

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 12. Februar und 23. Mai 2013 betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2012

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Hinweis:

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom **14. März 2002** wurde die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) in der Rechtsform einer **OEG errichtet** und **2007 in eine OG geändert**.

Die beiden Gesellschafter sind miteinander verheiratet.

Laut **Gesellschaftsvertrag** und **Firmenbuch vertritt der Mann** die Bf selbständig und ist die Frau nicht vertretungsbefugt.

Mit **4. April 2002** wurde laut Verständigung der Gewerbebehörde die **Gewerbeberechtigung** der Bf (OEG) für das Gewerbe des **Versicherungsagenten** begründet und als **gewerberechtlicher Geschäftsführer** der **Mann** genannt.

Im Telefonbuch von Herold scheint auf den gelben Seiten als E-Mailadresse der Bf eine mit Vor- und Zunamen der Gattin auf.

Die Bf ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (s. Jahresabschlüsse S. 2, Steuerliche Verhältnisse, Gewinnermittlung).

In den vorliegenden **Jahresabschlüssen** der Bf der Jahre **2007 bis 2011** wurde in der Gewinn-und Verlustrechnung **für die Frau** (Konto 7840) **und den Mann** (Konto 7841) jeweils mit Nennung des Namens der Person ein **Betriebsausgabenpauschale** in Höhe von **je 6.524,00 €** mit folgender Erläuterung abgesetzt:

*"Es wurde gemäß der **VO BGBl. II 95/2000** von der **Pauschalierungsverordnung** für **Handelsvertreter** Gebrauch gemacht. Zusätzliche Ausgaben lt. Beleg wurden gem. § 2 (1) der VO angesetzt."*

Zunächst wurden die Einkünfte der Bf gemäß **§ 188 BAO** mit folgenden **Bescheiden** für die Jahre **2007 bis 2011** erklärungsgemäß festgestellt:

Jahr	2007	2008	2009	2010	2011
Datum	04.11.2008	02.10.2009	19.10.2010	21.10.2011	04.12.2012

Im Jahr **2013** wurde bei der Bf eine **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre **2007 bis 2011** durchgeführt. In der **Niederschrift** über die **Schlussbesprechung** wurde unter **Tz 1 Handelsvertreterpauschalierung** Folgendes festgestellt:

In den Jahren 2007 – 2011 wurde die Handelsvertreterpauschalierung lt. VO BGBl. II 2000/95 bei der Gewinnermittlung für zwei Mitunternehmer in Abzug gebracht.

Wird eine Handelsvertretertätigkeit von einer Mitunternehmerschaft ausgeübt, kommt die Anwendung der Pauschalierung für die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft in Betracht. Der Betriebsausgabenpauschbetrag steht unabhängig von der Anzahl der an der Mitunternehmerschaft beteiligten Handelsvertreter einmal zu. Durch die BP wird der Aufwand um eine Pauschalierungssumme gekürzt.

	2007	2008	2009	2010	2011
Gewinnerhöhung	6.524,00	6.524,00	6.524,00	6.524,00	6.524,00

Mit **Bescheiden** vom **12. Februar 2013** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Feststellung **gem. § 188 BAO** gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und stellte mit Sachbescheiden selben Datums die Einkünfte für die Jahre **2007 bis 2011** unter Berücksichtigung der Feststellung der Betriebsprüfung und Hinweis hierauf **neu** fest.

Mit FinanzOnline erhob die Bf am **12. März 2013 Berufung** gegen die Bescheide betreffend **Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO** für die Jahre **2007 bis 2011** und beantragte, die Begründung und den Änderungsantrag bis 30. März 2013 nachreichen zu dürfen.

Mit Bescheid vom 14. März 2013 forderte das Finanzamt die Bf gem. § 85 Abs. 2 BAO auf, die Mängel, fehlende Begründung und fehlender Änderungsantrag, bis 30. März 2013 zu beheben.

Mit am 19. März 2013 beim Finanzamt persönlich eingebrachtem **Schriftsatz vom 17. März 2013 beantragte die Bf** sinngemäß mit folgender **Begründung**, die bekämpften Bescheide vollinhaltlich aufzuheben und in der Version vor der durchgeführten Betriebsprüfung zu bestätigen:

In den Jahren 2007 bis 2011 sei die Handelsvertreterpauschale bei der Gewinnermittlung für beide Mitunternehmer der Bf in Abzug gebracht worden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung anlässlich der Betriebsprüfung stünde die Handelsvertreterpauschalierung für beide Mitunternehmer nur einmal zu und kürzte den jährlichen Aufwand um 6.524,00 €.

