.064,31
1996	S 37.460,00	
	S 6.825,28	
	S 11.200,00	
	S 1.615,25	
	S 22.307,52	
	S 14.950,44	
	S 192.090,08	
		S 286.448,57

2.) Die A GmbH habe in sämtlichen Jahren Provisionszahlungen und Reisespesen mit Auslandsberührungen in beachtlicher Höhe ausgewiesen. Im Hinblick darauf, dass in einem solchen Fall, wo Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland hätten, eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bestehe, sei die A GmbH um Aufklärung der Berechnung der Provisionszahlungen und um die betriebliche Bedingtheit der Provisionen und der Reisespesen ersucht worden. Die A GmbH habe aber den Zusammenhang zwischen den Provisionszahlungen und den zugrundeliegenden Geschäften nicht vollständig nachweisen bzw. glaubhaft machen können. Weiters habe sie bei den Reisespesen die betriebliche Bedingtheit nicht vollständig belegen können.

Die Betriebsprüfung rechnete deshalb die Hälfte der Provisionszahlungen und die Hälfte der Reisespesen in folgender Höhe außerbilanzmäßig hinzu:

Provisionszahlungen:

1993:	S 184.374,69
1994:	S 113.445,00
1995:	S 120.642,50
1996:	S 24.150,00

Reisespesen:

1993:	S 79.448,91
1994:	S 119.531,49
1995:	S 112.404,80
1996:	S 11.892,00

Das Finanzamt für Körperschaften erließ daraufhin am 30. September 1998 die berufungsgerichtlichen Bescheide, die an die Bw. als Rechtsnachfolgerin der A GmbH gerichtet waren. In der Berufung vom 2. November 1998, verfasst vom damaligen steuerlichen Vertreter, heißt es wie folgt:

1.) Hinsichtlich der Umsatzsteuer (Nichtanerkennung von Ausfuhrlieferungen) sei zu bemerken, dass aus den jeweils vorgelegten Speditionsrechnungen Absender, Empfänger und Rechnungsbetrag ersichtlich seien. In zwei Fällen handle es sich um Lieferungen in den EU-Raum, nämlich nach Holland. Die vorgelegten Rechnungskopien der Spedition seien ursprünglich auch von der Betriebsprüfung als Nachweis für die Ausfuhr anerkannt worden. Zu den einzelnen Geschäftsfällen würden Kopien der Ausgangsrechnung und der jeweiligen Speditionsrechnung nachgereicht werden, wobei diesbezüglich um eine Frist bis 16. November 1998 ersucht werde.

2.) Bei den nicht anerkannten Reisespesen handle es sich um Kosten, die im Zusammenhang mit der Erschließung neuer Märkte aufgelaufen seien. Es liege in der Natur der Sache, dass bei den Bemühungen, neue Märkte zu erschließen, bzw. in den Oststaaten neue Kunden zu finden, nicht jede Ausgabe auch zum gewünschten Erfolg führen könne. Es müsse doch jedem Unternehmer möglich sein, neue Kunden für seine Produkte zu suchen und die damit verbundenen Kosten auch als Aufwand zu verrechnen.

In weiterer Folge wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 1. März 1999 die Berufung als unbegründet ab und führte aus wie folgt:

