



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZlen. RV/0727-L/09, RV/1182-L/09, RV/0877-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Mag. F P M, xxxx C, S, vertreten durch Fa. O WP- und STB GmbH, L,S, vom 20. und 23. März 2009, 23. Juni 2009, 28. September 2009 und 3. Juni 2011, gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 13. März 2009, 29. Mai 2009, und 23. September 2009 betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2008** und den Bescheid vom 5. Mai 2011 betreffend **Abweisung eines Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2009** entschieden:

- 1) Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003, 2004, 2005, 2007 und 2008 werden abgeändert.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	43.933,08 €	Einkommensteuer	13.984,18 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-14.367,79 €
			Kapitalertragsteuer	<u>-183,58 €</u>
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-567,19 €

Bemessungsgrundlage	Abgabe
---------------------	--------

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	52.902,27 €	Einkommensteuer	17.312,28 €
			anrechenbare Lohnsteuer	<u>-17.732,33 €</u>
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-420,05 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	58.056,01 €	Einkommensteuer	19.775,84 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-19.499,80 €
			Kapitalertragsteuer	<u>-15,96 €</u>
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				260,08 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	71.702,67 €	Einkommensteuer	27.735,83 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-25.970,58 €
			Kapitalertragsteuer	<u>-872,06 €</u>
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				893,19 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	78.688,11 €	Einkommensteuer	31.851,26 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-30.327,64 €
			Kapitalertragsteuer	<u>-590,52 €</u>
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				933,10 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden, zu entnehmen.

2) Der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006** wird aufgehoben.

3) Die Berufung gegen den **Bescheid betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2009** wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezog in den Jahren 2003 bis 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit für die Firma A R IT GmbH (in der Folge kurz A) sowie ab 2005 für die Firma B (in der Folge kurz Tc).

In seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2003 bis 2008 machte er das **Werbungskostenpauschale für Vertreter** gemäß § 1 Z 9 der Verordnung BGBl II 2001/382 geltend.

Einkommensteuer 2003

Der **Erklärung für das Jahr 2003** hatte er eine mit 2. Jänner 2004 datierte, zum Zwecke der Vorlage beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt bestimmte **Bestätigung der Arbeitgeberin** beigelegt. Darin wurde ausgeführt:

„In Ergänzung des Antrages unseres Dienstnehmers, Herrn Mag. F M, geboren am zzzz, teilen wir Ihnen mit, dass Herr M in der Zeit vom 01.01.2003 bis 31.12.2003 als Systemberater im Geschäftsbereich Datenverarbeitung tätig gewesen ist. Diese Tätigkeit wird überwiegend im Außendienst ausgeübt. Sie umfasst die Betreuung und Beratung der Kunden in allen Phasen des Verkaufsprozesses, insbesondere der Geschäftsanbahnung, der Anboterstellung, des Vertragsabschlusses und der nachfolgenden laufenden Betreuung zur Sicherung der Geschäftsbeziehungen.

Als Systemberater ist Herr M vor allem für die EDV-spezifischen und organisatorischen Aspekte (Produkte/Dienstleistungen, Systemkonfigurationen) der Verkaufsverhandlungen und der Anboterstellung zuständig. Der Systemberater ist integraler Bestandteil des Verkaufsteams, in welchem die hoch spezialisierten Kenntnisse, die für die Implementierung von Informationssystemen und der dazugehörigen Hard- und Software benötigt werden, organisatorisch zusammengefasst sind. Alle Mitglieder dieses Teams sind in direktem Kundenkontakt am Zustandekommen der Geschäftsabschlüsse beteiligt.“

Im Rahmen eines Berufungsverfahrens, dessen Gegenstand die Zuerkennung des Vertreterpauschales war, wurde dieses vom Finanzamt schließlich in der Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 berücksichtigt.

Aufgrund einer Mitteilung im Zusammenhang mit der Feststellung von Einkünften der Fa. Pl, laut welcher dem Bw im Jahr 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 355,40 €

zugeflossen waren, wurde von Amts wegen mit Bescheid vom 26. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2003 eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO durchgeführt, die infolge der Berücksichtigung von verrechenbaren Verlusten und des Veranlagungsfreibetrages zu keiner Änderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage sowie der festgesetzten Einkommensteuer führte.

Mit Bescheid vom 13. März 2009 wurde der zuletzt genannte Bescheid gemäß **§ 299 BAO** aufgehoben und abermals ein **gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter**

Einkommensteuerbescheid 2003 gleichen Datums erlassen, im Rahmen welchen die Einkommensteuerbemessungsgrundlage deswegen erhöht wurde, weil anstatt des Vertreterpauschales in Höhe von 2.190,00 € nur noch das allgemeine Werbungskostenpauschale in Höhe von 132,00 € berücksichtigt wurde.

Begründend wurde ausgeführt, *dass gemäß § 17 EStG 1988 ein Vertreterpauschale zu berücksichtigen sei, wenn der Arbeitnehmer ausschließlich im Außendienst seine Vertretertätigkeit ausübe. Vertreter seien Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit. Eine nach der Verordnung geforderte ausschließliche Vertretertätigkeit liege bei der Tätigkeit als Systemberater daher nicht vor.*

Gegen den zuletzt genannten Bescheid erhob der Pflichtige **Berufung**, in der er im Wesentlichen Folgendes ausführte:

Das Vertreterpauschale für das Jahr 2003 sei nach Berufung vom 22. Juli 2004 mit geändertem Bescheid vom 5. August 2004 zuerkannt und im abermals abgeänderten Bescheid vom 26. November 2008 noch vollinhaltlich berücksichtigt worden. Daher könne man im guten Glauben davon ausgehen, dass sämtliche Anspruchsvoraussetzungen damals eingehend geprüft worden seien und das Vertreterpauschale zu Recht berücksichtigt worden sei. An seiner ausschließlichen Tätigkeit im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung im Rahmen von Projekten zur Einführung von Unternehmenssoftware habe sich bis 31. Dezember 2008 nichts geändert, erst per 1. Jänner 2009 sei er in eine andere Tätigkeit übergewechselt.

Die gegenständliche Berufung wurde vom Finanzamt mit **Berufungsvorentscheidung** vom 29. Mai 2009 abgewiesen, wobei begründend im Wesentlichen auf Folgendes hingewiesen wurde:

Als Systemberater sei der Bw vor allem für die EDV-spezifischen und organisatorischen Aspekte (Produkte, Systemkonfigurationen) der Verkaufsverhandlungen und der Anboterstellung zuständig, während die kaufmännischen Agenden durch den Verkaufsrepräsentanten wahrgenommen würden. Systemberater, Verkaufsrepräsentanten und der zuständige Vertriebsleiter würden gemeinsam ein Verkaufsteam bilden, in welchem die hoch spezialisierten Kenntnisse, die für den Vertrieb von EDV-Anlagen und der dazugehörigen Software benötigt würden, organisatorisch zusammengefasst seien. Alle Mitglieder dieses

Teams seien in direktem Kundenkontakt gleichermaßen am Zustandekommen der Geschäftsabschlüsse beteiligt.

Die Tätigkeit umfasse weiters die Beratung und Betreuung für IT-Lösungen für Kunden in allen Phasen der EDV-Projekte von der Analyse, der Projektierung und Implementierung bis zur Abnahme und Übergabe an die Supportorganisation des Kunden und im Haus. Eine ausschließliche Vertreter Tätigkeit liege aufgrund der angeführten Ausführungen im Sinne der Verordnung nicht vor.

Betreffend die Beantragung des Vertreterpauschales im guten Glauben aufgrund der Gewährung 2003 sei entgegenzuhalten, dass die Behörde aufgrund des Art. 18 B-VG verpflichtet sei, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen; sie sei nicht berechtigt, eine allfällige gesetzeswidrige Praxis beizubehalten.

Am 23. Juni 2009 beantragte der Bw auf elektronischem Wege die Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**) sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Einkommensteuer 2004

Im ursprünglichen Erstveranlagungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2004 vom 7. Juni 2005 wurde das Vertreterpauschale in Höhe von 2.190,00 € antragsgemäß berücksichtigt.

Aufgrund einer Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Fa. Pl, wonach dem Bw im Jahr 2004 216,41 € zugeflossen waren, wurde am 29. Mai 2009 ein **gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2004** erlassen, in dem nur noch das allgemeine Werbungskostenpauschale von 132,00 € Berücksichtigung fand.

Die geänderte Einkommensteuerbemessungsgrundlage (Einkommen) ergab sich lediglich aufgrund der Nichtberücksichtigung des Vertreterpauschales, da die Einkünfte aus Gewerbebetrieb infolge der Verrechnung von Verlusten aus den Vorjahren und des Veranlagungsfreibetrages keine Auswirkung zeigten.

Gegen den zuletzt genannten Einkommensteuerbescheid 2004 erhob der Pflichtige durch seine steuerliche Vertreterin auf elektronischem Wege **Berufung** und verwies in diesem Zusammenhang auf die Begründung zur Berufung betreffend Einkommensteuer 2003. Gleichzeitig beantragte er die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Einkommensteuer 2005

Im ursprünglichen Erstveranlagungsbescheid betreffend **Einkommensteuer 2005 vom 21. September 2006** wurde das für die Monate 1-12/2005 beantragte Vertreterpauschale nur aliquot für die Monate 1-11/2005 mit einem Betrag von 2.007,50 € anerkannt, da der Bw laut vorliegenden Lohnzetteln ab Dezember 2005 für die Fa. B tätig gewesen war.

Mit einer dagegen gerichteten Berufung wurde eine „Bestätigung Außendienst – für das Monat

Dezember 2005" der nunmehrigen Arbeitgeberin des Bw's vorgelegt, die folgendermaßen lautete:

„In Ergänzung des Antrages des Dienstnehmers Hr. M F, geboren zzzz, teilen wir Ihnen mit, dass Hr. M bei Tc International als Projektleiter für Kundenprojekte und als Consultant für IT Systeme zuständig ist. Diese Tätigkeit wird überwiegend im Außendienst in unseren Werken und bei unseren Kunden im In- und Ausland durchgeführt. Sie umfasst die Beratung und Betreuung für IT-Lösungen für unsere Kunden in allen Phasen der EDV-Projekte von der Analyse, der Projektierung und Implementierung bis zur Abnahme und Übergabe an die Supportorganisationen des Kunden und im Haus.“

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 12. Oktober 2006** wurde die gegenständliche Berufung unter Hinweis darauf, dass Außendiensttätigkeiten, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, nicht zur Vertretertätigkeit zählen würden und die Tätigkeit des Bw's laut vorgelegter Bestätigung des Dienstgebers nicht das Berufsbild eines Vertreters erfülle, als unbegründet abgewiesen.

