

GZ. RV/0305-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Krems an der Donau betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 vom 15. November 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

Entscheidungsgründe

In den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden des Bw. für die Jahre 1997 bis 2001, die zwischen dem 18. November 1998 und dem 2. Juli 2002 datiert waren, berücksichtigte das Finanzamt jeweils das fünfprozentige Vertreterpauschale gemäß VO BGBI 1993/32 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Infolge einer mit 29. Oktober 2002 datierten Kontrollmitteilung, die anlässlich einer Lohnsteuerprüfung bei der Arbeitgeberin des Bw. – der X GmbH, deren Geschäftsführer der Bw. ist – ausgestellt wurde, nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1997 bis 2001 wieder auf, weil der Bw. die Vertretertätigkeit nicht ausschließlich ausübe und des-

halb das Vertreterpauschale nicht zustehe (ANV-Akt BI 4ff/1997). Das Finanzamt erließ neue, mit 15. November 2002 datierte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001, in denen jeweils der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag von 1.800 öS berücksichtigt wurde.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2002 wurde Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 vom 15. November 2002 erhoben mit der Begründung, der Bw. sei bei der X GmbH als Geschäftsführer im Außendienst beschäftigt. Seine Tätigkeit beinhaltet die Anbahnung von Aufträgen, die Entgegennahme von Bestellungen, der Abschluss von Verträgen und die Betreuung von Kunden. Diese Tätigkeiten würden bei der X GmbH ausschließlich vom Bw. ausgeführt und nähmen mehr als zwei Drittel seiner Arbeitszeit in Anspruch.

Das Finanzamt erließ abweisende, mit 6. Dezember 2002 datierte Berufungsentscheidungen hinsichtlich Einkommensteuer 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 mit der Begründung (ANV-Akt BI 10/1997), dass das Vertreterpauschale nur bei ausschließlicher Vertretertätigkeit gewährt werden könne. Zur Vertretertätigkeit gehöre sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Würden hingegen auch andere Tätigkeiten ausgeübt, wie es die Aufgaben eines Geschäftsführers mit sich brächten, so liege keine ausschließliche Vertretertätigkeit vor.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2002 wurden die Berufungsvorentscheidungen angefochten und somit ein Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) gestellt. Die Nichtanerkennung des Vertreterpauschales in den berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden wurde bekämpft und die Nachreichung einer Begründung angekündigt (ANV-Akt BI 11/2001).

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2003 wurde die angekündigte Begründung nachgereicht (ANV-Akt BI 12ff/2001) und auch Tz 406 der Lohnsteuerrichtlinien zur Argumentation herangezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Sachverhalt kann folgendermaßen aus der Darstellung in der Eingabe vom 27. Jänner 2003 übernommen werden: Der Bw. ist mit 25% an der X GmbH beteiligt und ihr Geschäftsführer (handelsrechtlicher Alleingeschäftsführer und auch gewerberechtlicher Geschäftsführer; vgl Firmenbuchabfrage vom 17. März 2003). Die Tätigkeit des Bw. besteht hauptsächlich aus Kundenbesuchen, bei denen er versucht, Neukunden anzuwerben, bei bestehenden Kunden

Preise verhandelt und teilweise abzuholende Problemstoffe gleich mit dem Lieferwagen mitnimmt. Größere Entsorgungen werden von einem Arbeiter separat vorgenommen. Buchhaltung, Bilanzierung und Verwaltungstätigkeiten wie die Fakturierung führt der Bw. nicht selbst durch.

Jedoch muss – mangels entgegenstehender Anhaltspunkte – sachverhaltsmäßig auch davon ausgegangen werden, dass dem Bw. trotz Delegierung bzw. Auslagerung der ausführenden Verwaltungstätigkeiten die geschäftliche Leitung (im Innenverhältnis) verblieben ist. Im Außenverhältnis wäre die Abgabe der Vertretungsmacht vom Geschäftsführer an einen Nichtgeschäftsführer durch eine Generalvollmacht, wofür ebenfalls keine Anhaltspunkte vorliegen, überhaupt unzulässig und rechtlich unwirksam (*Koppensteiner, GmbHG², § 18 Tz 6*).

§ 17 Abs. 6 EStG 1988 normiert: *"Zur Ermittlung von Werbungskosten können vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden."*

§ 1 Z 9 der VO BGBI 1993/32 setzt für Vertreter folgendes Werbungskostenpauschale fest:
"5 v.H. der Bemessungsgrundlage, höchstens 30.000 S jährlich."

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit 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."

Der Bw. erfüllt aus folgenden zwei Gründen, von denen jeder für sich bereits die Versagung des Vertreterpauschales bedeuten würde, nicht das von der zitierten Verordnung aufgestellte Kriterium der ausschließlichen Vertretertätigkeit: Erstens hat der Bw. als Alleingeschäftsführer auch andere Aufgaben als seine Außendiensttätigkeit auszuführen, wobei – entgegen dem Vorbringen – die gesamte nichtselbständige Tätigkeit für dieselbe Arbeitgeberin als Einheit zu sehen ist. Zweitens besteht die Außendiensttätigkeit des Bw. sowohl aus der Auftragsanbahnung als auch teilweise aus der Auftragsdurchführung. Damit ist aber auch die Außendiensttätigkeit des Bw. keine ausschließliche Vertretertätigkeit, unter welcher nur Beratung und Auftragserlangung zu verstehen sind.

Auf die Argumentation mit den Lohnsteuerrichtlinien ist einerseits formal zu entgegnen, dass es sich hierbei um Erlässe handelt und der unabhängige Finanzsenat grundsätzlich nicht an Erlässe gebunden ist. Auch der Sonderfall des § 117 BAO idF BGBI I 2002/97 (Schutz vor "Verböserungen" bei der Änderung von Richtlinien) kann im gegenständlichen Fall schon

deshalb nicht vorliegen, weil der in AÖF 1993/69 veröffentlichte Durchführungserlass zur VO BGBI 1993/32 nicht als Richtlinie bezeichnet ist und die Erläuterung des Vertreterbegriffes sowohl in diesem Erlass als auch in den LStR 1999 Rz 406 und in den LStR 2002 Rz 406 fast gleichlautend ist: *"Vertreter sind 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 als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit)." Die einzige Änderung in den LStR 2002 betrifft die ausdrückliche Erwähnung von Pharmavertretern.*

Andererseits ist auf die Argumentation mit den Lohnsteuerrichtlinien inhaltlich zu entgegnen, dass beim gegebenen Sachverhalt, insbesondere wegen der Geschäftsführungstätigkeit, aus den Lohnsteuerrichtlinien für den Bw. ohnehin nichts zu gewinnen ist.

Wien, 17. März 2003