*Die OG (Bf) habe zwei Gesellschafter, nämlich den Mann und die Frau. Die Gesellschaft habe jährlich Provisionserlöse zwischen 300.000 bis 400.000 € erzielt. Diese Umsätze seien durch beide Gesellschafter gleichermaßen erwirtschaftet worden. Beide Gesellschafter besäßen eine **aktive Gewerbeberechtigung** und betreuten in gleicher Weise Kunden mit gleichem Erfolg bei Neuabschlüssen und der Betreuung bestehender Kunden. Die Entscheidung, das Versicherungsgeschäft in Form einer OG zu betreiben, fuße bei beiden Gesellschaftern auf dem Bestreben nach einer Verwaltungskosteneinsparung. Ansonsten werde das Geschäft wie **zwei einzelne und selbständige Versicherungsagenturen** betrieben.*

Jeder der beiden Gesellschafter betreue die eigenen Kunden, nämlich auch zahlenmäßig ca. die Hälfte der gesamten Kunden.

*Unter der im Steuerrecht anzuwendenden **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** lägen gewissermaßen **zwei eigenständige Versicherungsagenturen** mit einer Bürogemeinschaft vor. Auch aus einem anderen Aspekt des Steuerrechts sei dieser Gedanke nicht von der Hand zu weisen, weil bei der anzuwendenden **Bilanzbündeltheorie** von einer Bündelung bzw. Zusammenrechnung von Einzelbilanzen der beteiligten fiktiven steuerlichen Einzelunternehmen der Gesellschafter ausgegangen werde. Es werde also steuerlich so getan als würde die OG aus zwei einzelnen Betrieben bestehen, deren fiktive Einzelbilanzen zu einer gemeinsamen OG-Bilanz zusammengerechnet bzw. gebündelt werden.*

Wenn also die OG-Bilanz ohnedies im gegenständlichen Fall aus zwei fiktiven Einzelbilanzen bestehe, dann dürfe die Anwendung der Handelsvertreterpauschalierung für jeden Gesellschafter unter Berücksichtigung der gegebenen Rahmenbedingungen (zwei eigenständige Gewerbescheine und tatsächlich eigenständige Tätigkeit der beiden Gesellschafter als Versicherungsagenten in vergleichbarer Intensität) nicht versagt werden. Die Handelsvertreterpauschale diene ja zur Abdeckung gewisser Aufwendungen, die durch dieses Pauschale eben in pauschaler Form angesetzt werden dürfen. Wenn aber eine OG, wirtschaftlich betrachtet, in Wirklichkeit aus zwei Einzelbetrieben bestehe,

dann fielen auch die durch die Pauschale abgedeckten Aufwendungen in doppelter Höhe tatsächlich an und der Ansatz des Pauschbetrages für jeden der beiden Gesellschafter sei richtig und gerechtfertigt.

Für die Steuererhebung des Staates gelte selbstverständlich der **Gleichheitssatz** der Bundesverfassung (**Art 7 Abs. 1 B-VG**). Art 2 StGG sage außerdem:

"Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich". Dieser Grundsatz binde Gesetzgebung und Vollziehung gleichermaßen.

Eine willkürliche und daher gleichheitswidrige Gesetzesanwendung nehme der VfGH ("VwGH") nicht nur bei einer bewusst unsachlichen Benachteiligung einer Partei an (subjektive Willkür), sondern auch in Fällen einer objektiv willkürlichen Gesetzesanwendung." (Doralt/Ruppe: Steuerrecht Bd. II, S 36):

Weiters sei das Steuerrecht von der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** bestimmt, welche nach Ansicht des VwGH eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, also eine Beweiswürdigungsregel, darstellt (VwGH vom 11.08.1993, 91/13/0005).

Subsumierend könne man daher davon ausgehen, dass die Abgabenbehörden unter Heranziehung der Auslegungsregel der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" iSd § 21 BAO eine dem Gleichheitsgrundsatz des B-VG entsprechende Auslegung der Steuergesetze umzusetzen haben, sodass eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung (VwGH 14.01.1986, 85/14/0134) erreicht werden kann.

