



## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw,Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Dr. Y, betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

Das Finanzamt ist für jene Gebiete (Süddeutschland, Westösterreich und Ostschweiz), für die der Bw laut Bestätigung der Firma X vom 15. Mai 2003 im Jahr 2002 als Verkäufer eingesetzt gewesen sein soll, von einem "einheitlichen Zielgebiet" ausgegangen und hat im Einkommensteuerbescheid 2002 vom 28. Jänner 2004 lediglich Reisekosten in Höhe von 176,50 € (für fünf Tage à 35,3 €), in der Berufungsvorentscheidung im Schätzungswege 529,50 € (15 Reisetage à 35,3 €) "im Zusammenhang mit gelegentlich anfallenden Reisen außerhalb des Einsatzgebietes" als Werbungskosten anerkannt.

Da der Bw. im Vorlageantrag weiter davon ausgegangen war, dass kein einheitliches Einsatzgebiet vorliege, und die Anerkennung der Tagesgelder in der ursprünglich beantragten Höhe gefordert hat, hat der Unabhängige Finanzsenat am 28. November 2005 an den Bw einen diesbezüglichen Fragenvorhalt erlassen.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2005 hat der Bw seinen bisherigen Berufungsantrag dahingehend abgeändert, dass er nunmehr die Zuerkennung des Werbungskostenpauschales

für Vertreter und die Kosten für "spezielle Schulungen", die bereits vom Finanzamt anerkannt worden seien, als Werbungskosten berücksichtigt haben möchte.

In Anlehnung an das Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2005, 2003/15/0044 und die Bestätigung der Fa. X (im Weiteren kurz X genannt) vom 15. Mai 2003, wonach der Bw als Verkäufer für Süddeutschland, Westösterreich und die Ostschweiz eingesetzt worden sei, teilte der Unabhängige Finanzsenat dem Vertreter des Finanzamtes mit E-Mail vom 22.12.2005 mit, dass der UFS grundsätzlich keine Bedenken gegen die Berücksichtigung des Vertreterpauschales im Sinne des § 1 Z 9 der VO des BMF zu § 17 Abs. 6 EStG 1988, BGBl. II Nr. 382/2001, habe, und wurde das Finanzamt gebeten, sollte es die Auffassung teilen, die Berufung mit zweiter Berufungsvorentscheidung zu erledigen. Mit E-Mail vom 23.12. 2005 teilte der Vertreter des Finanzamtes mit, das Finanzamt könne der Gewährung des Vertreterpauschales nicht zustimmen. Als Gründe wurden u.a. die konstante Weigerung des Bw in der Vergangenheit, seine Reisetätigkeit konkret nachzuweisen, für das Streitjahr voneinander abweichende "Listen über die bereisten Ziele", der Umstand, dass der Bw Leiter der Geschäftsstelle der Fa. X in Z sei, an der ca. 40 Mitarbeiter, davon ca. 10 im Innendienst beschäftigt seien, genannt. Der Vertreter des Finanzamtes hat zudem auf die Verhältnisse im Jahr 2003 verwiesen, woraus sich zeige, dass darin 130 Reisetage, also schon bedeutend weniger vermerkt seien. Er meine sich daran zu erinnern, dass aus dem Streitjahr zu erkennen sei, dass der Bw regelmäßig nach X. zu Kadersitzungen fahren müsse. Diese Fahrten seien nicht Ausfluss einer Vertretertätigkeit. Wenn man die Schulungs- und Messetage sowie die Fahrten zu den Kadersitzungen nach X. außer Betracht lasse, so ergebe sich keine überwiegende Vertretertätigkeit mehr. Dass der Bw. für X Österreich oder X Schweiz tätig sei, sei für ihn nicht nachvollziehbar, wenn er sich die Unternehmerstrukturen im Internet ansehe. Man könne doch nicht ernsthaft glauben, dass X Deutschland einen Mitarbeiter für X Schweiz und Österreich abstelle. Abgesehen davon sei die Bereisung dieses Bereiches wie oben dargestellt nicht gerade intensiv. Es sei überhaupt unglaublich, dass in der heutigen Zeit sich einer einer Geschäftsanbahnung durch einen Vertreter bediene. Und so nebenbei solle dieser "Vertreter" noch die Geschäftsstelle in Z mit 40 Bediensteten leiten.