Im **gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 vom 29. Mai 2009** wurde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein – allerdings nicht ausgleichsfähiger – Verlust in Höhe von -233,65 € in Ansatz gebracht sowie das Vertreterpauschale nunmehr auch nicht mehr aliquot, sondern nur noch das allgemeine Werbungskostenpauschale in Höhe von 132,00 € anerkannt, wobei begründend auf die Berufungsvorentscheidung gleichen Datums betreffend Einkommensteuer 2003, 2006 und 2007 verwiesen wurde.

Auch gegen diesen Bescheid erhob der Pflichtige unter Verweis auf jene gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 auf elektronischem Wege am 23. Juni 2009 **Berufung** und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Einkommensteuer 2006

Im ursprünglichen **Erstveranlagungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2006 vom 12. September 2007** wurde das Vertreterpauschale bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner ganzjährigen Tätigkeit für die Fa. B antragsgemäß für die Monate 1-12/2006 in Höhe von 2.190,00 € anerkannt.

Im **gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 13. März 2009** wurde anstatt des Vertreterpauschales nur mehr noch das allgemeine Werbungskostenpauschale in Höhe von 132,00 € berücksichtigt, wobei der Bescheid damit begründet wurde, *dass eine nach der Verordnung geforderte ausschließliche Vertretertätigkeit nicht vorliege. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit. Vertreter seien*

Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien.

Dagegen erhob der Pflichtige mit Schriftsatz vom 19. März 2009 **Berufung** und führte im Wesentlichen begründend Folgendes aus:

„Die Vertreterpauschale wurde mir seit 1998 aufgrund meiner ausschließlichen Tätigkeit im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung im Rahmen von Projekten zur Einführung von Unternehmenssoftware korrekterweise zuerkannt.

Daran hat sich bis zum 31.12.2008 nichts geändert, erst per 1.1.2009 bin ich in eine andere Tätigkeit übergewechselt.

Daher handelt es sich beim ursprünglichen Bescheid vom 12.9.2007 um keinen Ausfertigungsfehler, sondern um die korrekterweise zuerkannte Vertreterpauschale.

Ich stelle den Berufungsantrag, die Berichtigung des Bescheides vom 12.9.2007 durch den Bescheid vom 13.3.2009 wieder rückgängig zu machen und die Einkommensteuerberechnung unter Berücksichtigung der Vertreterpauschale in Höhe von 2.190,-- Euro für das Jahr 2006 noch einmal durchzuführen.“

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2009** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen, wobei die Begründung gleichlautend wie jene zur Berufungsvorentscheidung gleichen Datums bezüglich Einkommensteuer 2003 (siehe oben) war.

Am 23. Juni 2009 beantragte der Bw auf elektronischem Wege die Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**) sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Einkommensteuer 2007

Im **Erstveranlagungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2007 vom 17. April 2008** wurde die Vertreterpauschale in Höhe von 2.190,00 € antragsgemäß berücksichtigt.

Mit **Bescheid vom 13. März 2009** wurde der angeführte Bescheid gemäß **§ 299 BAO** aufgehoben und im neuerlich erlassenen Einkommensteuerbescheid 2007 gleichen Datums unter Hinweis darauf, dass eine nach der entsprechenden Verordnung geforderte ausschließliche Vertretertätigkeit nicht vorliege, anstatt der Vertreterpauschale nur noch die allgemeine Werbungskostenpauschale in Höhe von 132,00 € berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 19. März 2009 erhob der Pflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

„Die Vertreterpauschale wurde mir seit 1998 aufgrund meiner ausschließlichen Tätigkeit im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung im Rahmen von Projekten zur Einführung von Unternehmenssoftware korrekterweise zuerkannt.

*Daran hat sich bis zum 31.12.2008 nichts geändert, erst per 1.1.2009 bin ich in eine andere Tätigkeit übergewechselt.
Daher wurde mir im ursprünglichen Bescheid vom 17.4.2008 die Vertreterpauschale auch korrekterweise zuerkannt.
Ich stelle daher den Berufungsantrag, die Einkommensteuerberechnung unter Berücksichtigung der Vertreterpauschale in Höhe von 2.190,00 € für das Jahr 2007 noch einmal durchzuführen."*

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2009** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ebenfalls als unbegründet abgewiesen, wobei die Begründung gleichlautend wie jene zur Berufungsvorentscheidung gleichen Datums bezüglich Einkommensteuer 2003 (siehe oben) war.

Am 23. Juni 2009 beantragte der Bw auf elektronischem Wege die Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**) sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Einkommensteuer 2008

Im **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 23. September 2009** wurde – abweichend vom Antrag laut Einkommensteuererklärung – unter Hinweis auf eine nicht ausschließlich vorliegende Vertretertätigkeit anstatt des Vertreterpauschales in Höhe von 2.190,00 € nur der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 132,00 € berücksichtigt.

Dagegen erhob der Pflichtige am 28. September 2009 auf elektronischem Wege **Berufung** und verwies in diesem Zusammenhang auf die noch unerledigten Berufungen betreffen Einkommensteuer 2003 bis 2007.

Die gegenständliche Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz mit **Vorlagebericht** vom 29. Oktober 2009 zur Entscheidung vorgelegt.

Einkommensteuer 2009

Aufgrund der elektronisch eingereichten Erklärung erließ das Finanzamt am **20. September 2010 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009**, wobei die Veranlagung antragsgemäß erfolgte. An Werbungskosten wurde das allgemeine Werbungskostenpauschale in Höhe von 132,00 € berücksichtigt (das Vertreterpauschale war infolge der Änderung seines Tätigkeitsfeldes vom Bw nicht mehr beantragt worden).

Am **16. März 2011** stellte der Pflichtige auf elektronischem Wege den **Antrag**, den angeführten Einkommensteuerbescheid 2009 wegen Rechtswidrigkeit **gemäß § 299 BAO** aufzuheben, und ersuchte die nachträgliche, zusätzliche Berücksichtigung der

Betriebsratsumlage in Höhe von 353,59 €. Gleichzeitig ersuchte er um Information, falls zum Nachweis Kopien der Gehaltsabrechnung nötig wären.

Mit **Bescheid vom 5. Mai 2011** wurde der gegenständliche Antrag vom Finanzamt mit der Begründung abgewiesen, dass *eine Rechtswidrigkeit des Spruches des Einkommensteuerbescheides auch ohne allfällige Berücksichtigung der Betriebsratsumlage nicht gegeben sei.*

Gegen diesen Bescheid erhob der Pflichtige am 3. Juni 2011 auf elektronischem Wege **Berufung** und führte aus, dass *die Begründung, dass eine Rechtswidrigkeit des Spruches auch ohne allfällige Berücksichtigung der Betriebsratsumlage nicht gegeben sei, falsch sei.*

Mit **Vorlagebericht** vom 14. Juli 2011 legte das Finanzamt die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

Ein **erstes Vorhaltsverfahren** beim Unabhängigen Finanzsenat betreffend die streitgegenständlichen Jahre 2003 bis 2009 (Vorhaltsschreiben vom 28. Februar 2012; Vorhaltsbeantwortung vom 3. April 2012) erbrachte folgendes Ergebnis:

- Befragt zu den **Aufgabengebieten und den jeweiligen zeitlichen Komponenten** bei den beiden Dienstgeberinnen gab der Bw Folgendes an:
"A R: Bei A R umfasste mein Aufgabenbereich sowohl die Anbahnung von neuen Kunden (Pre-Sales & Sales Aktivitäten) als auch die Akquisition von zusätzlichen Umsätzen bei Bestandskunden.

Folgende Verkaufs- und verkaufsbezogene Tätigkeiten sind zu nennen (rund 90% der Tätigkeiten im Außendienst bei Kunden, ca. 10% im Innendienst zur Vorbereitung bzw. zum Aufarbeiten der notwendigen Unterlagen):

- *Pre-Sales Veranstaltungen mit Kundenworkshops, um die Anforderungen der Kunden besser kennenzulernen*
- *Sales Meetings und Sales Präsentationen gemeinsam mit N- und N Beratungspartnern*
- *QBR's bei den "größeren" Kunden*
- *Verkaufsverhandlungen GEMEINSAM mit dem Sales Repräsentanten*
- *Ausarbeitung von Projektplänen, die Basis für die Preisverhandlungen waren*
- *Anbahnung von zusätzlichen Umsatzmöglichkeiten (kundenspezifische Anpassungen, Zusatzprogrammierungen, zusätzliche Lizenzen etc.)*
- *Verkauf von Beratungsleistungen von externen Consultants*
- *Ausarbeitung von Angeboten und Verträgen, Spezifikation von Kundenanpassungen*
- *Unterfertigung von Aufträgen GEMEINSAM mit dem Sales Repräsentanten*
- *Fakturierung der gesamten N Umsätze über SAP ERP*

Tc: Tc ist international im EMS Business (Elektronik-Outsourcing) aufgestellt; ich war im Bereich SBS tätig, der Tc Standorte für high mix-low volume Elektronik-Outsourcing umfasst (hauptsächlich die europäischen Standorte).

Bei der Anbahnung von neuen, internationalen Kundenprojekten bzw. der Übernahme von Mitbewerbern war es von Anbeginn unerlässlich, auch die IT-Lösung miteinzubeziehen (Anbindung von Kundensystemen, EDI, Umstellung des ERP Systems etc.)

In den Verkaufsverhandlungen VOR der Vertragsunterzeichnung wurden schon in

entsprechenden Teams die zukünftigen Lösungen herausgearbeitet, die dann auch integrierenden Bestandteil des entsprechenden Vertrages darstellten. Eine saubere EDV Lösung erleichterte diesbezüglich die Verkaufsverhandlungen enorm.

Es war meine Aufgabe, entsprechende Beratungsteams mit dem notwendigen Know-How zusammenzustellen, was auch sämtliche kaufmännische Verantwortung des IT-Teilbereiches umfasste.

Diese Presales-/Sales-Tätigkeiten umfassten bei Tc ca. 70-75% meiner Gesamttätigkeit.

- Befragt zur **Arbeit im Vorfeld (Teilnahme an Verkaufsgesprächen/Beratung)** gab der Bw Folgendes an:

"Bei A R wickelte ich sämtliche Verkaufsgespräche entweder selbständig bzw. bei größeren potentiellen Projekten gemeinsam mit einem Sales Repräsentanten sowie Verkaufsteam ab; bei Vertragsunterzeichnung war auch meistens ein Sales Repräsentant dabei.

Bei Tc nahm ich jeweils für den Teilbereich IT- & IT Systeme an Kundenverhandlungen und Verkaufsverhandlungen teil."

- Zum **Ort der Tätigkeit und dem prozentuellen Anteil der Außendiensttätigkeit** führte der Bw aus:

Er sei an ca. 4 Tagen pro Woche bei den Kunden unterwegs (sowohl bei A R als auch bei Tc); 1 Tag in der Woche (meistens freitags) sei nötig gewesen, um die notwendigen Büroarbeiten zu erledigen.

