



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vertreten durch Mag. Alexander Kantner, Steuerberater, 6900 Bregenz, Brielgasse 21, vom 19. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 7. Juli 2005 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 9. Juni 2005 beantragte der Berufungswerber (Bw) A durch seinen ausgewiesenen Vertreter die Veranlagungen (Einkommensteuerbescheide) der Jahre 2003 und 2004 gem. § 299 BAO zu berichtigen.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Bw habe in den vergangenen Jahren die Berücksichtigung des Vertreterpauschales gemäß § 17 EStG im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung beantragt. Dieses Vertreterpauschale wurde ihm schlussendlich durch eine Berufungsentscheidung des UFS vom 8. Oktober 2004 mit der Begründung verweigert, es handle sich bei der Tätigkeit des Bw nicht um eine ausschließliche Vertretertätigkeit. Als Begründung in der Berufungsentscheidung des UFS wurde unter anderem angeführt: „Im Ergebnis kann daher der Ansicht des Finanzamtes, dass der Bw keine ausschließliche Vertretertätigkeit ausübt und ihm daher das Vertreterpauschale gemäß Verordnung Bundesgesetzblatt NR. 32/1993 nicht zusteht, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Es war nicht zu beurteilen, ob eine 100%ige Vertriebstätigkeit und alle damit zusammenhängende sonstigen Aufgaben und Tätigkeiten bzw. eine für einen funktionierenden Vertrieb erforderliche Tätigkeit ausgeübt wird, wie der Vertreter des

Berufungswerbers im Rahmen des Erörterungstermines ausführte und seiner abschließenden Stellungnahme nochmals darlegte, sondern ob der Bw eine im Sinne der Verordnung ausschließliche Vertretertätigkeit ausübt oder nicht.“ Weiters wurde in der Berufsentscheidung angeführt: “Die Tätigkeit des Bw erfüllt aus nachfolgend näher ausgeführten Gründen nicht die vom Verordnungsgeber geforderte ausschließliche Vertretertätigkeit, wodurch auch der pauschale Abzug von Aufwendungen (Vertreterpauschale) nicht zusteht, obwohl der Bw unbestrittenermaßen überwiegend im Außendienst tätig ist.“

Der UFS bestätigte damit klar, dass der Bw zwar überwiegend im Außendienst tätig ist und damit die sonstigen Voraussetzungen für die Zuerkennung des Vertreterpauschales erfüllt, jedoch aufgrund der fehlenden Ausschließlichkeit wurde das Pauschale bisher nicht zugestanden. Diese Rechtsansicht habe sich aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 24. 2. 2005, 2003/15/0044 als nicht richtig herausgestellt, da mit diesem Erkenntnis klargestellt wurde, dass auch zusätzliche Tätigkeiten im untergeordneten Ausmaß nicht schädlich sind für die Anerkennung des Vertreterpauschales. In diesem neuen Erkenntnis des VwGH werde unter anderem ausgeführt, dass es völlig unsachlich ist, die Subsumtion unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil im völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt wird.

Da die grundsätzliche Vertretertätigkeit ja bereits bisher vom UFS bestätigt wurde, jedoch aufgrund der fehlenden Ausschließlichkeit das Vertreterpauschale nicht gewährt wurde und diese Rechtsansicht nunmehr durch das VwGH Erkenntnis als nicht richtig bestätigt wurde, werde nochmals um Berichtigung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 und 2004 im Sinne des § 299 BAO ersucht.

Dieser Antrag auf Aufhebung der Einkommensbescheide 2003 und 2004 wurde mit Bescheiden je vom 7. Juli 2005 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde unter Anführung des Gesetzestextes des § 299 BAO darauf hingewiesen, dass der Inhalt eines Bescheides dann rechtswidrig ist, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, wobei bei einer Aufhebung gem. § 299 BAO (1) die Gewissheit einer Rechtswidrigkeit vorliegen müsse – die bloße Möglichkeit einer Rechtswidrigkeit reiche für eine Aufhebung des Bescheides nicht aus (siehe BAO Kommentar Ritz TZ 15, weiters Stoll, BAO, 2888).

Dagegen erhob der Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 19. Juli 2005 das Rechtsmittel der Berufung.

In der Begründung wird auf die bisher geführte Korrespondenz verwiesen, die in der Anlage übermittelt werde. Eine weitere Begründung enthielt dieser Antrag nicht. Der

Aufhebungsantrag samt Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 wurde aufrechterhalten.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Aus der Berufungsentscheidung des UFS-Salzburg vom 8. Oktober 2004, GZ. RV/0282-S/04 wurde zusammengefasst Folgendes festgestellt:

„Im Ergebnis kann daher der Ansicht des Finanzamtes, dass der Berufungswerber keine ausschließliche Vertretertätigkeit ausübt und ihm daher das "Vertreterpauschale" gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 32/1993 nicht zusteht, nicht mit Erfolg entgegen getreten werden. Es war nicht zu beurteilen, ob eine 100%ige Vertriebstätigkeit und alle damit zusammenhängenden sonstigen Aufgaben und Tätigkeiten bzw. ein für einen funktionierenden Vertrieb erforderliche Tätigkeit ausgeübt wird, wie der Vertreter des Berufungswerber im Rahmen des Erörterungstermins ausführte und in seiner abschließenden Stellungnahme nochmals darlegte, sondern ob der Berufungswerber eine im Sinne der Verordnung **ausschließliche Vertretertätigkeit** ausübt oder nicht.