Mit diesen und den weiteren Ausführungen, wonach die Fa X die Geschäftsabschlüsse des Bw und die dafür bezahlte Provision bzw. inwieweit die Kosten des Bw an X Österreich und Schweiz weiterverrechnet worden seien, bekannt geben möge, seines Erachtens der Bw für seine Leitungsfunktion ein Fixgehalt erhalte, hat das Finanzamt klar zu erkennen gegeben, dass der Sachverhalt nach Auffassung des Finanzamtes in wesentlichen Punkten ungeklärt ist und hätte das Finanzamt dies dann zum Anlass nehmen müssen, die erforderlichen ergänzenden Ermittlungen durchzuführen. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass das Finanzamt selbst im Erstbescheid von Fahrten des Bw "in ein einheitliches Zielgebiet"

ausgegangen ist und damit grundsätzlich die Reisen des Bw nicht aberkannt hat. Auch in der Berufungsvorentscheidung wurden "Spesen im Zusammenhang mit gelegentlich anfallenden Reisen außerhalb seines Einsatzgebietes" im Betrag von € 529,5 € als Werbungskosten berücksichtigt, was im Umkehrschluss bedeutet, dass die übrigen Reisen als innerhalb des Einsatzgebietes gelegen, beurteilt wurden. Dies kann wohl nur bedeuten, dass das Finanzamt die Reisetätigkeit des Bw dem Grunde nach bejaht hat, allerdings aufgrund von Reisen in ein einheitliches Zielgebiet nur solche Kosten für Reisen außerhalb dieses Gebietes berücksichtigt hat.

Wenn das Finanzamt aber nunmehr davon ausgeht, dass dem Bw kein Vertreterpauschale zusteht, so genügt es keineswegs, diesen Umstand auf Vermutungen und Annahmen zu stützen (er (der Vertreter des Finanzamtes) gehe davon aus, dass der Bw weder die Reisetageaufstellungen 2003 noch der Vorjahre anhand von Geschäftsabschlüssen belegen könne und der Umstand, dass ein Fahrtenbuch ja nicht geführt werde, deute nicht darauf hin, dass die "andere Tätigkeit" (gemeint die Leitung der Geschäftsstelle Z ) derart "völlig untergeordnet" sei) bzw. ohne entsprechenden Beweis davon auszugehen, es handle sich um unbewiesene Behauptungen und Gefälligkeitsbestätigungen. Hätte das Finanzamt Zweifel am Inhalt der Bestätigung der Firma X betreffend Vertretertätigkeit gehabt, wäre man wohl nicht zum Schluss gekommen, dass es sich bei den Reisen laut Reisekostenaufstellungen für das Streitjahr 2002 um solche in ein einheitliches Zielgebiet gehandelt habe bzw. wäre es bereits vor Erlassung des Erstbescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung Aufgabe des Finanzamtes gewesen, diese Angaben entsprechend zu überprüfen. Soweit das Finanzamt die Verhältnisse des Jahres 2003 heranzieht, ist zu sagen, dass der Unabhängige Finanzsenat nur das Streitjahr 2002 zu beurteilen hat.