Außendiensttätigkeit somit ca. 90% der Wochenarbeitszeit.

- Zur durchschnittlichen **Anzahl der Geschäftsabschlüsse pro Jahr** und zu den **Provisionen** wurde Folgendes angegeben:

A R habe ca. 15 N Bestandskunden gehabt; bei einigen seien bis zu 5 Teilprojekte im Jahr beauftragt worden, inklusive Neukunden könne man durchschnittlich von 10-20

Geschäftsabschlüssen pro Jahr ausgehen, an denen er maßgeblich beteiligt gewesen sei.

Bei Tc seien in 15 Standorten weltweit ca. 5-10 Kundenprojekte pro Jahr neu hinzugewonnen worden. Bei den jeweils größeren Projekten sei der IT Teilbereich ausschlaggebend für den Verkaufserfolg gewesen – d.h. ca. 10-20 Projekte pro Jahr.

Prämien (=Provisionen) sei bei A R abhängig von verkauften und fakturierten N Beratungsstunden ausbezahlt worden.

*Bei Tc habe er einen **Bonus** aufgrund von bestimmten individuell definierten KOI's ausbezahlt bekommen; diese hätten neben Tcweiten Umsatz- und Profitabilitätszahlen auch eine Sales-Komponente enthalten.*

Gehaltsabrechnungen wurden demonstrativ beigelegt.

- Zum **prozentmäßigen Anteil von Beratung und Betreuung an der Außendiensttätigkeit** bereits bestehender Kunden:

Die Betreuung bestehender Kunden habe ca. ¼ der Arbeitszeit ausgemacht, wobei es darum gegangen sei, Zusatzgeschäft bei bestehenden Kunden zu generieren: man habe gemeinsam mit dem Kunden versucht neue Systemanforderungen herauszuarbeiten bzw. Zusatzlösungen zu definieren, wofür man dann externe Beraterstunden anbieten habe können, die dann bei Vertragsabschluss auch verrechnet worden seien.

Bei Tc habe die verbleibende Beratungstätigkeit (ca. 25%) die interne Beratung der vorwiegend europäischen Standorte umfasst.

- Zum Ersuchen um Vorlage der **Arbeits- bzw. Dienstverträge** bzw. anderer Unterlagen, aus denen das konkrete Aufgabengebiet hervorginge:

Der Dienstvertrag/A R aus dem Jahr 2000 sei leider nicht mehr verfügbar.

Der Dienstvertrag/Tc vom 26.9.2005 wurde vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass der Bw als "Best Practices Finance coordinator" angestellt worden war. Neben seinem Gehalt konnte er vierteljährlich Bonuszahlungen, abhängig von seiner Performance und Finanzergebnissen der Firma erhalten (siehe Punkt 1).

- Zu den **Kostenersätzen durch die Dienstgeberinnen und nicht ersetzten**

Aufwendungen gab der Bw Folgendes an:

Taggelder sowie Reisespesen seien sowohl bei A R als auch bei Tc ersetzt worden; allerdings seien aufgrund der Prämienvereinbarungen bzw. des Überstundenpauschales keine zusätzlichen Reisezeiten bzw. Überstunden berechnet worden (d.h. ca. 200-300 Reisetunden pro Jahr, die über die Normalarbeitszeit hinausgegangen seien, seien dadurch nicht abgegolten worden!)

Reiseabrechnungen seien online erstellt und abgerechnet worden, er habe aus den Zeiten bis 2008 allerdings keine Hardcopies von Reisekostenabrechnungen verfügbar.

Bis 10.4.2003 habe er seine Außendiensttätigkeit mit seinem Privatauto durchgeführt und den amtlichen KM-Geldersatz erhalten; ab 11.4.2003 habe er bei A R einen Dienstwagen gehabt (bis zum Ende der Tätigkeit); auch bei Tc habe er ab 1.2.2006 über einen Firmenwagen verfügt.

Sonstige Aufwände, die nicht durch den Dienstgeber ersetzt worden seien:

- Hauptsächlich Literatur: Fachliteratur über Verkaufspraktiken, Verhandlungsgeschick, IT-Fachliteratur, Projektmanagement, Führungsaufgaben etc.

- Arbeiten seien hauptsächlich auch von zu Hause durchgeführt worden (home office!) – kein Ersatz der dadurch anfallenden Telekom Verbindungsentgelte für E-Mailabruf, Dokumentenerstellung etc.

- Zusätzliche verkaufsfördernde Maßnahmen mit (potentiellen) Kunden, die nicht über Reisespesen abgerechnet worden seien (Barbesuche, Drinks etc.)

- Die **Betriebsratsumlage 2009 in Höhe von 353,59 €** wurde vom Bw aufgegliedert (1-4/2009 je 29,13 €, 5-11/2009 je 29,54 €, 12/2009 30,29 €) und durch Gehaltszettel für Jänner, Mai und Dezember 2009 nachgewiesen.

In einem **weiteren Vorhaltsverfahren** (Vorhaltsschreiben vom 2. Mai 2012;

Vorhaltsbeantwortung vom 18. Mai 2012) nahm der Bw zu folgenden konkreten Fragen, wie folgt, Stellung:

Fragen 1:

"1) Sie beschreiben Ihre **Tätigkeit bei der Fa. A R** mit der "Anbahnung von neuen Kunden" und der "Akquisition von zusätzlichen Umsätzen bei Bestandskunden". In diesem Zusammenhang führen Sie eine Liste von "Verkaufs- und verkaufsbezogenen Tätigkeiten" an.

a) Bedeutet dies, dass Sie für die Fa. A so gut wie ausschließlich verkaufsbezogene Tätigkeiten der angeführten Art und nicht auch andere Tätigkeiten ausgeübt haben?

b) Sind von Ihnen auch EDV-technische Dienstleistungen wie etwa die Konfiguration der Anlagen, die Abstimmung der ganzen Peripherien und Komponenten, die Anpassung des Systems an die Kundenforderungen und die Verbringung des gesamten Netzwerks in einen anwendungsbereiten Zustand durchgeführt worden?

c) Waren Sie auch für die Einschulung der Komponenten und der Kundenadministratoren zuständig?

d) Wenn die unter den Punkten b) und c) genannten Aufgaben nicht von Ihnen durchgeführt wurden, war hierfür ein anderes Teammitglied zuständig?

e) Waren Sie auch verantwortlich für die Zusammenstellung des Verkaufsteams?"

Antworten:

"1.a.: Ja, bei A R hatte ich in den Jahren 2003 – 2005 so gut wie ausschließlich verkaufsbezogene Tätigkeiten ausgeübt, wie ich sie im Schreiben vom 3. April 2012 aufgelistet habe.

1.b.: Sämtliche EDV-technischen Dienstleistungen wurden entweder von entsprechend geschulten Kollegen (Programmierern) bei A R bzw. von externen Beratern/Sub-Kontraktoren durchgeführt.

Zur Angebotserstellung wurden gemeinsam mit dem Kunden detaillierte Spezifikationen

erarbeitet, die die Grundlage für den Angebotspreis darstellten; dabei wurde wiederum von Kollegen bzw. externen Beratern der jeweilige Fachbereich abgedeckt.

1.c.: Sämtliche Schulungen wurden von dazu fachspezifisch qualifizierten Kollegen und/oder externen Beratern übernommen.

1.d.: Siehe bereits Antworten zu Fragen 1.a. – 1.c.

1.e.: Die notwendigen zusätzlichen Ressourcen aus den jeweiligen Fachbereichen im Presales-/Salesbereich wurden jeweils von mir entsprechend den Kundenanforderungen zusammengestellt bzw. bei Großprojekten in Abstimmung mit dem Sales Repräsentanten."

Frage 2:

"2) Sie haben an der Wirtschaftsuniversität Wien das Studium der Handelswissenschaften absolviert.

Waren für Ihre Tätigkeit bei der Fa. A bzw. in weiterer Folge Tc noch weitere (Zusatz-) Ausbildungen nötig? Wenn ja, welche?"

Antwort:

"Die Zusatzausbildung bestand jeweils in Einführungskursen zum Kennenlernen des Funktionsumfanges und der Anwendungsmöglichkeiten der Softwareprodukte: hauptsächlich N-Schulungen bereits vor 2003. 2003 wurde dann das Produktportfolio um Navision erweitert, daher besuchte ich einige Navision-Schulungen im Jahr 2003.

Zusätzlich hatte ich interne Ausbildungen/Trainings in den Bereichen Mitarbeiterführung, Motivation, Verkauf & Verkaufstechniken, etc."

Mit **Auskunftsersuchen vom 6. Juni 2012** wurde die ehemalige Arbeitgeberin des Bw's, die Fa. A R, zu dessen genauerer Tätigkeit befragt bzw. um Vorlage des Dienstvertrages sowie allfälliger Unterlagen, aus denen eine nähere Tätigkeitsbeschreibung hervorgehe, gebeten.

In Reaktion hierauf teilte die einzige noch aus dieser Zeit im Personalbüro verbliebene Angestellte mit, dass genauere Ausführungen zur Tätigkeit nicht mehr gemacht werden könnten, da keiner der Verantwortlichen, der noch Bescheid wüsste, mehr verfügbar sei.

Allerdings konnten noch folgende **Unterlagen** vorgelegt werden:

- **Dienstvertrag** vom 18. Mai 2000, aus dem hervorgeht, dass der Bw als "N-Consultant" angestellt war und an Provisionen 7% seines N-Beratungsumsatzes bekam.

- **Zusatzvereinbarung** für Außendienstmitarbeiter mit dem Bw vom 29. Mai 2000, in der dessen Aufgaben und Pflichten folgendermaßen festgelegt wurden:

"1. Vermittlung von Verkäufen:

Wir übertragen Ihnen die nicht ausschließliche Vertretung zur Vermittlung von Verkäufen unserer Produkte.

Sie haben die Kunden ständig und regelmäßig nach den Richtlinien des Geschäftsbereiches zwecks Beratung und Werbung für die Firmenprodukte zu besuchen.

2. Konkurrenzverbot:

Es ist Ihnen der Vertrieb von Produkten anderer Firmen, sowie auch die bloße Mitnahme firmenfremder Produkte untersagt.

3. Berichterstattung:

Sie sind ferner verpflichtet, uns über die von Ihnen durchgeführten Kundenbesuche entsprechend den Richtlinien des jeweiligen Geschäftsbereiches ordnungsgemäße Berichte zu erstatten.

4. Vorbehalt der Genehmigung:

Mit Ihrer Tätigkeit ist keine Abschluss- oder Inkassovollmacht verbunden. Sie verpflichten sich, alle Geschäfte nur unter Vorbehalt der Genehmigung durch unsere Firma zu vermitteln,

es sei denn, dass Sie für einzelne Geschäfte eine ausdrückliche hiezu anderslautende schriftliche Ermächtigung besitzen. Ebenso besteht keine Ermächtigung zur Durchführung von Preisnachlässen, Konditionsänderungen oder dergleichen, sofern nicht für den einzelnen Fall eine ausdrückliche Ermächtigung unsererseits vorliegt.