Die ständige Betreuung eines "Außenapparates" (im Außendienst), der eine zentrale Rolle im Vertrieb der Produkte des Arbeitgebers darstellt, das Bestreben den "Vertriebskanal Mitarbeiter" ständig zu verbessern, die Mitarbeiter zu führen sowie die Verkaufshilfe vor Ort, stellen nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Salzburg) keine ausschließliche Vertretertätigkeit (im Außendienst) dar, auch wenn sie überwiegend im Außendienst erbracht wird.

Der Argumentation des Parteienvertreters, dass das Bestimmen von Ausgaben und die Ausübung einer Budgetkontrolle, Kostenüberwachung sowie die Kontrolltätigkeit im Zusammenhang mit der "Abläuferbearbeitung" keine der ausschließlichen Vertretertätigkeit "schädliche Maßnahme" sei bzw. diese ohnehin im Innendienst ausgeübt werde, kann nicht gefolgt werden.

Die Kontrolle über Ausgaben (Werbemittel) sowie die Überwachung der Kosten des "Vertriebs" (Makler, Agenten, Vermögensberater sowie freie Mitarbeiter und der Bürokosten), ist keine ausschließliche Vertretertätigkeit, sondern organisatorisch wahrzunehmende Aufgaben, die dem Berufungswerber als Gebietsverkaufsleiter für den Direktvertrieb obliegen und von ihm im Rahmen des Verkaufsgeschehens zu beachten sind. Die Ausübung einer Kontrolltätigkeit über Mitarbeiter, die die Quote der "Folge(Bau)sparverträge" nicht erreichen sowie die Besprechung der Ursachen ist, auch wenn sie im Innendienst ausgeübt und nur wenige Stunden im Monat umfasst, eine im Sinne der Rechtsprechung und Lehre für die Zuerkennung des "Vertreterpauschales" schädliche Kontrolltätigkeit. Diese wie die anderen im Innendienst vom Berufungswerber erledigten Aufgaben haben nichts mit der für die Bearbeitung der konkreten im Außendienst abgeschlossenen Aufträge - nach Angabe des Parteienvertreters wären dies 15 bis 20 Geschäfte pro Woche aus den Sparten Bausparfinanzierung, Sparverträge und Versicherungsgeschäfte, die der Berufungswerber im Außendienst abschließt - zu tun, die im Innendienst eine weitere Bearbeitungszeit erfordern, wie dies in der Verordnung ausdrücklich normiert ist. Diese vom Berufungswerber im Innendienst verbrachte Zeit (20 bis 25% seiner Gesamtarbeitszeit), in der er auch andere ihm als Gebietsleiter für den Direktvertrieb übertragene Aufgaben wahrnimmt, spricht gleichfalls gegen eine ausschließliche Vertretertätigkeit auch wenn die Erfüllung dieser Aufgaben unbestrittenermaßen für einen funktionierenden Vertrieb unerlässlich sind.

Diese Berufungsentscheidung wurde nicht mit Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochten.

Aus dem vom Bw zitierten Erkenntnis des VwGH vom 24. 2. 2005, 2003/15/0044, ist folgendes zu entnehmen:

Diesem Erkenntnis liegt im Wesentlichen eine Vertretertätigkeit eines zu mehr als 25% an einer GmbH beteiligten Geschäftsführers, einer quasi 1 Mann GmbH, im Bereich der Entsorgung von Problemstoffen, insbesondere Altmedikamenten, Laborstoffen, infektiösen Abfällen, aber auch Kunststoffabfällen zu Grunde.

Der Beschwerdeführer hat im Vorlageantrag vorgebracht:

Die GmbH bestehe nahezu nur aus dem Geschäftsführer. Die Tätigkeit als Geschäftsführer bei einer derart kleinen GmbH umfasse keinen eigenen Arbeitsbereich, zumal Buchhaltung und Bilanzierung sowie die Verwaltung, wie etwa das Schreiben von Ausgangsrechnungen, von jemandem anderen besorgt wurden. Andere Tätigkeiten, die die Geschäftsführung betreffen, seien nicht durchzuführen. Die GmbH existiere nur aufgrund von solchen Außendienstarbeiten, die der Beschwerdeführer durchführe.

Strittig war zudem auch noch ob die im Außendienst vom Beschwerdeführer wahrgenommen Tätigkeit der Auftragsdurchführung (Entsorgungsmaßnahmen) nicht im Einklang mit einer Vertretertätigkeit stünden. Darauf ist nicht näher einzugehen, da dieses Faktum im gegenständlichen Fall ohne Relevanz ist.