Gleichheitsgrundsatz in der Anwendung von Steuergesetzen bedeute, dass unter der beweiswürdigenden Sichtweise der wirtschaftlichen Betrachtungsweise" von der Finanzverwaltung gleiche bzw. vergleichbare Sachverhalte auch gleich beurteilt werden müssen. Eine **Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte** (unter der Würdigungsregel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) wäre **Willkür**. Auch die Finanzverwaltungsbehörde sei an das Willkürverbot gebunden, was bedeute, dass sie ansonsten in der Rechtsanwendung gleichheitswidrig handle. Ein Bescheid verletze den Gleichheitssatz, wenn er..... Willkür übt (VfSlg. 12.840/1991, 14.849/1997 ...).

Die Tatsache einer Zusammenarbeit zweier Versicherungsagenturen zum Zwecke der Verwaltungskostenoptimierung, gleich in welcher Form auch immer, also auch in Form einer OG, rechtfertige nicht die Versagung der Pauschale für weitere Mitunternehmer, sofern wie im gegenständlichen Fall eine - Gleichaufteilung des Umsatzes unter dem Kriterium der persönlichen Kundenbetreuung durch beide Gesellschafter mit eigener Gewerbeberechtigung gegeben sei. Im gegebenen Falle, so wie ihn die Finanzverwaltung auslege, wäre die OG-Konstruktion deutlich schlechter gestellt als eine vergleichbare Konstruktion mit zwei eigenen Versicherungsagenturen auf Basis einer losen Bürogemeinschaft. Diese Auslegung der Gegebenheiten, nämlich dass in Falle einer Versicherungsagentur in Form einer OG nur für einen Gesellschafter das Handelsvertreterpauschale anerkannt werde, im Falle einer losen Bürogemeinschaft jedoch beide Versicherungsagenten das Pauschale in Anspruch nehmen dürften, basiere

unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf keiner sachlichen Differenzierung. Die Anwendung dieser Auslegungsvariante sei Verwaltungswillkür. Wirtschaftlich gleiches werde ungleich behandelt. Dadurch seien die Bf bzw. die Gesellschafter benachteiligt und beschwert.

Die eben beschriebene Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz bewirke in seinem Ergebnis auch eine Verletzung im Grundrecht auf Eigentum, weil den Gesellschaftern durch die überhöhte Steuerlast zugleich Vermögenswerte entzogen würden. Obendrein begründe die Finanzbehörde weder in den angefochtenen Bescheiden, noch in dem der Abänderung zugrunde gelegten BP-Bericht, weshalb sie meine, das Handelsvertreterpauschale stünde im gegenständlichen Fall nur für einen Gesellschafter zu und weshalb sie daher zu dem jetzt bescheidmäßig festgestellten Ergebnis komme.

Mit **Bescheid** vom **23. Mai 2013** stellte das Finanzamt die Einkünfte der Bf für das Jahr **2012** gemäß **§ 188 BAO** erklärungsgemäß fest.

Mit FinanzOnline erhob die Bf am **13. Juni 2013 Berufung** gegen den **Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO** für das Jahr **2012** und beantragte sinngemäß mit folgender Begründung zusätzliche Betriebsausgaben von 6.524,00 € zu berücksichtigen:

Aufgrund der bei der OG durchgeführten Betriebsprüfung der Jahre 2007 - 2011 sei im Jahresabschluss 2012 das Betriebsausgabenpauschale für Handelsvertreter entsprechend den Feststellungen der BP nur in Höhe des Pauschalbetrages für einen Handelsvertreter iHv 6524,00 € angesetzt worden (ein HV-Pauschale).

Nach Ansicht der Bf stehe jedoch das Pauschale insgesamt 2-mal zu, und zwar für jeden der beiden gewerbeberechtigten Gesellschafter in Höhe von 6524,00 €.