5. Ablehnung von Aufträgen:

Wir sind berechtigt, einen Auftrag ohne Angabe von Gründen abzulehnen.

6. Ansprüche:

a) Fixum:

Sie erhalten ein Fixum, das in Ihrem Dienstvertrag festgehalten ist und Ihnen jeweils bei Änderung mittels Dienstzettel mitgeteilt wird.

b) Prämie:

Über die Prämie ergeht eine gesonderte Vereinbarung.

c) Arbeitszeit:

Da in Ihrem Aufgabenbereich eine weitgehende Flexibilität notwendig ist, ergibt sich, dass Ihre Arbeitsleistung auch außerhalb der Normalarbeitszeit liegen kann und daher eine Vergütung von Mehrleistungen nicht gesondert erfolgt. Von dieser Regelung sind angeordnete Messeinsätze, für die eine gesonderte Vergütung erfolgt, ausgenommen."

- **Merkblatt** betreffend den Außendienststatus, in der unter dem Punkt "Steuerliche Aspekte" darauf hingewiesen wurde, dass Systemberater, die überwiegend im Außendienst tätig seien, seitens der Abteilung Personalwesen eine Bestätigung in Form einer Jobdescription erhalten würden, die hinsichtlich der Frage der Geltendmachung von pauschalierten Werbungskosten vom Finanzamt zu würdigen sei.

In seiner **Stellungnahme** wies der Vertreter der **Amtspartei** unter Verweis auf Internetrecherchen zur Definition von N, Enterprise-Resource-Planning und der Begriffe Berater bzw. IT-Berater zusammenfassend darauf hin, dass erhebliche Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass die Tätigkeit des Bw's in einer (nicht vorwiegend der Akquisition von Aufträgen dienenden) Tätigkeit vor Ort als Berater des Kunden hinsichtlich der bestmöglichen Gestaltung der EDV-Lösungen und somit nicht in einer ausschließlichen Vertretertätigkeit bestanden haben dürfte, worauf vor allem die häufige Verwendung des Begriffes "Berater", die Definition des Systemberaters und die Zahlung der Provision vom Beratungsumsatz sowie die Zuständigkeit zur nachfolgenden Betreuung hinwiesen.

Mit **Schreiben vom 13. Juli 2012** wurde der Bw zwecks Wahrung des Parteiengehörs um Stellungnahme zu den Ergebnissen des Auskunftsverfahrens ersucht, wobei er gebeten wurde, *in diesem Zusammenhang insbesondere auf die vertragliche Vereinbarung eines Anspruchs auf eine "Provision von 7 % des N-Beratungsumsatzes" laut Punkt 1 des Dienstvertrages einzugehen. Laut Vorhaltsbeantwortung seien die Provisionen bei A R "abhängig von verkauften und fakturierten N-Beratungsstunden" ausbezahlt worden. Bedeute dies, dass der "N-Beratungsumsatz" die Vermittlung bzw. den Verkauf von Beratungsstunden durch Dritte betroffen habe? In welchem Ausmaß seien in die Basis für die Berechnung der Provision auch Umsätze aus von ihm selbst durchgeführten Beratungsstunden eingerechnet worden? Welcher jährlichen Anzahl von eigenen Beratungsstunden hätten diese gegebenenfalls durchschnittlich entsprochen?*

Außerdem wurde der Bw um Bekanntgabe ersucht, *ob aus den berufsgegenständlichen Zeiträumen 2003 bis 2008 allenfalls noch Belege über Werbungskosten existierten, und allenfalls um Vorlage gebeten.*

In Reaktion auf dieses Schreiben führte der Bw Folgendes aus:

Die Provisionsvereinbarung habe in den Jahren 2003 bis 2005 fast ausschließlich vermittelte und verkaufte Beratungsstunden durch Dritte umfasst.

Er habe in diesen Jahren fast keine eigenen Beratungsstunden fakturiert, da er ja in diesem Zeitraum so gut wie ausschließlich verkaufsbezogene Tätigkeiten ausgeübt habe, wie er sie im Schreiben vom 3. April 2012 aufgelistet habe.

Sämtliche Schulungen im Rahmen von N ERP Implementierungen seien von fachspezifisch qualifizierten Kollegen und/oder externen Beratern übernommen worden, daher sei lediglich in Ausnahmefällen eigene Beratungstätigkeit erbracht worden, wobei das maximal 40-50 Stunden jährlich gewesen seien, das heiße durchschnittlich rund 3-4 Stunden pro Monat; dies habe einer Provision aus eigenen Stunden von maximal 25 – 35 EUR pro Monat entsprochen.

Abgesehen von Belegen über einbehaltene Betriebsratsumlagen existierten keine Belege über Werbungskosten 2003 bis 2008 mehr, da er davon ausgegangen sei, dass sämtliche Aufwendungen mit dem Werbungskostenpauschale abgedeckt seien.

Die **Betriebsratsumlagen** stellte der Bw unter Anlage von Gehaltszetteln von Monaten, in denen sich diese geändert hatte, für die Jahre 2006 bis 2008 monatsweise und zusammenfassend jeweils in einer Jahressumme dar.

Demnach betrug die entrichtete Betriebsratsumlage 2006 290,44 €, 2007 298,44 € und 2008 318,64 €.

Die **Amtspartei** verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

Mit **Faxschreiben vom 20. August 2012** zog der steuerliche Vertreter nach Ankündigung der beabsichtigten Berufungserledigung die hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig war in den gegenständlichen Berufungsverfahren

1) hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2008 die Zuerkennung des sog. "Vertreterpauschales"

a) einerseits im Zusammenhang mit der Tätigkeit bei der Fa. A (2003 – 11/2005) und

b) andererseits im Zusammenhang mit der Tätigkeit bei der Fa. Tc (12/2005 – 2008) sowie

2) hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 zusätzlich die Berechtigung zur Berichtigung gemäß § 293b BAO wegen offensichtlicher Unrichtigkeit und

3) bezüglich Einkommensteuer 2009 die Durchführung einer Bescheidaufhebung gemäß

§ 299 BAO auf Antrag des Pflichtigen wegen ursprünglich nicht beantragter Werbungskosten (Betriebsratsumlage).

I) Einkommensteuer 2003 – 2008:

A) Allgemeines zum Vertreter-Pauschale:

Gemäß **§ 17 Abs. 6 EStG 1988** können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesministerium für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung erging die **Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl II 382/2001**.

Nach **§ 1 Z 9 der zit. Verordnung** können Vertreter anstelle des Pauschbetrages für Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 für die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich an Werbungskosten absetzen.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertreterstätigkeit ausüben. Zur Vertreterstätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Die Verordnung enthält keine Definition des Begriffes „**Vertreter**“.

Der Begriff des Vertreters ist nach dem **Sprachgebrauch** sowie nach der dazu entwickelten **Judikatur** und **Lehre** zu bestimmen, da der Gesetzgeber weder den Begriff des "Vertreters" noch der "ausschließlichen Vertreterstätigkeit" definiert hat (UFS 9.11.2005, RV/0391-L/04; UFS 23.3.2006, RV/0944-L/04).

Nach Gablers Wirtschaftslexikon¹², Seite 2473, wird als "**Vertreter**" im Allgemeinen eine Person bezeichnet, die befugt ist, für einen anderen rechtsgeschäftliche Erklärungen abzugeben und/oder entgegenzunehmen, dies aufgrund gesetzlicher Vorschrift (gesetzlicher Vertreter) oder zufolge der rechtsgeschäftlich erteilten Vollmacht (Stellvertretung, Vertretung).

Von der **Berufsbezeichnung** her umfasst die Berufsgruppe der "Vertreter" **Personen, die ständig damit betraut sind, für einen anderen Geschäfte zu vermitteln und/oder in dessen Namen abzuschließen**. Bei selbständiger Tätigkeit sind sie Handelsvertreter, sonst Angestellte.

Nach übereinstimmender Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, Tz 6 zu § 17), Judikatur (VwGH 9.11.1983, 82/13/0146), Verwaltungsübung (LStRL Rz 406) und Entscheidungspraxis (UFS ua. 20.7.2004, RV/0173-L/03, 25.2.2008, RV/0392-I/06) sind Vertreter **Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind**, wobei natürlich auch das sich aus dem beschriebenen Sprachgebrauch ergebende Kriterium des "ständigen Betraut-Seins" mit der Vermittlung und/oder dem Geschäftsabschluss erfüllt sein muss (siehe UFS 9.11.2005, RV/0391-L/04; UFS 23.3.2006, RV/0944-L/04, wonach dies bei Immobilienmaklern nicht der Fall ist).

Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit). Vorrangiges Ziel einer Vertretertätigkeit ist die Akquisition (Erlangung und Abschluss von Aufträgen); hievon sind nur jene Vermittlungs- und Verkaufsfunktionen umfasst, die Merkmale des Vertreterberufes sind (VwGH 9.11.1983, 82/13/0146).

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat in seinem **Erkenntnis vom 9.11.1983, 82/13/0146**, unter Hinweis auf sein Vorerkenntnis vom 10.3.1981, 2885/80, dargelegt, dass der Beruf des Vertreters im Sinn der zu § 17 ergangenen Verordnung einen weit gezogenen Kreis von Berufstätigen umfasst. Es fallen darunter nicht nur Personen, die im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers ausschließlich und ständig mit dem Abschluss vieler und ihrer wirtschaftlichen Gewichtung nach als "klein" zu bezeichnender Geschäfte befasst sind, sondern auch Personen, denen der Verkauf besonders teurer und ihrer Beschaffenheit nach nur für einen kleinen Personenkreis in Betracht kommender Maschinen, Anlagen und Geräte obliegt. Es würde auch den Erfahrungen des täglichen Lebens und der Verkehrsauffassung widersprechen, wenn Personen nur dann als Vertreter angesehen werden können, wenn sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst sind. Vielmehr wird sich bei fast allen Vertretern je nach den branchenbedingten Besonderheiten und der betriebsinternen Organisation in mehr oder weniger zeitaufwendigem Umfang die Notwendigkeit einer Tätigkeit im Innendienst ergeben, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verliert. Dabei soll nicht jede im Außendienst stattfindende Tätigkeit unter dem Begriff Vertretertätigkeit verstanden werden (wie zB Kontroll-, Überwachungs- oder Inkassotätigkeit), sondern nur jene **Vermittlungs- und Verkaufsfunktionen**, die Merkmale des Vertreterberufes sind.

Wenn ein Arbeitnehmer im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichtet, ist er dennoch als Vertreter tätig, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers eindeutig im Vordergrund steht.