- 1.) Hinsichtlich der Ausfuhrlieferungen habe die Bw. in der Berufung vorgebracht, dass sie noch entsprechende Unterlagen vorlegen werde. Da die Bw. dem nicht nachgekommen sei, sei die Berufung in diesem Punkt als unbegründet anzusehen. Das Gesetz sehe eindeutig vor, dass die Art des Ausfuhrnachweises nicht im Belieben des Unternehmers stehe. Die Bw. habe demnach weder im Betriebsprüfungs-, noch im Berufungsverfahren den Ausfuhrnachweis erbracht.
- 2.) Auch hinsichtlich der Provisionen und Reisespesen habe die Bw. keine neuen, den Sachverhalt weiter erhellenden Argumente vorgebracht, um von der bisherigen Abgabenfestsetzung abzugehen. Da diese Aufwendungen ihre Wurzeln im Ausland hätten, treffe die Bw. erhöhte Mitwirkungspflichten. Die Bw. sei deshalb bereits durch die Betriebsprüfung aufgefordert worden, die Berechnung der Provisionszahlungen aufzuklären und die betriebliche Veranlassung darzulegen. Die im Betriebsprüfungsbericht genannten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von "Auslands"- Provisionen und - Reisespesen vor allem im Hinblick auf den kausalen Zusammenhang zwischen den tatsächlichen zugrundeliegenden Geschäften und den Provisionszahlungen habe die Bw. bis dato nicht erbringen können. Gleichermaßen gelte für die betriebliche Bedingtheit der Reisespesen. Laut ständiger Rechtsprechung seien die Kosten einer Auslandsreise grundsätzlich Aufwendungen der Lebensführung. Die Bw. habe keinen Nachweis erbracht, dass den Reisekosten mehr als ein bloß allgemeines berufliches Interesse zugrundeliege.

Im wiederum vom damaligen steuerlichen Vertreter verfassten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 6. April 1999 heißt es wie folgt:

- 1.) 1993: Der Betrag von S 364.338,00 laute, nach Rechnung, nur auf S 346.338,00. Bei dem der Umsatzsteuer unterzogenen Betrag von S 1.943,57 handle es sich um eine Guschrift! Bei der Rechnung über S 550.000,00 handle es sich um eine Direktlieferung von Italien nach Ungarn, bei der die Ware das umsatzsteuerliche Inland nicht berührt habe.
- 1994: Für die strittigen Beträge in der Höhe von S 240.086,80, S 18.371,00, S 133.272,00 und S 6.887,50 gebe (und habe es auch im Betriebsprüfungsverfahren schon gegeben) jeweils eine "Ausfuhrbescheinigung für Umsatzsteuerzwecke".
- 1995: Beim Betrag von S 3.480,00 handle es sich um eine Lieferung nach Holland. Der Betrag von S 6.430,31 stelle weiterverrechnete Kosten und keine Ausfuhr dar. Diese Belege seien ebenfalls während der Betriebsprüfung aufgelegen.

1996: Die Beträge von S 6.825,28 und S 1.615,25 stellten Gutschriften und keine Ausfuhrlieferungen dar. Beim Betrag von S 14.950,44 handle es sich um eine Lieferung nach Holland.

Für sämtliche angeführten Beträge seien die entsprechenden Belege beigelegt. Für die weiteren Beträge würden die Ausfuhrnachweise nachgeliefert.

2.) Hinsichtlich der Provisionen und Reisespesen werde auf die Angaben während des Betriebsprüfungsverfahrens bzw. auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen.

Im Zuge des Verfahrens vor dem unabhängigen Finanzsenat überreichte die Bw. durch ihre jetzige steuerliche Vertreterin (der vormalige steuerliche Vertreter musste die Berufsbefugnis zurücklegen) eine Reihe von Unterlagen bezüglich der von der Betriebsprüfung der Umsatzsteuer unterworfenen Umsätze.

In einem am 1. April 2004 stattgefundenen Erörterungsgespräch gemäß § 279 Abs. 3 BAO, an dem neben der steuerlichen Vertreterin der Bw. deren Geschäftsführer, Mag. Norbert K., sowie ein Vertreter des nunmehr zuständigen Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg teilnahmen, kam es bezüglich des ersten Berufungspunktes nach Durchsicht dieser von der Bw. vorgelegten Belege zu folgender, niederschriftlich festgehaltener Einigung:

Vom Finanzamtsvertreter wurde anerkannt, dass in den nachfolgenden Fällen keine "Ausfuhrlieferungen" im Sinne des § 7 UStG 1972 bzw. 1994 vorliegen würden, sondern "nicht steuerbare Auslandsumsätze":