In den auch der Bf übermittelten **Vorlageberichten** vom **28. März 2013** (2007-2011) und **24. Juni 2013** bezeichnete das Finanzamt als Streitpunkt die Frage, ob bei einer OG mit mehreren Beteiligten das Betriebsausgabenpauschale für Handelsvertreter nach der VO BGBl. II 2000/95 mehrmals zusteht und beantragte mit folgender Begründung die Berufungen abzuweisen:

Nach Ansicht des Finanzamtes komme die Anwendung der Pauschalierung für die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zwar grundsätzlich in Betracht. Der Betriebsausgabenpauschbetrag stehe aber unabhängig von der Anzahl der an der Mitunternehmerschaft beteiligten Handelsvertreter nur einmal zu (Hinweis auf Jakom/Baldauf, EStG 2012, § 17 Rz 114). Die Pauschalierung von Betriebsausgaben sei eine Möglichkeit im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung und nicht der persönlichen Einkommensermittlung. Im Übrigen stünde es frei, die tatsächlichen Betriebsausgaben geltend zu machen.

Mit **Schreiben** vom **2. März 2015** forderte das **erkennende Gericht** die Bf auf, die im Schriftsatz vom 17. März 2013 erwähnten Gewerbeberechtigungen der beiden Gesellschafter vorzulegen und hielt der Bf Folgendes vor:

In der dem erkennenden Gericht vorliegenden Gewerbeberechtigung der OEG vom 4. April 2002 werde als gewerberechtlicher Geschäftsführer nur der Mann genannt. Laut § 7 des Gesellschaftsvertrages vom 14. März 2002 und Firmenbuch vertrete der Mann die Gesellschaft selbständig und sei die Gesellschafterin ausdrücklich von der Geschäftsführung der Gesellschaft ausgeschlossen. Die behauptete Betreuung von jeweils ca. der Hälfte der Kunden der OG durch den Gesellschafter und die Gesellschafterin erscheine unglaublich, Listen der jeweiligen Kunden der beiden Gesellschafter seien bislang nicht vorgelegt worden.

Mit **Schriftsatz** vom **12. März 2015** legte der steuerliche Vertreter der **Bf** hierauf die geforderten Unterlagen vor und gab sinngemäß folgende Stellungnahme ab:

Anbei werde die Gewerbeberechtigung der Bf übermittelt. Der Mann habe seine "gewerberechtlichen Befähigungsvoraussetzungen" als gewerberechtlicher Geschäftsführer der OG zur Verfügung gestellt. Die Frau besitze zusätzlich ebenfalls, wie alle anderen Subvermittler, die für die OG tätig sind, eine eigene Gewerbeberechtigung (Beilage: Gewerbeberechtigung der Frau für Versicherungsvermittlung in der Form Versicherungsagent). Wie für alle anderen Subvermittler sei auch zwischen der OG und der Frau ein "Partner Agenturvertrag" abgeschlossen worden (Beilage).

Die Zusammenlegung der Kunden der Frau und des Mannes in der OG sei insbesondere auch darin begründet, dass infolge des Auftretens als größere Agentur mit den Versicherungsunternehmen bessere Konditionen vereinbart werden könnten. Die OG betreue einen Bestand von 8115 Versicherungsverträgen. Eine Betreuung dieser Menge an Kunden könne durch eine einzelne Person (Versicherungsagent) nicht qualifiziert erfolgen. Die Betreuung erfolge durch die Frau und den Mann in Abhängigkeit der vorhandenen Betreuungskapazitäten. Eine für die Kunden erkennbare ausschließliche Zuordnung der Kunden zum Mann bzw. zur Frau sei aufgrund der gewünschten Optimierung der Betreuungskapazitäten nicht vollzogen worden.

Beide Versicherungsagenten – also sowohl der Mann als auch die Frau – seien im Versicherungsvermittlungsregister einzeln und extra eingetragen (3 Auszüge in Beilage). Beigelegt sei außerdem die Bestätigung der für die Frau extra abgeschlossenen Vermögensschadenshaftpflichtversicherung und eine Bestätigung einer Versicherungs-AG, dass zusätzlich auch die Frau als Versicherungsagent Versicherungsverträge vermitteln darf (2 Beilagen).

Das erkennende Gericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Die Bf wurde im Jahr 2002 in der Rechtsform einer OEG errichtet und 2007 in eine OG geändert. Die beiden Gesellschafter sind miteinander verheiratet. Der Mann vertritt die Bf selbständig, die Frau ist hingegen nicht vertretungsbefugt.

2002 wurde die Gewerbeberechtigung der Bf (OEG) für das Gewerbe des Versicherungsagenten begründet und als gewerberechtlicher Geschäftsführer der Mann genannt. Im Telefonbuch von Herold scheint auf den gelben Seiten als E-Mailadresse der Bf eine mit Vor- und Zunamen der Gattin auf. Die Bf ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Für die Streitjahre 2007 bis 2012 wird von der Bf für beide Gesellschafter das Betriebsausgabenpauschale nach der Verordnung BGBl. II 95/2000 n Höhe von je 6.524,00 geltend gemacht.