Maßgeblich ist, ob der Außendienst vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt ist (Jakom, EStG (2011), Tz 66 zu § 16).

Wenn der Steuerpflichtige für die Erarbeitung EDV-technischer Lösungsvorschläge, deren Durchführung sowie für Schulungen zuständig ist, kann diese Tätigkeit der Projektdurchführung nicht dem Kernbereich der Vertretertätigkeit im Sinne der Verordnung zugeordnet werden.

Ebenso kann eine Tätigkeit, die in erster Linie eine Beratung und Hilfestellung darstellt, nicht als Vertretertätigkeit angesehen werden.

Innerorganisatorische Aufgaben im Rahmen des Verkaufsgeschehens wie Personal- und Ergebnisverantwortung für die Erreichung der vereinbarten Ziele zählen nicht zu den Kernbereichen einer Vertretertätigkeit (UFS 17.6.2010, RV/0881-S/09).

Entscheidend ist, dass die Tätigkeit dem Berufsbild des Vertreters entspricht; wenn **Anbahnung und Abschluss von Geschäften** nicht das vorrangige Ziel der Tätigkeit sind, kann nicht davon gesprochen werden (UFS 28.11.2011, RV/0230-G/10).

Die Vertretertätigkeit muss **ausschließlich** ausgeübt werden; nur eine andere Tätigkeit in völlig untergeordnetem Ausmaß ist nicht schädlich (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044). Ein Ausmaß von 15 – 20 % der gesamten Arbeitszeit kann nicht mehr als völlig untergeordnet angesehen werden, auch wenn der Steuerpflichtige dabei wieder überwiegend im Außendienst tätig ist.

Ein Vertreter hat typischerweise einen großen potentiellen Kundenkreis, wobei er versucht, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies bedingt zahlreiche Kundenbesuche, Gespräche und Telefonate etc. Als Nebenprodukt ist auch die Kundenbetreuung zu nennen, denn die Zufriedenheit der Kunden führt möglicherweise zu Vertragsverlängerungen und weiteren Abschlüssen. Kundenbetreuung als Nebenprodukt ist unschädlich. Diese Art der Vertretertätigkeit bedingt aber auch zahlreiche kleinere Aufwendungen wie Einladungen der potentiellen Kunden, Geschenke, Telefongespräche von unterwegs etc., die durch das Werbungskostenpauschale abgegolten werden sollen (UFS 29.11.2006, RV/1915-W/05, 15.5.2008, RV/3581-W/07).

Nicht jede Tätigkeit im Bereich des Absatzes bzw. Verkaufes ausgeübte Tätigkeit kann als Vertretertätigkeit bezeichnet werden (UFS 15.5.2008, RV/3581-W/07); vielmehr muss das **Ziel der konkret ausgeübten Tätigkeit** des einzelnen Teammitgliedes auf die **Herbeiführung eines Geschäftsabschlusses** gerichtet sein. Es muss sich also um eine für die Erreichung dieses Zieles typische Tätigkeit handeln. Dies erklärt sich schon allein daraus, dass durch das strittige Werbungskostenpauschale nicht bloß fiktive, sondern typische

Aufwendungen abgegolten werden sollen, die nach allgemeiner Lebenserfahrung im Zusammenhang mit einer in bestimmter Art und Weise durchgeführten Tätigkeit anfallen.

B) Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuten obige allgemeine Ausführungen Folgendes:

1) Zur Tätigkeit bei der Fa. A (2003 bis 11/2005):

Die Fa. A ist ein international führender Anbieter von IT-Dienstleistungen.

Ein IT-Service basiert auf dem Einsatz von Informationstechnologie und unterstützt die Geschäftsprozesse des Kunden.

Laut **Bestätigung** der Fa. A war der Bw dort als "Systemberater im Geschäftsbereich Datenverarbeitung" tätig, wobei diese Tätigkeit die Betreuung und Beratung der Kunden in allen Phasen des Verkaufsprozesses, insbesondere der Geschäftsanbahnung, der Anbieterstellung, des Vertragsabschlusses und der nachfolgenden laufenden Betreuung zur Sicherung der Geschäftsbeziehungen umfasst habe. Als Systemberater sei der Bw vor allem für die EDV-spezifischen und organisatorischen Aspekte der Verkaufsverhandlungen sowie der Anbieterstellung zuständig gewesen und als solcher integraler Bestandteil des Verkaufsteams, in welchem die hoch spezialisierten Kenntnisse, die für die Implementierung von Informationssystemen und der dazugehörigen Hard- und Software benötigt würden, organisatorisch zusammengefasst seien.

Die zitierten Ausführungen laut Bestätigung deuteten zwar grundsätzlich darauf hin, dass der Bw innerhalb eines Verkaufsteams eine maßgebliche Rolle bei der Akquisition von Kundenaufträgen spielte und damit die einer Vertretertätigkeit eigenen typischen Vermittlungs- und Verkaufsfunktionen erfüllte.

Sie ließen aber durchaus berechtigte Zweifel daran offen, ob tatsächlich insgesamt eine Tätigkeit ausgeübt worden war, die zur Gewährung des sog. "Vertreterpauschales" berechtigte. Einerseits wird unter der Berufsbezeichnung "Systemberater im Geschäftsbereich Datenverarbeitung" nach allgemeiner Verkehrsauffassung vordergründig nicht das typische Berufsbild eines Vertreters bzw. einer entsprechenden ausschließlichen Vertretertätigkeit verbunden; andererseits konnte aufgrund der Beschreibung – wiederum im Zusammenhang mit der Berufsbezeichnung – nicht geschlossen werden, dass die Tätigkeit des Bw's tatsächlich so gut wie ausschließlich von typischen Vertreteragenden geprägt worden war, was aber nach der dargelegten Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes für die Gewährung des "Vertreterpauschales" unbedingte Voraussetzung ist.

Erhärtet wurden diese Zweifel durch eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. Februar 2008, RV/0392-I/06, zufolge welcher sich bei näherer Prüfung des einer

gleichlautenden Bestätigung zugrunde liegenden Sachverhaltes herausstellte, dass der Pflichtige, tatsächlich in überwiegendem Ausmaß EDV-Dienstleistungen erbracht hatte, die nicht dem typischen Vertreterbild entsprachen.

Eine **genauere Prüfung bzw. Beschreibung der konkreten Tätigkeit des Bw's** war daher unumgänglich, was nicht zuletzt auch durch das im Berufungsverfahren vom ehemaligen Arbeitgeber des Bw's vorgelegte Merkblatt bestätigt wird, wonach die Tätigkeitsbeschreibung laut Arbeitgeberbescheinigung für Systemberater vom Finanzamt näher zu qualifizieren sein wird.

Im Rahmen eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens beschrieb der Bw seine Tätigkeit bei der Fa. A dezidiert folgendermaßen bzw. ergaben sich **folgende Erkenntnisse**:

Laut Dienstvertrag war der Bw als N Consultant eingestellt worden, wobei bezüglich dieser N-Beratungstätigkeit eine Provision von 7 % des monatlichen N-Beratungsumsatzes vereinbart worden war (siehe Punkt 1. des Vertrages).

In einer Zusatzvereinbarung ("Zusätzliche Vertragsbedingungen für Mitarbeiter im Außendienst") wurden seine Aufgaben und Pflichten näher dargelegt.

Seine Aufgabe lag demnach in der "Vermittlung von Verkäufen" (siehe Punkt 1), wobei ihm in diesem Zusammenhang die nicht ausschließliche Vertretung zur Vermittlung von Verkäufen der Firmenprodukte übertragen wurde. Dies erklärt sich daraus, dass er Teil eines Verkaufsteams war und die Vertragsabschlüsse vor allem im Zusammenhang mit dem Sales-Repräsentanten in die Wege leitete. Laut Vereinbarung hatte der Bw die Kunden ständig und regelmäßig zwecks Beratung und Werbung für die Firmenprodukte zu besuchen.

Der Vertrieb und die Mitnahme firmenfremder Produkte war ihm untersagt (Punkt 2. Konkurrenzverbot). Mit der Tätigkeit war keine Abschluss- oder Inkassovollmacht verbunden; die Vermittlung aller Geschäfte erfolgte unter Vorbehalt der Genehmigung durch die Firma zu erfolgen, es sei denn es gab eine ausdrückliche anders lautende Ermächtigung für ein einzelnes Geschäft (Punkt 4.).

Eine genauere Tätigkeitsbeschreibung konnte durch die Dienstgeberin aufgrund des Zeitablaufes nicht mehr geliefert werden.

Die Behörde konnte sich aber in ihrer Beweiswürdigung auf die ausführlichen Darlegungen des Bw's stützen, die durchaus glaubhaft erschienen, zumal auch in ehrlicher und überzeugender Weise das unterschiedliche Ausmaß des Beratungsanteiles zwischen den beiden Dienstgeberinnen geschildert worden war.

Laut Tätigkeitsbeschreibung des Bw's umfasste sein **Aufgabenbereich** bei der Fa. A sowohl die Anbahnung von neuen Kunden (Pre-Sales & Sales Aktivitäten) als auch die Akquisition von

zusätzlichen Umsätzen bei Bestandskunden; konkret handelte es sich um folgende Tätigkeiten: Pre-Sales Veranstaltungen mit Kunden-Workshops, um die Anforderungen der Kunden besser kennenzulernen; Sales-Meetings und Präsentationen mit N und N-Beratungspartnern, QBR's (Quarterly Business Reviews) bei größeren Kunden; Verkaufsverhandlungen gemeinsam mit dem Sales-Repräsentanten; Ausarbeitung von Projektplänen als Basis für Preisverhandlungen; Anbahnung von zusätzlichen Umsatzmöglichkeiten (zB kundenspezifische Anpassungen, Zusatzprogrammierungen, zusätzliche Lizenzen); Verkauf von Beratungsleistungen von externen Consultants; Ausarbeitung von Angeboten und Verträgen; Unterfertigung von Verträgen gemeinsam mit dem Sales-Repräsentanten; Fakturierung der gesamten N Umsätze.

Der Bw bekräftigte dezidiert, dass er in den Jahren 2003 bis 2005 im Rahmen seiner Tätigkeit bei A so gut wie ausschließlich diese angeführten Agenden ausgeführt habe.

Sämtliche **EDV-technischen Dienstleistungen** seien entweder von entsprechend **geschulten Kollegen (Programmierern)** bei A R bzw. von **externen Beratern/Sub-Kontraktoren** durchgeführt worden; ebenso seien sämtliche Schulungen von dazu fachspezifisch qualifizierten Kollegen und/oder externen Beratern übernommen worden.