1993:	S 7.536,00
	S 550.000,00
1994:	S 277.500,00
1996:	S 192.090,08

Gleichfalls seien die Gutschriften und die innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen:

1993:	S 1.943,57
1995:	S 3.480,00
1996:	S 6.825,28
	S 1.615,25
	S 14.950,44

Von der Bw. wiederum wurde anerkannt, dass in folgenden vier Fällen Waren selbst ins Ausland (Ungarn und Slowakei) verbracht worden seien, ohne dass die entsprechenden Ausfuhrnachweise vorgelegt werden könnten:

1994:	S 7.050,00
1995:	S 3.154,00
1996:	S 37.460,00
	S 11.200,00

Weiters seien weiterverrechnete Frachtkosten der Umsatzsteuer zu unterwerfen:

1995:	S 6.430,31
-------	------------

In Bezug auf die übrigen Umsätze brachte die Bw. vor, dass sie zusätzlich zu den schon vorliegenden Unterlagen noch weitere Unterlagen dem unabhängigen Finanzsenat vorlegen würde. Diesbezüglich wurde der Bw. eine (großzügige) Frist gewährt, die aber ungenutzt verstrichen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Wie schon ausgeführt, wurde im Rahmen des am 1. April 2004 stattgefundenen Erörterungsgespräches zwischen den Parteien insofern eine Einigung erzielt, als in den von der Betriebsprüfung insgesamt beanstandeten 27 Umsätzen zum einen 4 nicht steuerbare Auslandsumsätze, 3 Gutschriften und 2 innergemeinschaftliche Lieferungen enthalten sind, die nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Zum anderen hat die Bw. ausdrücklich erklärt, dass in 5 Fällen mangels vorhandener Ausfuhrnachweise die Feststellung der Betriebsprüfung über die Umsatzsteuerpflicht anerkannt wird.

In Bezug auf die übrigen noch strittigen Umsätze, bei denen jeweils die Gegenstände in das Ausland versendet worden sind, ist von folgender Rechtslage auszugehen:

§ 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1972 verlangt für die Umsatzsteuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung (§ 6 Z 1) neben anderen, hier unstrittig gegebenen Voraussetzungen, dass über die erfolgte Ausfuhr (Beförderung oder Versendung des Gegenstandes in das Ausland) ein Ausfuhrnachweis erbracht wird. Nach § 7 Abs. 2 ist die Versendung des Gegenstandes in das Ausland durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch in folgender Weise führen:

1. Durch eine von einem Mitglied des Fachverbandes der Spediteure bei der Bundeskammer

der gewerblichen Wirtschaft auszustellende Ausfuhrbescheinigung;

2. durch die mit der zollamtlichen Austrittsbestätigung versehene "schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr" oder
3. im Falle des Reihengeschäfts durch eine Ausfuhrbescheinigung seines Lieferers oder des versendenden Unternehmers.

§ 7 Abs. 5 bestimmt, dass die Belege für den Ausfuhrnachweis nach einem vom Bundesministerium für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen sind und alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand in das Ausland verbringt, zu enthalten haben. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege für die Prüfung durch das Finanzamt aufzubewahren.

Für die Berufungsjahre 1995 und 1996 ist die Bestimmung des § 7 Abs. 4 UStG 1994 maßgebend, in der es gleichfalls heißt, dass über die erfolgte Ausfuhr (Beförderung oder Versendung eines Gegenstandes in das Drittlandsgebiet) ein Ausfuhrnachweis erbracht werden muss. Die näheren Regelungen hiefür finden sich in den Abs. 5 und 7, die im Wesentlichen gleichlautend sind wie die oben genannten Bestimmungen des § 7 Abs. 2 und 5 UStG 1972.