Beweiswürdigung

Der unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den aktenkundigen Unterlagen, insbesondere dem Gesellschaftsvertrag, der Firmenbuchabfrage, den Jahresabschlüssen und dem Telefonbuch.

Erwägungen

Gemäß **§ 17 Abs. 4 EStG 1988** können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen.

Die auf Grund dieser Ermächtigung des § 17 EStG 1988 im Folgenden wiedergegebene **Verordnung BGBl II 2000/95 idF BGBl II 2001/416 idF BGBl II 2003/635**, ist für Steuerpflichtige anwendbar, die die Tätigkeit eines Handelsvertreters iSd Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl Nr. 88/1993, ausüben.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 8. März 2000 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern.

Auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988, des § 14 Abs. 1 Z 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 sowie des § 184 der Bundesabgabenordnung wird verordnet:

§ 1. Bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993, können im Rahmen

1. der Gewinnermittlung bestimmte Betriebsausgaben

2. der Entrichtung der Umsatzsteuer bestimmte abziehbare Vorsteuerbeträge

jeweils mit Durchschnittssätzen angesetzt werden.

§ 2. Bei der Anwendung von Durchschnittssätzen gilt folgendes:

(1) Durchschnittssätze können nur für die in Abs. 2 und 3 angeführten Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträge angesetzt werden. Neben dem jeweiligen Durchschnittssatz dürfen Betriebsausgaben oder Vorsteuerbeträge nur dann berücksichtigt werden, wenn sie in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen angesetzt werden.

(2) Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben umfaßt

- Mehraufwendungen für die Verpflegung (Tagesgelder im Sinne des § 4 Abs. 5 in Verbindung mit § 26 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988),

- Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lagerräumlichkeiten und Kanzleiräumlichkeiten),

- Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden,

- üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche.

Der Durchschnittssatz beträgt 12 % der Umsätze (§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung),

höchstens jedoch 5.825 € jährlich.

(3) Der Durchschnittssatz für Vorsteuerbeträge gilt die bei Betriebsausgaben im Sinne des Abs. 2 anfallenden Vorsteuern ab. Der Durchschnittssatz beträgt 12% des sich aus Abs. 2 ergebenden Durchschnittssatzes. Als Vorsteuer darf höchstens ein Betrag von 699 € jährlich angesetzt werden. Soweit die abziehbare Vorsteuer nach einem Durchschnittssatz berechnet wird, ist das Unternehmen von der Aufzeichnungspflicht gemäß § 18 Abs. 2 Z 5 und 6 des Umsatzsteuergesetzes 1994 befreit.

§ 3. (außerkraftgetreten mit BGBZ II 2003/635, siehe § 4 Abs. 3)

§ 4. (1) Die Verordnung ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden.

(2) § 2 Abs. 2 und 3, jeweils in der Fassung der Verordnung BGBl II Nr. 416/2001, sind erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 anzuwenden.

(3) § 3 in der Fassung vor BGBl. II Nr. 635/2003 ist letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 anzuwenden.

Gemäß § 1 Abs. des Handelsvertretergesetzes ist **Handelsvertreter**, wer von einem anderen (im Handelsvertretergesetz "Unternehmer" genannt) mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften, ausgenommen über unbewegliche Sachen, in dessen Namen und für dessen Rechnung ständig betraut ist und diese Tätigkeit selbständig und gewerbsmäßig ausübt (EStR Rz 4355).

Werden Warenpräsentatoren, Bausparkassenvertreter unter Umständen tätig, die dem in § 1 Handelsvertretergesetz umschriebenen Tätigkeitsfeld von Handelsvertretern entsprechen, sind sie als Handelsvertreter im Sinne der Verordnung anzusehen (EStR 2000 Rz 4356).

Versicherungsagenten – wie die beiden Gesellschafter im gegenständlichen Fall - iSd § 43 VersVG (Versicherungsvertreter) sind ebenfalls als Handelsvertreter iSd § 1 Handelsvertretergesetz anzusehen (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 7. EL, § 17 Anm. 199 unter Hinweis auf **UFS 07.04.2005, RV/0307-L/04**, zu "Versicherungsagentur").