Sein "N-Beratungsumsatz" habe fast ausschließlich vermittelte **Beratungsstunden durch Dritte** umfasst. Eigene Beratungsstunden seien nur in Ausnahmefällen durchgeführt worden und hätten sich auf maximal 3 bis 4 Stunden pro Monat (das sind bei Annahme von mindestens 4 x 40 Arbeitsstunden pro Monat maximal circa 2,5 %) belaufen.

Zur Angebotserstellung seien gemeinsam mit dem Kunden detaillierte Spezifikationen erarbeitet worden, die die Grundlage für den Angebotspreis dargestellt hätten; dabei sei der jeweilige Fachbereich wiederum von Kollegen bzw. externen Beratern abgedeckt worden. Die notwendigen zusätzlichen Ressourcen aus den jeweiligen Fachbereichen im Presales- bzw. Salesbereich seien jeweils von ihm entsprechend den Kundenanforderungen bzw. bei Großprojekten in Abstimmung mit dem Sales-Repräsentanten zusammengestellt worden.

Bei A habe er sämtliche Verkaufsgespräche entweder selbständig bzw. bei größeren potentiellen Projekten gemeinsam mit einem Sales-Repräsentanten sowie Verkaufsteam abgewickelt; bei Vertragsunterzeichnung sei auch meistens ein Sales-Repräsentant dabei gewesen.

A habe circa 15 Bestandskunden gehabt; bei einigen dieser seien bis zu 5 Teilprojekte im Jahr beauftragt worden. Inklusive Neukunden könne man durchschnittlich von 10-12 Geschäftsabschlüssen pro Jahr ausgehen, an denen er maßgeblich beteiligt gewesen sei.

Prämien in Form von Provisionen seien abhängig von verkauften und fakturierten N-Beratungsstunden ausbezahlt worden.

Die **Betreuung bestehender Kunden** habe ca. ¼ der Arbeitszeit ausgemacht, wobei es darum gegangen sei, Zusatzgeschäfte bei bestehenden Kunden zu generieren: man habe versucht, gemeinsam mit dem Kunden neue Systemanforderungen herauszuarbeiten bzw. Zusatzlösungen zu definieren, wofür man dann externe Beraterstunden anbieten habe können, die dann bei Vertragsabschluss auch verrechnet worden seien.

Der dargelegten genaueren Beschreibung der Tätigkeit des Bw's ist zu entnehmen, dass deren **vorrangiges Ziel jedenfalls in der Akquisition, also der Erlangung von Kundenaufträgen** lag. Der Kundenverkehr in Form der Vermittlung von Geschäften für seinen Arbeitgeber stand eindeutig im Vordergrund.

Laut Dienstvertrag (im Zusammenhalt mit der Zusatzvereinbarung) war er von der Fa. A **ständig mit der Vermittlung von Verkäufen** von N-Produkten und –Dienstleistungen betraut, wobei diesbezüglich auch eine entsprechende Provisionsvereinbarung (7 % des Umsatzes) bestand.

Dass der Bw – außer über besondere Ermächtigung – nicht zum Geschäftsabschluss ermächtigt war, schadet auf aufgrund der weiteren Formulierung "für einen anderen Geschäfte zu vermitteln **und/oder** in dessen Namen abzuschließen" in der Definition des Vertreterberufes nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht, solange das Definitionsmerkmal des "ständigen Betraut-Seins" erfüllt ist.

Gerade dieses letzte Merkmal ist etwa bei Immobilienmaklern und Versicherungsmaklern, denen das Vertreterpauschale nach UFS-Entscheidungspraxis (siehe oben) und Verwaltungspraxis nicht gewährt wird, nicht erfüllt und bildet dies den entscheidenden Unterschied zum gegenständlichen Sachverhalt.

Die fehlende alleinige Abschlusskompetenz wie auch der Umstand, dass ihm die Vertretung zur Vermittlung nicht ausschließlich übertragen worden war, ergaben sich logischerweise aus der Besonderheit und dem Umfang der Aufträge in dem Bereich, in dem der Bw tätig war. Wie sich bereits aus der ursprünglichen Dienstgeberbestätigung ergibt, war er nämlich bei der Vermittlung der Aufträge Teil eines Verkaufsteams, innerhalb dessen er seine Vermittlungstätigkeiten ausübte und zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften als vorrangiges Ziel tätig wurde.

Aufgaben wie die Veranstaltung von Kunden-Workshops, Präsentationen, Verkaufsverhandlungen, Anbotserstellungen etc. sind jedenfalls solche, deren **letztendliches Ziel der Abschluss von Rechtsgeschäften** sein soll, zu dessen Erlangung der Vertreter

von seinem Arbeitgeber eingesetzt wird. Allfällige innerorganisatorische Agenden des Bw's, wie sie bei den meisten Vertretern in der Regel je nach betrieblicher Organisation mehr oder weniger anfallen (wie man sie etwa im gegenständlichen Fall in der Zuordnung von Tätigkeiten innerhalb des Verkaufsteams erblicken könnte) treten gegenüber diesen Hauptagenden jedenfalls in den Hintergrund.

Auch die **Betreuung** der bestehenden Kunden, die laut Angaben des Bw's ca. ¼ seiner Arbeitszeit ausgemacht hatte, war darauf ausgerichtet, Zusatzgeschäfte, gegebenenfalls in Form des Verkaufs von externen Beraterstunden, zu akquirieren, weshalb auch die Beratung der bestehenden Kunden als Nebenprodukt der Vertretertätigkeit angesehen werden kann.

Wesentlich erscheint, dass im gegenständlichen Fall – im **Gegensatz zum Sachverhalt laut UFS-Entscheidung vom 25.2.2008, RV/0392-I/06**, – vom Bw keine EDV-technischen Dienstleistungen wie Schulungen, Konfigurationen oder Ähnliches selbst durchgeführt wurden, sondern andere Teammitglieder (Programmierer) beauftragt wurden oder eben von ihm der Zukauf von externen Beratungsleistungen – wiederum nach dem Vorbild eines typischen Vertreters – vermittelt wurde.

Diese Positionierung ist auch aufgrund der Ausbildung des Bw's erklärbar. Während nämlich der Berufungswerber in dem der zitierten UFS-Entscheidung vom 25.2.2008 zugrundeliegenden Fall in einer HTL die Ausbildung zum Nachrichten- und Informationstechniker absolviert hatte, war Schwerpunkt der Ausbildung des Bw's im gegenständlichen Berufungsfall der wirtschaftliche Bereich. Er hat das Studium der Handelswissenschaften an der Wirtschaftsuniversität Wien absolviert und das für deren Verkauf unerlässliche Wissen um Funktionsumfang und Anwendungsmöglichkeiten der Softwareprodukte im Rahmen von Einführungskursen als Zusatzausbildung erworben. Zusätzlich hatte er interne Trainings in den Bereichen Mitarbeiterführung, Motivation sowie Verkaufs- und Verkaufstechniken absolviert. Dies alles deutet schon darauf hin, dass der Schwerpunkt seines Einsatzes im Außendienst nicht im technischen, sondern im wirtschaftlichen Bereich bzw. am Verkaufssektor war.

Die Ausführungen des Bw's, die das Gesamtbild einer fast ausschließlichen Vertretertätigkeit zeichneten, erschienen daher durchaus glaubhaft.

Dass über das Jahr verteilt insgesamt nur **cirka 10 – 12 Geschäftsabschlüsse** zustande kamen, ist bei jenem Volumen, das die einzelnen vom Bw vermittelten Aufträge umfassten, durchaus erklärbar und vermag das Bild, dass der von ihm verrichtete Außendienst bei der Fa. A schwerpunktmäßig vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt war, nicht zu beeinträchtigen, zumal auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9.11.1983, 82/13/0146, dezidiert festgestellt hat, dass zur Gruppe der Vertreter auch Personen gehören,

denen der Verkauf besonders teurer und ihrer Beschaffenheit nach nur für einen kleinen Personenkreis in Betracht kommender Maschinen, Anlagen und Geräte obliegt.

Gerade **Umfang und Ausmaß der vom Bw vermittelten Aufträge** rechtfertigen auch einen größeren Zeiteinsatz in die Akquisition eines einzelnen Projektes, in die natürlich auch die Beratung für den potentiellen Kunden einfließen muss, um ihm die Möglichkeiten, die ihm der Einsatz des angebotenen Produkts in seinem Unternehmen bietet, vor Augen zu führen. Das Präsentieren und Anbieten neuer Produkte sowie die Entgegennahme von Bestellungen im Rahmen von Verkaufsrunden gilt nach h.o. Ansicht als vertretertypische Tätigkeit (UFS 9.5.2012, RV/0582-K/11). Die Produktberatung sowie die Prüfung und Feststellung, wie man in den Betrieben der potentiellen Kunden die Unternehmensabläufe mittels der angebotenen Produkte noch optimieren könne, gehören zu den wesentlichen Aufgaben eines Vertreters (siehe auch UFS 19.6.2012; RV/0449-I/10), dessen Hauptziel es ja ist bzw. sein muss, die Interessen des Kunden und seines Arbeitgebers zusammenzuführen, um einen Vertragsabschluss zustande zu bringen. Für diese Zwecke muss er aber im Zuge der Geschäftsanbahnung die Interessen des Kunden sehr genau durchleuchten, um die geeigneten Produkte empfehlen zu können.

Dass dies bei Projekten jener Größenordnung, wie sie der Bw vermittelt, nicht von einer Person bewältigt werden kann, ist naheliegend.

Im gegenständlichen Fall bot sich sohin insgesamt das Bild, dass der Bw mit seinem Know-How die Beratungstätigkeit in dem Maße ausführte, als sie für die Bedarfserhebung im Rahmen der Akquisition der Aufträge notwendig war. Weitere Beratungstätigkeiten wurden jedoch ausgelagert und von anderen Teammitgliedern oder externen Beratern wahrgenommen. Der Umfang der notwendigen Beratungstätigkeit im Zusammenhang mit den vermittelten Produkten erklärt auch die Provisionsberechnung auf Basis der vom Bw vermittelten bzw. verkauften N-Beratungsstunden. Der Vertretertätigkeit ist auch gleichzuhalten, wenn Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen oder vermittelt werden (siehe UFS 30.3.2012, RV/3423-W/10).