Bezüglich der anderen Tätigkeit in Form der geschäftlichen Leitung, aufgrund deren die ausschließliche Vertretertätigkeit von der belangten Behörde ebenfalls verneint wurde, führte der VwGH aus:

„Mit der Verordnung BGBl 32/1993 werden Durchschnittssätze für Werbungskosten für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt. Die Verordnung geht also davon aus, dass Tätigkeiten von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß von Werbungskosten verbunden sind. Vor diesem Hintergrund wäre es unsachlich, die Subsumtion unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil in völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, zumal eine solche völlig untergeordnete Tätigkeit typischerweise nicht dazu führt, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfallen als ohne sie. Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren behauptet hat, die Verwaltungstätigkeiten anderen Personen übertragen zu haben, und der angefochtene Bescheid dennoch in keiner Weise die von der belangten Behörde angenommenen Tätigkeiten der "geschäftlichen Leitung" konkret bezeichnet und eine Feststellung über ihren Umfang trifft.“

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gem. § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass der vom UFS – Salzburg in der oben zitierten Entscheidung für das Jahr 2002 festgestellte Sachverhalt hinsichtlich der Tätigkeit des Bw

mangels entgegenstehender Ausführungen der Parteien, bzw. mangels Bekämpfung vor dem VwGH, auch für die nunmehr strittigen Jahre 2003 und 2004 zugrunde gelegt wird.

Der Bw stützt sich alleine darauf, dass sowohl in der zitierten Entscheidung des UFS-Salzburg als auch im zitierten Erkenntnis des VwGH die Tatsache, ob eine ausschließliche Vertretertätigkeit vorliegt, in gleicher Weise verwendet wurde.

Dazu ist auszuführen, dass der VwGH den in der Verordnung vom 23. Dezember, BGBl. Nr. 32/1993, verwendeten Begriff der ausschließlichen Vertretertätigkeit grundsätzlich nicht in Frage gestellt hat. Lediglich im speziellen Fall einer quasi 1 Mann GmbH hat der VwGH bezogen auf einer völlig untergeordnete Tätigkeit ausgesprochen, dass in diesem speziellen Fall Werbungskosten in nicht geringerem Ausmaß anfallen als ohne diese Tätigkeit. Dazu kommt, dass sich die belangte Behörde mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers nicht auseinandergesetzt hat und in keiner Weise die angenommene Tätigkeit der geschäftlichen Leitung konkret bezeichnet und eine Feststellungen über ihren Umfang getroffen hat.

Mit diesem Sachverhalt ist der gegenständliche Sachverhalt in keiner Weise vergleichbar.

Dem Bw ist schon deshalb entgegenzutreten, da nur eine **völlig** untergeordnete Nebentätigkeit die Annahme der ausschließlichen Vertretertätigkeit nicht stört. Eine wie vom Bw angeführte untergeordnete Tätigkeit mag dafür nicht ausreichen.

Des Weiteren handelt es sich beim Bw um einen Gebietsverkaufsleiter-Direktvertrieb, der, wie in der UFS-Entscheidung (auch im jetzigen Rechtsmittelverfahren unwidersprochen) konkret ausgeführt wurde, neben seiner Vertretertätigkeit auch andere Tätigkeiten betreffend Außendienstmitarbeitern, Mitarbeiterfindung, Kontrolltätigkeiten und Budgetkontrolle (siehe Feststellungen aus dem Akteninhalt) ausübt. Zudem hat sich diese Rechtsmittelentscheidung mit dem Vorbringen des Bw im Zuge eines Erörterungstermines auseinandergesetzt und in der UFS-Entscheidung konkret dargelegt inwieweit andere - nicht mit eigentlicher Vertretertätigkeit – zusammenhängende Tätigkeiten, die zu dem mit dem (in diesem Verfahren) vorgelegten Dienstvertrag übereinstimmen, vorliegen. Eine Vergleichbarkeit mit dem im VwGH Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt, nämlich einer 1 Mann GmbH bei der die sonstige Tätigkeit nicht einmal bezeichnet oder gar konkretisiert wurde, ist daher nicht gegeben.

Nunmehr wurde bereits im angefochtenen Bescheid (der sich im Übrigen weder mit der zitierten UFS-Entscheidung noch mit dem zitierten Erkenntnis des VwGH auseinandersetzt; somit ohne Begründung geblieben ist) des Finanzamtes darauf hingewiesen, dass eine Aufhebung gem. § 299 BAO nur bei Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Spruches erfolgen kann. Darauf ist der Bw in seiner Berufung jedoch nicht eingegangen.

Dazu ist auch auf den Kommentar zur Bundesabgabenordnung (Ritz, 3 Aufl. zu § 299 Tz 13)

zu verweisen, wonach die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetzt; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus.

Da dem VwGH Erkenntnis jedoch ein nicht vergleichbarer Sachverhalt in Bezug auf den in der ob zitierten Verordnung verwendeten Begriff der ausschließlichen Vertretertätigkeit zugrunde liegt, kann eine mit Gewissheit vorliegende Rechtswidrigkeit in den Sprüchen der gegenständlichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 nicht erkannt werden.

Zur nunmehr gegenüber dem erstinstanzlichen Bescheid abgeänderten Begründung ist auf § 289 Abs. 2 BAO zu verweisen.

Der Berufung kommt daher keine Berechtigung zu und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 26. November 2008