Folgende Ausführungen wurden der einen gleichgelagerten Fall betreffenden Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (**UFS 18.01.2011, RV/0410-L/06**) entnommen:

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Die Bf wurde in der Rechtsform einer Offenen Erwerbsgesellschaft errichtet, wobei beide Ehegatten persönlich haftende Gesellschafter sind.

*Die Offene Erwerbsgesellschaft ist als Personengesellschaft nicht selbst Steuersubjekt. Auf Grund ihrer der OHG und KG nachgebildeten Rechtsstruktur wird der von einer Erwerbsgesellschaft erwirtschaftete Erfolg stets ihren Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen besteuert (**Mitunternehmerschaftskonzept**) (Müller/Rief/Thiery, Die Eingetragene Erwerbsgesellschaft, Seite 71, Orac, Wien, 1994).*

Es ist daher eine einheitliche Gewinnermittlung vorzunehmen. Die Gewinnermittlung darf nicht beim einzelnen Gesellschafter ansetzen, sondern lediglich die steuerliche Erfassung des Gewinnanteiles. § 23 Z 2 ist demnach nicht als Gewinnermittlungsvorschrift, sondern als Bestimmung über die persönliche Zurechnung von Einkünften zu verstehen.

Die Vorschriften über die Gewinnermittlung sind hingegen auch für Personengesellschaften in § 4 Abs. 1 und § 5 EStG 1988 verankert. Der Gewinn muss zuerst nach diesen Vorschriften ermittelt und sodann gemäß § 23 Z 2 auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt werden. Die Personengesellschaft ist insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit der Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung

zuzurechnen sind (Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 23 Tz 18.3).

Rein formal erfolgt die Ermittlung der Gewinne einer Erwerbsgesellschaft - wie bei den anderen Personengesellschaften - einmal auf Ebene der Gesellschaft und einmal auf Ebene der Gesellschafter (Mitunternehmer). Bei der Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschaft spricht man von einheitlicher Feststellung, bei der Gewinnermittlung für die einzelnen Mitunternehmer von gesonderter Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) (Quantschnigg / Schuch, a.a.O., § 23 Tz 17).

Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften im Sinne des § 188 BAO ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und abgabenrechtliche Parallelverfahren vermeidet (zB VwGH 21.10.1986, 86/14/0133).

Unstrittig ist, dass das Handelsvertreterpauschale bei Vorliegen der Voraussetzungen auch von Mitunternehmerschaften in Anspruch genommen werden kann (vgl. EStR Rz 4105).

Die Betriebsausgabenpauschalierung nach der Verordnung BGBl II Nr. 95/2000 kommt sowohl für die Bilanzierung als auch für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Betracht. Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung sind die nicht "abpauschalierten" Betriebsausgaben in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen anzusetzen.

Wird eine Handelsvertretertätigkeit von einer Mitunternehmerschaft ausgeübt, kommt die Anwendung der Pauschalierung lediglich für die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft in Betracht. Der Betriebsausgabenpauschbetrag steht unabhängig von der Anzahl der an der Mitunternehmerschaft beteiligten Handelsvertreter einmal zu (EStR Rz 4358; vgl. auch EStR Rz 4285).

Das Finanzamt hat die Handelsvertreterpauschale richtigerweise auf Gesellschafterebene (dh jeweils für einen Gesellschafter) nicht anerkannt. Jedoch ist auf Gesellschaftsebene das Handelsvertreterpauschale im Rahmen der Betriebsausgaben in Höhe von 5.825,00 € abzuziehen.

Dass bei Mitunternehmerschaften das Pauschale für Handelsvertreter nach der oben zitierten Verordnung nur einmal und nicht pro Mitunternehmer zusteht, wird nicht nur in der zitierten Entscheidung (UFS 18.01.2011, RV/0410-L/06) vertreten, sondern auch von der Fachliteratur. Das Finanzamt hat dazu in den beiden Vorlageberichten zutreffend auf Jakom/Baldauf, EStG 2012, § 17 Rz 11, hingewiesen. Doch auch in weiteren Kommentaren zum Einkommensteuerrecht finden sich Belege für dieselbe Rechtsansicht (Doralt, EStG¹², § 17 Tz 72/2, und Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 7. EL § 17 Anm. 201):

Der Betriebsausgabenpauschbetrag steht unabhängig von der Anzahl der an der Mitunternehmerschaft beteiligten Handelsvertreter nur einmal zu.