Nach objektiver Würdigung sämtlicher noch verfügbarer Beweisergebnisse war nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls davon auszugehen, dass – wie für die Gewährung des Vertreterpauschales gefordert – **Anbahnung und Abschluss von Geschäften vorrangiges Ziel der Tätigkeit** des Bw's in den Jahren 2003 bis 2005 gewesen waren. Die eigene Beratungstätigkeit in völlig untergeordnetem Ausmaß von maximal 2,5 % war im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044) für die Annahme dieses Gesamtbildes einer typischen Vertretertätigkeit nicht schädlich.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass sich der Unabhängige Finanzsenat in seiner Beweiswürdigung auf sämtliche nach all den Jahren noch verfügbaren Unterlagen der ehemaligen Arbeitgeberin sowie die Aussagen des Bw's selbst stützte, die – wie bereits ausgeführt – im Verein mit den Unterlagen der Dienstgeberin durchaus glaubhaft und schlüssig erschienen, zumal der Bw schon zu Beginn des Ermittlungsverfahrens das unterschiedliche Ausmaß des Beratungsanteiles bei seinen beiden Dienstgeberinnen in den berufsgegenständlichen Zeiträumen 2003 bis 2008 in ehrlicher und überzeugender Weise herausgearbeitet hatte. Eine höhere Beweisvorsorgepflicht konnte ihm aber – vor allem auch im Hinblick darauf, dass ihm im Rahmen der ursprünglich zeitnahen Veranlagungen für die Jahre 2003 bis 2005 (2003 sogar im Zuge eines Berufungsverfahrens mit abschließender Berufungsvorentscheidung) das Vertreterpauschale gewährt worden war! – nicht zugemutet werden.

Das Vertreterpauschale im Zusammenhang mit seiner in den Jahren 2003 bis 2005 für die Fa. A ausgeübten Tätigkeit war sohin aus den angeführten Erwägungen anzuerkennen.

2) Zur Tätigkeit bei der Fa. Tc (12/2005 – 2008):

Laut **Bestätigung** der Fa. Tc war der Bw dort als Projektleiter für Kundenprojekte und als Consultant für IT Systeme zuständig. Diese Tätigkeit werde überwiegend im Außendienst in den Werken der Firma und bei deren Kunden im In- und Ausland durchgeführt. Sie umfasse die Beratung und Betreuung für IT-Lösungen für die Kunden in allen Phasen der EDV-Projekte von der Analyse, der Projektierung und Implementierung bis zur Abnahme und Übergabe an die Supportorganisation des Kunden und im Haus.

Diese Ausführungen bestätigten zwar die Außendiensttätigkeit des Bw's, sagten aber nichts darüber aus, ob bzw. inwieweit der bestätigten Beratungs- und Betreuungstätigkeit (auch) eine Vertretertätigkeit mit den dieser eigenen typischen Vermittlungs- und Verkaufsfunktionen innewohnte. Ebenso war aus der allgemeinen Berufsbezeichnung "Projektleiter" nichts zu gewinnen.

Allein diese Bestätigung konnte sohin keinen ausreichenden Nachweis dafür bilden, dass der Bw tatsächlich eine Tätigkeit ausübte, die ihn dazu berechtigt hätte, das sog. "Vertreterpauschale" als Werbungskosten geltend zu machen.

Eine genauere **Prüfung bzw. Beschreibung der konkreten Tätigkeit** des Bw's war daher auch in diesem Fall unumgänglich.

Im Rahmen eines weiteren Ermittlungsverfahrens beschrieb der Bw seine Tätigkeit bei der Fa. Tc dezidiert folgendermaßen:

Bei der Anbahnung von neuen, internationalen Kundenprojekten bzw. der Übernahme von Mitbewerbern sei es von Anbeginn unerlässlich gewesen, auch die IT Lösung miteinzubeziehen.

In den Verkaufsverhandlungen vor der Vertragsunterzeichnung seien schon in entsprechenden Teams die zukünftigen EDV-Lösungen herausgearbeitet worden, die dann auch integrierender Bestandteil des entsprechenden Vertrages geworden seien. Eine saubere EDV-Lösung habe die Verkaufsverhandlungen enorm erleichtert.

Es sei seine Aufgabe gewesen, entsprechende Beratungsteams mit dem notwendigen Know-How zusammenzustellen, was auch sämtliche kaufmännische Verantwortung des IT-Teilbereiches umfasst habe.

Diese Presales-/Sales-Tätigkeiten bei Tc hätten ca. 70-75% seiner Gesamttätigkeit umfasst. Er habe jeweils für den Teilbereich IT- & IT Systeme an Kunden- und Verkaufsverhandlungen teilgenommen.

In 15 Standorten weltweit seien circa 5-10 Kundenprojekte pro Jahr neu hinzugewonnen worden, bei den jeweils größeren Projekten sei der IT Teilbereich ausschlaggebend für den Verkaufserfolg gewesen – das heiße circa 10-20 Projekte pro Jahr.

Prämien in Form von Boni seien aufgrund von bestimmten individuell definierten KOI's (Kundenorientierungsindices) ausbezahlt worden; die hätten neben Tcweiten Umsatz- und Profitabilitätszahlen auch eine Sales-Komponente enthalten.

Die verbleibende **Beratungstätigkeit (ca. 25%)** habe die **interne Beratung** der vorwiegend europäischen Standorte betroffen.

Laut vom Bw vorgelegtem Dienstvertrag zwischen ihm und Tc vom 26. September 2005 war er dort als "Best Practices Finance coordinator" beschäftigt.

Der dargelegten genaueren Beschreibung seiner Tätigkeit für Tc durch den Bw kann aus folgenden Gründen **kein typisches Bild der Vertreter Tätigkeit** entnommen werden:

Wie bereits oben unter den allgemeinen Ausführungen definiert, sind nach übereinstimmender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis "Vertreter" Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht dazu.

Vorrangiges Ziel einer Vertreter Tätigkeit ist die Akquisition (Erlangung und Abschluss von Aufträgen); hiervon sind nur jene Vermittlungs- und Verkaufsfunktionen umfasst, die Merkmale des Vertreterberufes sind (VwGH 9.11.1983, 82/13/0146).

Eine Tätigkeit, die in erster Linie eine Beratung und Hilfestellung darstellt, kann nicht als Vertreter Tätigkeit angesehen werden. Außerdem wies der Bw darauf hin, dass eine seiner Hauptaufgaben gewesen sei, Beratungsteams für den IT-Bereich zusammenzustellen, was

aber wiederum einer innerorganisatorischen Aufgabe gleichkommt, die – wie oben dargelegt – nicht zum Kernbereich der typischen Vertreter Tätigkeit gehört.

Die Vertreter Tätigkeit muss **ausschließlich** ausgeübt werden; nur eine andere Tätigkeit in völlig untergeordnetem Ausmaß ist nicht schädlich (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044). Ein Ausmaß von 15 – 20 % der gesamten Arbeitszeit kann nicht mehr als völlig untergeordnet angesehen werden, auch wenn der Steuerpflichtige dabei wieder überwiegend im Außendienst tätig ist.

Im gegenständlichen Fall steht aufgrund der eigenen Angaben des Bw's fest, dass er **cirka ¼ seiner Gesamttätigkeit** für Beratungstätigkeit in Form der internen Beratung der vorwiegend europäischen Standorte aufgewendet hat, Presales- bzw. Sales-Tätigkeiten hätten nur 70-75% seiner Gesamttätigkeit umfasst.

Bei diesem Ausmaß an anderer Tätigkeit, die der Bw ausübte, kann aber nicht mehr von einer ausschließlichen Vertreter Tätigkeit ausgegangen werden, die zur Geltendmachung des Vertreterpauschales berechtigt hätte.

Dass das Berufsfeld des Bw's laut Vereinbarung mit dem Arbeitgeber nicht nur in der Akquisition von Aufträgen nach dem Bild eines typischen Vertreters gelegen ist, ergibt sich auch aus der Berufsbezeichnung eines "Best Practices Finance coordinator" sowie aus der Titulierung eines "Projektleiters" in der vom Arbeitgeber ausgestellten Bestätigung.

Es mag sein, dass in der Beratung und Betreuung der Kunden in "allen Phasen der EDV-Projekte" auch die Akquisition enthalten war, aber aus dem Zusammenhalt der Bestätigung des Arbeitgebers sowie der eigenen Beschreibung des Bw's war dessen Tätigkeit für die Tc bereits in den Jahren vor 2009 nicht allein vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt bzw. war seine Tätigkeit nicht fast zur Gänze auf die Kundenakquisition gerichtet, sondern umfasste auch in nicht unwesentlichem Ausmaß die Beratung.

Aus diesen Gründen erschien es nicht gerechtfertigt, Werbungskosten in Form des sog. "Vertreterpauschales" im Zusammenhang mit der Tätigkeit für die Tc anzuerkennen.

C) Einkommensteuer 2006/Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO

Gemäß **§ 293b BAO** kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Um von einer offensichtlichen Unrichtigkeit sprechen zu können, muss die Unrichtigkeit für die Abgabenbehörde ohne weiteres Ermittlungsverfahren, also ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und **ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar** sein

(siehe Ritz, BAO-Kommentar, 4. Aufl., Wien 2011, Tz 5 zu § 293b und die dort zit. Jud. und Lit.). Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung – mögen sie auch berechtigt sein – stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049, unter Verweis auf VwGH 16.5.2002, 98/15/0098).

Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Entweder der Sachverhalt ist also als solcher offenbar widersprüchlich, kann also mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmen, wird aber von der Abgabenbehörde dennoch ihrem Bescheid zugrunde gelegt, weil sie die offensichtliche Unrichtigkeit mangels entsprechender Prüfung nicht erkennt, oder der Sachverhalt ist durchaus denkbar, führt aber als Folge einer offenbar unrichtigen Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zu einem unrichtigen Ergebnis (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277).

Im gegenständlichen Fall hatte der Bw – wie auch in den Jahren zuvor – im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 das Vertreterpauschale geltend gemacht.

Aktenkundig war eine Bestätigung jener Arbeitgeberin, bei der er seit 1. Dezember 2005 tätig war, die sich auf die Geltendmachung des Vertreterpauschales für den Monat Dezember 2005 bezog und die der Bw im Vorjahr im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Vertreterpauschales vorgelegt hatte.

Aus dieser **„Bestätigung Außendienst – für das Monat Dezember 2005“** war hervorgegangen, *dass der Bw als Projektleiter für Kundenprojekte und Consultant IT Systeme für die Beratung und Betreuung für IT-Lösungen für die Kunden in allen Phasen der EDV-Projekte zuständig sei.*

Im Vorjahr hatte das Finanzamt unter Hinweis darauf, dass aus dieser Bestätigung keine ausschließliche Vertretertätigkeit abgeleitet werden könne, die Nichtberücksichtigung des aliquoten Vertreterpauschales für den Monat Dezember 2005 (182,50 €) mittels Berufungsvorentscheidung bestätigt und war diese auch in Rechtskraft erwachsen.

Nun ist der Abgabenbehörde erster Instanz grundsätzlich darin zuzustimmen, dass aufgrund dieser vorliegenden Bestätigung auch im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Vertreterpauschales für das Jahr 2006 erhebliche Zweifel am Vorliegen einer Vertretertätigkeit im Sinne der Verordnung aufkommen mussten.