Was den Hinweis des Vertreters anlangt, das zitierte VwGH-Erkenntnis vom 24.2.2005 sei seines Erachtens nicht anwendbar, weil darin von einer völlig untergeordneten anderen (als Geschäftsführer) Tätigkeit gesprochen werde, im vorliegenden Fall der Bw Leiter der Geschäftsstelle Lindau mit 40 Bediensteten sei, so ist darauf zu verweisen, dass die derzeitige Aktenlage **keinerlei Aufschluss darüber gibt, welche Tätigkeiten mit dieser Leitungsfunktion verbunden sind und welcher Zeitaufwand für den Bw damit verbunden ist.** Es ist auch durchaus möglich, dass damit verbundene Tätigkeiten anderen Personen übertragen werden. Es wäre daher seitens des Finanzamtes nach ergänzenden Erhebungen im weiteren Verfahren Feststellungen darüber zu treffen, **welche Tätigkeiten im Einzelnen der Bw im Rahmen seiner Leitungsfunktion, die nicht an andere Personen übertragen werden können bzw. auch tatsächlich werden, zu erbringen hat und welchen Umfang diese im Rahmen der Gesamttätigkeit einnehmen.** Nur begründete Feststellungen zu diesen Fragen können zu dem zum jetzigen Zeitpunkt vom

Finanzamt nur vermuteten Ergebnis führen, dass die Leitungsfunktion nicht als "völlig untergeordnete Tätigkeit" angesehen werden kann. Eine völlig untergeordnete Tätigkeit führt laut VwGH jedenfalls nicht dazu, dass Werbungskosten (aus der Vertretertätigkeit) in geringerem Ausmaß anfallen als ohne sie.

Es wird in diesem Zusammenhang auch auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 24.2.2005, 2003/15/0044, verwiesen, wonach dann, wenn ein Dienstnehmer im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichtet, er dennoch als Vertreter tätig ist, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht. Es wäre daher im Sinne der weiteren Ausführungen des VwGH seitens des Finanzamtes auch zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall der Außendienst des Bw vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt ist. Wie aus § 1 Z 9 der genannten VO hervorgeht gehört zur Vertretertätigkeit 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. Soweit daher in den Reisekostenaufstellungen für 2002 "Innendienst" vermerkt ist, wäre daher zu prüfen, ob an diesen Tagen die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit erbracht wurde oder ob diese "Innendiensttage" der Durchführung von Arbeiten in seiner Funktion als Leiter der Geschäftsstelle Z gedient hat. Soweit der Bw an Schulungen teilgenommen hat (z. B. Verkaufsschulung XY. 6. bis 8. März 2002, 6. bis 8. Mai 2002 EDV-Seminar YZ.) kann nicht von vornherein unterstellt werden, dass diese der Leitungsfunktion des Bw zuzurechnen seien. Vielmehr deutet jedenfalls der Begriff "Verkaufsschulung" darauf hin, dass diese mit einer Verkaufstätigkeit im Zusammenhang gestanden ist. Im Übrigen kann auch bei Reisetagen, die außerhalb des von der Firma X angegebenen Einsatzgebietes liegen nicht ohne weitere Prüfung unterstellt werden, dass diese mit der Leitungsfunktion zusammenhängen.

Es ist dem Finanzamt allerdings darin zuzustimmen, dass der Bw bis dato keinen Nachweis erbracht hat, dass die in den Reisekostenaufstellungen für 2002 (der Einkommensteuererklärung 2002 angeschlossene und mit Schreiben vom 12. März 2004 vorgelegte und ergänzte Aufstellung) angeführten Reisen im Rahmen der behaupteten Vertretertätigkeit tatsächlich durchgeführt wurden. Da aber dieser Umstand das Finanzamt ursprünglich nicht daran gehindert hat, davon auszugehen, dass es sich bei diesen Reisen um solche in ein "einheitliches Zielgebiet" gehandelt hat und nur deshalb keine Tagesgelder für diese Reisen anerkannt hat, konnte der UFS nach der Aktenlage davon ausgehen, dass die Vertretertätigkeit des Bw auch vom Finanzamt dem Grunde nach nicht in Abrede gestellt wird. Dies bestätigt auch der auf dem Schreiben der Fa X angebrachte Vermerk des Finanzamtes:

"einheitliches Zielgebiet", 5 Tage à 35,3 = 176,50 €, wobei das Finanzamt nunmehr offensichtlich von einer "Gefälligkeitsbestätigung" der Fa. X ausgeht, ohne aber diese Unterstellung zu begründen. In Anbetracht der Ausführungen in der Begründung zum Erstbescheid und zur Berufungsvorentscheidung ist es im Übrigen nicht nachvollziehbar, weshalb der Vertreter des Finanzamtes es nunmehr für unglaublich hält, dass "in der heutigen Zeit" sich einer einer Geschäftsanbahnung durch einen Vertreter bedient. Jedenfalls ist der Vertreter des Finanzamtes eine entsprechende Begründung für diese Auffassung schuldig geblieben. Im Übrigen ist es nicht nachvollziehbar, weshalb der Vertreter des Finanzamtes, wenn er doch den Aufzeichnungen in der Reisekostenaufstellung 2002 keinen Glauben schenkt, sich für die Beurteilung der Frage, ob eine "überwiegende Vertretertätigkeit" vorliegt, auf die Angaben in der Reisekostenaufstellung beruft und hier zum Schluss kommt, dass, wenn man die Schulungs- und Messtage sowie die Fahrten zu den Kadersitzungen nach X. außer Betracht lasse, sich keine überwiegende Vertretertätigkeit mehr ergebe. Inwiefern die Weiterverrechnung von Kosten des Bw an X Österreich und X Schweiz für die Beurteilung der Frage, ob der Bw eine Vertretertätigkeit bzw. in welchem Umfang er diese ausgeübt hat, von Bedeutung sein soll, kann der Unabhängige Finanzsenat nicht nachvollziehen.

Da das Finanzamt – wie die vorstehenden Ausführungen zeigen – offensichtlich angesichts des geänderten Berufungsantrages seine eigenen Sachverhaltsfeststellungen (laut Erstbescheid bzw. Berufungsvorentscheidung) nunmehr in Frage stellt und umfangreichen Ermittlungsbedarf zur weiteren Sachverhaltsklärung sieht, um die Frage beurteilen zu können, ob dem Bw das Vertreterpauschale im Sinne der genannten Verordnung zusteht bzw. andererseits seinen Rechtsstandpunkt, das Vertreterpauschale könne nicht gewährt werden, maßgeblich auf unbewiesene Vermutungen und Annahmen stützt, liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zweifelsohne vor, zumal bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden hätte können. An dieser Stelle sei noch bemerkt, dass es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates ist, Ermittlungs"aufträgen" des Finanzamtes zu vom Finanzamt vermuteten Sachverhalten nachzukommen. Wenn das Finanzamt eine Rechtsansicht vertritt bzw. Zweifel an einem behaupteten Sachverhalt hat, ist es seine Aufgabe als Partei des Verfahrens, den dieser zugrunde liegenden Sachverhalt durch entsprechende (erforderlichenfalls auch durch weitergehende Erhebungen gewonnene) Ermittlungs- und Beweisergebnisse zu untermauern.

Die Aufhebung und Zurückverweisung erfolgt im Hinblick auf die auch vom VwGH vertretene Auffassung, dass es nicht Sinn des Gesetzes ist, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 5).

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung des Vertreterpauschales im Sinne des § 5 der genannten Verordnung keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit berücksichtigt werden können.

Abschließend wird noch auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.9.2005, 2001/13/0227, hingewiesen, wonach eine eingehende Prüfung von Reiseaufwendungen es erfordert, nach Durchführung eines gesetzmäßigen Ermittlungsverfahrens unter Wahrung der Mitwirkungsrechte (und Inanspruchnahme der Mitwirkungspflichten) des Abgabepflichtigen zunächst die von ihm in den Streitjahren (hier 2002) beruflich geleisteten Reisebewegungen und dann die daraus entstandenen Aufwendungen festzustellen. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis auch deutlich zum Ausdruck gebracht, dass soweit die Behörde trotz vorgelegter Nachweise (im Beschwerdefall: Reisekostenabrechnungen) davon ausgeht, Reisebewegungen seien nicht vollzogen worden, dies für jeden einzelnen Fall festzustellen und zu begründen ist. Das Unterbleiben einer früheren Vorlage kann laut VwGH nicht ohne Weiteres einer "Erstaussage" mit höherem Wahrheitsgehalt gleichgehalten werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Jänner 2006