Die von der Bf bemühte **Bilanzbündeltheorie** vermag seiner Rechtsansicht aus folgenden Gründen (vgl. **Doralt/Ruppe I¹¹, Tz 536-539**) nicht zum Erfolg zu verhelfen:

Die Bilanzbündeltheorie erweist sich z.B. bei Veräußerungsgeschäften zwischen Gesellschafter und Gesellschaft und der Ausübung Bilanzierungsrechten als überspitzt und ungeeignet und ist deshalb abzulehnen.

Das erkennende Gericht schließt sich der in Deutschland herrschenden (**BFH, BStBl. 1984 II 751**; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, 415ff) **Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung** an. Demnach ist die Personengesellschaft zwar kein Einkommensteuersubjekt, jedoch ein eigenes Gewinnermittlungssubjekt. Dies gilt auch für Geschäfte zwischen der Privatsphäre des Gesellschafters und der Gesellschaft. Die Eigenschaft der Gesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt ist nur dort durchbrochen, wo das Gesetz selbst eine Durchbrechung vorsieht, nämlich bei den in § 23 Z 2 taxativ aufgezählten Leistungsbeziehungen und in § 24 für die Veräußerung des Gesellschaftsanteiles.

Die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung wird auch in Österreich von namhaften Autoren (**Zorn, Geschäftsführung, 159**, und **Doralt/Kauba, EStG 10 § 23 Tz 209f**) vertreten.

In seiner jüngeren Rechtsprechung (zuletzt **VwGH 27.01.2011, 2008/15/0218**) bezeichnet auch der Verwaltungsgerichtshof die Personengesellschaft als eigenes "Gewinnermittlungssubjekt" und verwendet damit eine Terminologie, die der einheitlichen Gewinnermittlung des BFH folgt.

Im Schriftsatz vom 12. März 2015 wird seitens der Bf die "Zusammenlegung" der Kunden der nunmehrigen Gesellschafter konzidiert. Eine für die Kunden erkennbare ausschließliche Zuordnung der Kunden zum Mann oder seiner Frau besteht nicht mehr, um die Betreuungskapazitäten der beiden Mitunternehmer zu optimieren. Aus der Berufung geht ebenfalls hervor, dass die beiden Gesellschafter eine Bürogemeinschaft gebildet haben, um die Verwaltungskosten zu senken ("optimieren"). Nach dem Gesamtbild sind also zwei ursprünglich getrennt geführte Betriebe im Jahr 2002 zusammengelegt worden. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung sind diese zwei Betriebe schon vor dem fünf Jahre später beginnenden Beschwerdezeitraum (2007 bis 2012) längst zu einem einheitlichen Betrieb zusammengewachsen. Dies wird durch die eben wiedergegebenen eigenen Angaben der Bf bekräftigt.

Auch deshalb scheint die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung im gegenständlichen Fall eher den Gegebenheiten zu entsprechen als die von der Bf ins Treffen geführte, ohnedies überholte Bilanzbündeltheorie.

Der seitens der Bf vorgebrachte Vorwurf der **Willkür** und Verletzung der verfassungsrechtlich geschützten Rechte auf **Gleichheit vor dem Gesetz** und **Unverletzlichkeit des Eigentums** ist völlig unberechtigt. Auf obige Ausführungen, dass

entgegen den Beteuerungen des Bf längst nicht mehr von der Existenz zweier Betriebe ausgegangen werden kann, wird verwiesen.

Überdies liegt es im Wesen einer Pauschalierung, zum Zwecke der Vereinfachung der Steuererhebung von den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles abzusehen und Durchschnittswerte zugrunde zu legen. Den Vorgaben des Verfassungsrechts und auch des § 17 Abs. 4 EStG 1988 entspricht eine Pauschalierung, wenn sie sich auf eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten einigermaßen homogene Gruppe von Betrieben bezieht und die Pauschalierung für die Mehrzahl der Fälle ein Resultat erbringt, das den tatsächlichen Ergebnissen zumindest im mehrjährigen Durchschnitt entspricht (vgl. **VfGH 14.03.2012, V 113/11**). Das Gewerbe des Handelsvertreters wird in der Regel in der Form des Einzelunternehmers betrieben, Mitunternehmerschaften stellen hingegen die Ausnahme dar.