Die Bw. konnte nun für die beiden Jahre 1993 und 1994 für folgende 3 Umsätze Ausfuhrnachweise im Sinne des § 7 Abs. 2 UStG 1972 vorlegen, wobei es sich jeweils um eine von einem Mitglied des Fachverbandes der Spediteure bei der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft ausgestellte Ausfuhrbescheinigung handelt:

1993:	S 346.338,00 (laut Betriebsprüfung fälschlich S 364.338,00)
	S 240.086,80
1994:	S 18.371,00

In Bezug auf die übrigen von der Betriebsprüfung beanstandeten 10 Umsätze sind dagegen im Wesentlichen lediglich die Ausgangsrechnungen sowie die Rechnungen der jeweiligen Spedition vorhanden. Die Bw. konnte aber keine Ausfuhrnachweise im Sinne der oben geschilderten gesetzlichen Bestimmungen vorlegen. Da es sich beim Ausfuhrnachweis aber um eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung handelt, hat das Finanzamt diesbezüglich zu Recht diese Umsätze der Umsatzsteuer unterworfen (vgl. lediglich VwGH 23.10.1997, 96/15/0154).

Zusammenfassend ergibt sich für sämtliche berufungsgegenständlichen Jahre eine teilweise Stattgabe der Berufung, als die nachfolgend angeführten Umsätze umsatzsteuerpflichtig sind, wobei in diesen Umsätzen die Umsatzsteuer enthalten ist:

1993	S 208.728,64	
	S 179.285,54	
	S 129.864,26	
		S 517.878,44
1994	S 133.272,00	
	S 6.887,50	
	S 67.642,24	
	S 80.166,54	
	S 47.373,74	
	S 32.055,84	
	S 7.050,00	
		S 374.447,86
1995	S 3.154,00	
	S 6.430,31	
		S 9.584,31
1996	S 37.460,00	
	S 11.200,00	
	S 22.307,52	
		S 70.967,52

2.) Die Betriebsprüfung hat in ihrem Bericht ausgeführt, dass die A GmbH die von ihr als Betriebsausgaben geltend gemachten Provisionszahlungen und Reisespesen mit Auslandsbe rührung nicht vollständig nachweisen bzw. glaubhaft habe machen können, weshalb jeweils die Hälfte außerbilanzmäßig hinzuzurechnen sei.

a) Was die Provisionen betrifft, sind diese in den Gewinn- und Verlustrechnungen nach den Empfängern aufgegliedert. Unter Außerachtlassung der kleineren Positionen handelt es sich im Wesentlichen um folgende Provisionsempfänger:

	1993	1994	1995	1996
Joszef Sz. (Budapest)	S 266.245,37	S 175.470,10	S 120.000,00	
Paula H. (Budapest)	S 55.000,00	S 30.000,00		S 15.000,00
Josef R. (Bratislava)		S 15.870,00	S 39.285,02	S 30.000,00

Andras V. (Ungarn)			S 82.000,00
--------------------	--	--	-------------

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befinden sich zum einen Kopien der entsprechenden Belege. Einem Aktenvermerk, der anlässlich der Betriebsbesichtigung am 5. Mai 1998 verfasst worden ist, ist zu entnehmen, dass nach Aussage von Alexandra F. (damalige Geschäftsführerin der A GmbH) die Höhe der Provisionen für Kontaktpersonen in Ungarn und Bratislava von Mag. Guntram F. (ehemaliger Geschäftsführer der A GmbH) festgelegt worden sei. Diese Provisionen seien für "Kundenbetreuung (Registrierungswege, Behörde ...)" ausbezahlt und von den Empfängern bestätigt worden.