Aufgrund des Selbstverständnisses der Wortfolge „offensichtliche Unrichtigkeit“ und der oben dargelegten Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes reichen aber derartige, wenn auch begründete Zweifel nicht, um von einer offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO ausgehen zu können. Die Behörde muss nicht bloß – noch keine offensichtliche Unrichtigkeit begründende (vgl. hiezu VwGH 22.4.1998, 93/13/0277) – Zweifel hegen, sondern von der Unrichtigkeit der Abgabenerklärung ausgehen können (VwGH 1.7.2003, 97/13/0230).

Einerseits kann nämlich aus einer für einen bestimmten Monat des Vorjahres vorgelegten Bestätigung nicht mit der nötigen Gewissheit, also zwingend darauf geschlossen werden, dass dieselben Sachverhaltsumstände auch im folgenden Jahr vorliegen (siehe hiezu auch UFS 2.3.2006, RV/0743-L/05); andererseits hätte es nach Ansicht des Senates für die Annahme der nötigen Gewissheit der unrichtigen Annahme einer Vertretertätigkeit zunächst unbedingt noch weiterer Sachverhaltsermittlungen bedurft, zumal laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044) andere Tätigkeiten in bloß untergeordnetem Ausmaß für die Vertretertätigkeit nicht schädlich sind und auch die Kundenbetreuung als Nebenprodukt durchaus als Teil der Vertretertätigkeit angesehen werden muss.

Allein der Umstand, dass die ausschließliche Vertretertätigkeit aus der für das Vorjahr vorgelegten Bestätigung nicht eindeutig hervorging, vermochte nach ho. Ansicht nicht mit Gewissheit einen derartigen Widerspruch der Abgabenerklärung mit dem Akteninhalt zu dokumentieren, der nötig gewesen wäre, um von einer offensichtlich gegen die Denkgesetze und das menschliche Erfahrungsgut sprechenden Annahme sprechen zu können, die eine Berichtigung gemäß § 293b BAO gerechtfertigt hätte.

Auch der Umstand, dass der Bw die Nichtberücksichtigung des Vertreterpauschales für den Monat Dezember 2005 im Rahmen der Berufungsvorentscheidung akzeptiert hatte, kann an dieser Ansicht nichts ändern, zumal im Hinblick auf die geringe steuerliche Auswirkung im Jahr 2005 (Kürzung bloß um aliquoten Monatsbetrag von 182,50 €) das Absehen von einer weiteren Rechtsverfolgung durchaus nachvollziehbar erscheint.

Die Bestimmung des § 293b BAO vermochte sohin keinen geeigneten Verfahrenstitel für die Erlassung eines neuerlichen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 darzustellen.

D) Berufungserledigung/Einkommensteuer 2003 bis 2008 aufgrund der unter den Punkten A) – C) angestellten Erwägungen:

1) Einkommensteuer 2003 – 2005:

Aufgrund der Ausführungen unter den Punkten A) und B,1) war den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2004 wegen Annahme einer so gut wie ausschließlichen Vertretertätigkeit in vollem Umfange stattzugeben; für 2005 war das Vertreterpauschale entsprechend für die Monate 1-11/2005 (Tätigkeit bei der Fa. A) zu gewähren und dem Berufungsbegehren insofern teilweise stattzugeben.

2) Einkommensteuer 2006:

Aufgrund der Ausführungen unter Punkt C) war dem Berufungsbegehren betreffend Einkommensteuer 2006 aus verfahrensrechtlichen Überlegungen stattzugeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufzuheben, weil er auf keiner geeigneten Verfahrensgrundlage erlassen worden war.

3) Einkommensteuer 2007 und 2008:

Aufgrund der Ausführungen unter den Punkten A) und B,2) waren die Berufungen insofern abzuweisen, als das das **Vertreterpauschale** mangels Vorliegens einer so gut wie ausschließlichen Vertretertätigkeit **nicht gewährt** werden konnte.

Allerdings wies der Bw im Berufungsverfahren die Entrichtung der **Betriebsratsumlage** durch Vorlage von Gehaltsabrechnungen nach.

Bei der Betriebsratsumlage handelt es sich gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 um Werbungskosten, die gemäß § 16 Abs. 3 leg. cit. auf das Werbungskostenpauschale anzurechnen sind.

Diese Aufwendungen waren daher bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einkunfts mindernd zu berücksichtigen (2007: 298,44 €; 2008: 318,64 €).

Insgesamt waren die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 daher diesbezüglich geringfügig abzuändern.

II) Einkommensteuer 2009 (Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO):

Im Rahmen des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2009 wurde die **Betriebsratsumlage** im Ausmaß von 353,59 € nicht als Werbungskosten berücksichtigt, dies mangels (offensichtlich versehentlich vergessener) Eintragung in der elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung.

Cirka ein halbes Jahr später – also nach Ablauf der Berufungsfrist – beantragte der Bw die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 und Berücksichtigung dieser Betriebsratsumlage im Rahmen eines für das Jahr 2009 neuerlich zu ergehenden Einkommensteuerbescheides.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** in der seit 1. Jänner 2003 geltenden Fassung ***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.***

Die zitierte Bestimmung gestattet demnach Aufhebungen wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes, was dann gegeben ist, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Sie muss auch nicht offensichtlich sein.

Die Aufhebung setzt allerdings **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 4. Aufl., Wien 2011, Tz 13 zu § 299).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Falle eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens der Wiederaufnahmewerber **behauptungs- und beweispflichtig** für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes (vgl. die bei Ritz, a.a.O., Tz 32 zu § 303 zitierte Judikatur). Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lässt sich diese Rechtsprechung auch auf Fälle von seit 1. Jänner 2003 möglichen Anträgen auf Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO wie den gegenständlichen übertragen. Es liegt daher am Antragsteller, das Vorliegen der zu einer Aufhebung berechtigenden Gewissheit der Rechtswidrigkeit darzutun.

Für die Aufhebung ist grundsätzlich die **Sach- und Rechtslage** im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend (Ritz, a.a.O., Tz 14 zu § 299).

Bei der Bestimmung des § 299 BAO handelt es sich um eine **Ermessensbestimmung** (arg. "kann"). Das Ermessen ist unabhängig davon,

- ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen oder
- ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt, auszuüben (Ritz, a.a.O., Tz 52 zu § 299 und die dort zit. Jud. u. Lit.).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, müssen sich gemäß **§ 20 BAO** in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (siehe zB UFS 14.12.2004, RV/1605-W/04).

Nach ständiger Rechtsprechung ist unter **Billigkeit** (zB VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; 17.5.2004, 2003/17/0132) "die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der

Partei", unter **Zweckmäßigkeit** das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" zu verstehen (siehe hierzu auch UFS 8.8.2006, RV/0483-L/05).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen führen obige Ausführungen zu folgendem Ergebnis:

Vom Bw wurden die Aufwendungen für die Betriebsratsumlage in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 ursprünglich nicht als Werbungskosten geltend gemacht. Dies geschah erst im Rahmen seines Antrages auf Bescheidaufhebung circa ein halbes Jahr nach Bescheiderlassung, wobei er in diesem den Betrag der Betriebsratsumlage angab und entsprechende Beweise anbot.

Unstrittig ist, dass der Antrag auf Bescheidaufhebung grundsätzlich fristgerecht (innerhalb eines Jahres ab Bescheiderlassung) eingebracht wurde.

Dem Bw ist auch darin zuzustimmen, dass es sich bei der **Betriebsratsumlage** gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988** jedenfalls um Werbungskosten handelt, die allerdings gemäß § 16 Abs. 3 leg. cit. nur unter Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale (132,00 €) abzugsfähig ist.

Da – wie oben ausgeführt – bei einer Aufhebung gemäß § 299 BAO auf die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der (möglichen) Aufhebung abzustellen ist, ist demzufolge von einer **Gewissheit der Unrichtigkeit des Bescheidspruches** infolge Nichtberücksichtigung von Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszugehen. Den diesbezüglichen Einwänden des Bw's in seinem Berufungsschreiben konnte insofern beigetreten werden.

Allerdings stellte sich im gegenständlichen Fall die Frage, inwiefern eine Bescheidaufhebung innerhalb der gesetzlichen Grenzen für die **Ermessensübung** durchgeführt werden konnte:

In diesem Zusammenhang waren alle in Betracht kommenden Umstände unter Bedachtnahme auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit abzuwägen.

Grundsätzlich kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang zu. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Aufhebung letztendlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt. Der **Zweck der Norm** würde somit grundsätzlich für eine Bescheidaufhebung sprechen, um den Zustand der Rechtsrichtigkeit herzustellen.

Unter dem Aspekt der **Billigkeit** sind Umstände wie Treu und Glauben, das steuerliche Verhalten und die wirtschaftlichen Verhältnisse des Pflichtigen zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die gegenständliche Unrichtigkeit des Bescheides nicht auf ein Verschulden der Abgabenbehörde zurückzuführen ist, sondern auf ein – wenn auch leichtes – Verschulden des Pflichtigen, indem er die Betriebsratsumlage ursprünglich (versehentlich) nicht geltend gemacht hat. Das steuerliche Verhalten ist nicht zu beanstanden, die wirtschaftlichen Verhältnisse sind sehr gut.

Unter dem Aspekt der **Zweckmäßigkeit** im Sinne des § 20 BAO ist das aus Art. 126b B-VG ableitbare Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten.

Unter diesem Gesichtspunkt ist vor allem auf die Höhe der steuerlichen Auswirkungen, das heißt die Frage der Geringfügigkeit abzustellen.

Im gegenständlichen Fall wären laut Bw 353,59 € an Werbungskosten zu berücksichtigen gewesen; im Bescheid aber war lediglich das Werbungskostenpauschale in Höhe von 132,00 € in Ansatz gebracht worden. Im Falle einer Bescheidaufhebung hätte sich die steuerliche Bemessungsgrundlage (Einkommen in Höhe von 81.282,01 €) um die Differenz zwischen beantragten und berücksichtigten Werbungskosten, das sind 221,59 € vermindert, was einer prozentuellen Verringerung von 0,27 % entsprochen hätte.

Bezogen auf die ursprüngliche Einkommensteuerbelastung laut Erstbescheid in Höhe von 31.540,74 € hätte diese Verminderung zu einer Verringerung der Einkommensteuer um 0,35 % (110,80 €) geführt.

Eine Bescheidabänderung bei einem derart geringfügigen Prozentsatz der steuerlichen Auswirkung würde aber nicht mehr vom Grundsatz der Verfahrensökonomie getragen.

Berücksichtigt man zusätzlich den Umstand, dass die Unrichtigkeit des Bescheides ursprünglich vom Pflichtigen selbst hervorgerufen wurde und insofern die Schutzwürdigkeit seiner Interessen nicht in diesem Ausmaß gegeben war, so rechtfertigt dies insgesamt keine positive Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO mehr.

Eine Bescheidaufhebung hatte aus diesem Grunde zu unterbleiben.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter (E 2003, 2004, 2005, 2007, 2008)

Linz, am 22. August 2012