Außerdem wäre es der Bf unbenommen geblieben, die Pauschalierung nicht in Anspruch zu nehmen und die diesbezüglichen Betriebsausgaben nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Der Steuerpflichtige entscheidet nämlich grundsätzlich für jeden Veranlagungszeitraum, ob sich die Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen einerseits oder eine ihm offen stehende Pauschalierung andererseits als günstiger erweist (**VwGH 04.03.2009, 2008/15/0333**; unter Hinweis auf **VwGH 27.02.2003, 99/15/0143**).

Ebenso zur unternehmerischen Freiheit gehört es, ob ein Unternehmen allein oder als Mitunternehmerschaft geführt oder nur eine Bürogemeinschaft mit einem selbständig bleibenden anderen Unternehmen eingegangen wird.

Das Finanzamt hat die Gewinne des Beschwerdezeitraumes um je 6.524,00 € erhöht. Das in § 2 der Verordnung mit 5.825,00 € jährlich begrenzte Betriebsausgabenpauschale ist eine Nettogröße, die um die in Abs. 3 mit 12% geschätzte Vorsteuer von höchstens 699,00 € zu erhöhen ist.

Beide Parteien des Verfahrens haben jedoch offensichtlich die Bestimmung des **§ 17 Abs. 4 Satz 3 EStG 1988** in der ab 5. Juni 2004 geltenden Fassung StReformG 2005, BGBl. I 2004/57 außer Acht gelassen:

"Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen."

Im Kopf der Verordnung BGBl II 2000/95 wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Verordnung auf Grund des § 17 Abs. 4 EStG 1988 erlassen wird. Es ist deshalb auch § 17 Abs. 4 Satz 3 EStG 1988 zu berücksichtigen, wonach bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Anwendung der Verordnung ausgeschlossen ist.

Da die Bf den Gewinn nach den vorgelegten Jahresabschlüssen zweifelsfrei durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt hat, kann der gegenständlichen Beschwerde schon deshalb keine Berechtigung zukommen.

Diese sich schon aus der der Verordnung zu Grunde liegenden Gesetzesbestimmung ergebende Rechtsansicht wird auch von den einschlägigen Kommentaren vertreten (**Doralt, EStG¹², § 17 Tz 66 und 79; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 7. EL, § 17 Anm. 200; und Jakom/Baldauf, EStG 2014 § 17 Rz 106**). Die gegenteilige Meinung der EStR 2000, RZ 4357, wonach diese Pauschalierung auch bei Bilanzierung in Betracht komme, ist rechtswidrig.

Durch die Verordnung BGBl. II 2000/95 werden Mehraufwendungen für Diäten, im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lager- und Kanzleiräumlichkeiten), Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden sowie üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche in pauschalierter Form abgegolten.

Diese Betriebsausgaben können auch im Wege der Schätzung nach § 184 BAO ermittelt werden. Dabei ist im gegenständlichen Fall Folgendes zu berücksichtigen:

Vertreter, die regelmäßig ein bestimmtes Gebiet bereisen, kennen die jeweils günstigen Verpflegungsmöglichkeiten. Ohne Nächtigung stehen diesfalls regelmäßig keine Tagesgelder nach § 4 Abs. 5 iVm § 26 EStG 1988 zu (**VwGH 30.10.2001, 95/14/0013**).

Die beiden Gesellschafter hatten während des gesamten Beschwerdezeitraumes 2007 bis 2012 einen gemeinsamen Hauptwohnsitz. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist daher auch allenfalls von einem gemeinsamen häuslichen Arbeitszimmer auszugehen. Unter Berücksichtigung der aufgezeigten Umstände erscheint der Gesamtaufwand der Bf für die in der Verordnung genannten Gruppen von Betriebsausgaben durch eine Berücksichtigung in Höhe eines Pauschales (6.524,00 €) jährlich als abgegolten. Dies entspricht auch den vom Bundesministerium für Finanzen festgestellten Erfahrungen.

Von der Abänderung der bekämpften Bescheide kann nach Ansicht des erkennenden Gerichts deshalb abgesehen werden.

Unzulässigkeit der Revision

Da die Anwendung der von der Bf begehrten Pauschalierung nach der eindeutigen Rechtslage nicht möglich ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. März 2015