Weiters hat im Betriebsprüfungsverfahren der damalige steuerliche Vertreter in einem Schreiben vom 4. Juni 1998 ausgeführt, dass sich die A GmbH in den streitgegenständlichen Jahren in der Aufbauphase befunden habe. Es seien daher in diesem Zeitraum der Höhe nach atypische Kosten entstanden. Insbesondere sei versucht worden, einen Markt für Pflaster in Deutschland und in den Oststaaten aufzubauen, es seien diverse Verhandlungen mit potentiellen Lieferanten durchgeführt worden. Es sei versucht worden, einen Vertreterstab in den Oststaaten aufzubauen, damit zusammenhängend seien diese Vertreter zeitweise bei deren Kundenbesuchen begleitet worden. Die gezahlten Provisionen stellten nicht reine Umsatzprovisionen dar für lukrierte Aufträge, sondern auch Zahlungen für die Betreuung der Kunden. Wie beim Aufbau eines Marktes üblich, sei eine laufende Betreuung von Kunden, ebenso wie diverse Besuche von möglichen Kunden durch die Vertreter notwendig gewesen, was auch durch die Provisionen honoriert worden sei. Es sei im Einzelfall nicht quantifizierbar, welcher Teil der Provision auf tatsächlich getätigte Umsätze, und welcher Teil auf Kundenbesuche, die zu keinen Aufträgen geführt hätten, entfalle. Als Endziel sei ein Prozentsatz von 10 % von den getätigten Umsätzen für die Gesamtkosten der Vertreter angepeilt worden. In den berufsgegenständlichen Jahren seien erste Schritte gesetzt und der Beginn einer Basis für die künftige Beurteilung der Rentabilität eines Marktes erarbeitet worden. Konsequenzen aus diesen Erfahrungen seien bereits gezogen worden bzw. würden noch zu ziehen sein.

Der unabhängige Finanzsenat ist nach Prüfung der vorliegenden Belege zur Ansicht gekommen, dass zwar dem Vorwurf der Betriebsprüfung, der Zusammenhang zwischen den Provisionenzahlungen und den zugrunde liegenden Geschäften hätte nicht "vollständig" nachgewiesen werden können, Berechtigung zukommt. Andererseits ist aber zu einem Großteil sehr wohl eine Verbindung zu konkreten Umsatzgeschäften, die die A GmbH in diesen Jahren getätigkt hat, ersichtlich. So ist etwa feststellbar, dass der Provisionsempfänger Joszef Sz. in erster Linie die Geschäfte mit der in Budapest ansässigen Firma H. "betreut" hat. Weiters erscheint das diesbezügliche Vorbringen des vormaligen steuerlichen Vertreters im oben wie-

dergegebenen Schriftsatz vom 4. Juni 1998 großteils glaubhaft. Eine Gegenüberstellung der Provisionsaufwendungen von rund S 368.000,00 (1993), S 226.000,00 (1994), S 241.000,00 (1995) bzw. S 48.000,00 (1996) zu den erklärten Umsätzen in Höhe von ca. 11,6, 9,7, 11,5 bzw. 9,4 Millionen Schilling ergibt nämlich folgendes prozentmäßiges Ergebnis:

Im Jahre 1993 machten die Provisionen rund 3,2 % vom Umsatz aus, im Jahre 1994 2,3 %, im Jahre 1995 2,1 % sowie im Jahre 1996 nur mehr 0,5 %.

Auch diese Gegenüberstellung zeigt, dass dem Vorbringen im Schriftsatz vom 4. Juni 1998 bzw. in der Berufung die Glaubwürdigkeit nicht vollkommen abgesprochen werden kann.

Aufgrund dieser Ausführungen erscheint es dem unabhängigen Finanzsenat als angemessen, anstatt der von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Beträge jeweils lediglich 25 % hievon außerbilanzmäßig hinzuzurechnen. Im Ergebnis ergibt sich demnach eine Betriebsausgabenkürzung für die berufungsgegenständlichen Jahre in folgender Höhe:

1993:	S 46.094,00
1994:	S 28.361,00
1995:	S 30.161,00
1996:	S 6.038,00

b) Was die Reisespesen betrifft sind diese nach der Rechtsprechung des VwGH steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dabei bedingt die betriebliche Veranlassung einer Reise einen zeitlichen und räumlichen Zusammenhang mit einer konkreten betrieblichen Tätigkeit (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259). Die Kosten von Reisen können demnach nur dann als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Betrieb bzw. den Beruf veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu auszuschließen ist (VwGH 21.10.2003, 2001/14/0217).

Aus dem Arbeitsbogen ergibt sich, dass es sich in erster Linie um Reisespesen des damaligen Geschäftsführers der A GmbH, Mag. Guntram F., handelt. Einem Aktenvermerk der Betriebsprüfung ist diesbezüglich zu entnehmen, dass die Belege für diese Reisekosten vollständig vorhanden seien. Eine Überprüfung dieses Belegmaterials ergibt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, dass dem Vorwurf der Betriebsprüfung, die A GmbH bzw. die Bw. als deren Rechtsnachfolgerin habe die "betriebliche Bedingtheit" der geltend gemachten Aufwendungen nicht zur Gänze nachweisen können, grundsätzlich zuzustimmen ist. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang etwa darauf, dass den Belegen nicht immer der Zweck der Reise zu entnehmen ist. Andererseits erscheint es aber wie auch schon bei den Provisionen als

glaublich, dass es im Rahmen der Aufbauphase der A GmbH, die nach deren Angaben bis etwa 1995 gedauert habe, zu entsprechenden Reisekosten gekommen ist. Dabei ist aus den Belegen ersichtlich, dass es sich zum einen um Spesen für Reisen in "Oststaaten" (Aufbau des Marktes) handelt, zum anderen um Spesen für Reisen nach Deutschland (dort hatte die A GmbH ein Lager angemietet, wo ein Verkauf ab Lager erfolgte, wobei die A GmbH diesbezüglich beim Finanzamt München - Zentral erfasst wurde). Im Jahre 1996 fielen vergleichsweise dann auch nur mehr geringe Reisespesen an.

Wie schon bei den Provisionen erscheint es deshalb dem unabhängigen Finanzsenat als angemessen, anstatt der von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Beträge jeweils lediglich 25 % hiervon außerbilanzmäßig hinzuzurechnen. Im Ergebnis ergibt sich demnach eine Betriebsausgabenkürzung für die berufungsgegenständlichen Jahre in folgender Höhe:

1993:	S 19.862,00
1994:	S 29.883,00
1995:	S 28.101,00
1996:	S 2.973,00

3.) Auf Grund dieser Ausführungen sind die Bemessungsgrundlagen (in Schillingbeträgen) wie folgt festzusetzen:

Umsatzsteuer	1993	1994	1995	1996
Gesamtbetrag der Entgelte	11,601.413,05	9,743.979,41	11,523.298,62	9,462.693,83
davon steuerfrei gem. § 6 UStG	6,835.796,84	4,728.840,67	4,947.794,45	3,364.348,69
steuerpflichtiger Umsatz (20 %)	4,765.616,21	5.015.138,74	6,575.504,17	6,098.345,14
Umsatzsteuer	953.123,24	1.003.027,75	1.315.100,83	1.219.669,03
Vorsteuer (inkl. EUSt)	- 1.119.546,30	- 1.119.029,36	- 938.436,71	- 586.070,27
Überschuss bzw. Zahllast	- 166.423,00	- 116.002,00	376.664,00	633.599,00

(Anm.: Die nicht steuerbaren Auslandsumsätze wurden aus Vereinfachungsgründen in den steuerfreien Umsätzen belassen.)

Körperschaftsteuer	1993	1994	1995	1996
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 63.702,00	79.204,00	- 310.053,00	- 527.403,00
Verrechenbare Verluste der Vorjahre		- 12.496,00		

Gesamtbetrag der Einkünfte	-63.702,00	66.708,00	- 310.053,00	- 527.403,00
Sonderausgaben		- 5.000,00		
Verlustabzug		- 61.708,00		
Einkommen	0,00	0,00	0,00	0,00
Körperschaftsteuer	0,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 9. Dezember 2004