



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A B, Adresse1, vom 3. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 11. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 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

Herr A B (Berufungswerber) ist nichtselbständig bei der Firma BOFROST beschäftigt.

In einem Schreiben der Firma BOFROST*VERTRIEB VIII GmbH & Co. KG wird bestätigt, dass der Berufungswerber seit 11.11.1111. im Unternehmen als Verkaufsfahrer beschäftigt ist. Der Gebietsverkaufsleiter, der die Bestätigung unterzeichnet hat, führt aus, dass mit der Tätigkeit als Verkaufsfahrer regelmäßiger Außendienst verbunden ist. Die Hauptaufgaben sind - laut dieser Bestätigung - insbesondere: Werbung und Betreuung von Neukunden, Betreuung der Bestandskunden, anfallende administrative Tätigkeiten.

Im Erstbescheid zur Einkommensteuer 2007 anerkannte das Finanzamt das in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachte Vertreterpauschale als Werbungskosten an.

Das Finanzamt nahm das Verfahren bezüglich der Einkommensteuer 2007 wieder auf. Im darauf neu erlassenen Einkommensteuersachbescheid 2007 berücksichtigte das Finanzamt das Vertreterpauschale nicht.

In seiner Begründung wurde ausgeführt, dass Vertreter Personen seien, 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 (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit). Weiters sei für die Zuerkennung des Vertreterpauschales Voraussetzung, dass die Vertretertätigkeit ausschließlich ausgeübt werde! Erhebungen beim Dienstgeber des Berufungswerbers hätten ergeben, dass er als „Verkaufsfahrer“ beschäftigt sei. Da eine solche Tätigkeit vorrangig in einer Zustellung der Waren bestehe und nicht darin, ein Geschäft anzubahnen und abzuschließen, sei das Vertreterpauschale nachträglich abzuerkennen gewesen.

Dagegen erhob Herr A Berufung und begründete dies damit, dass die Abgabenbehörde ihm unrichtigerweise die Vertreterpauschale bei der Wiederaufnahme der einkommensteuerlichen Veranlagung für das Jahr 2007 nicht berücksichtigt habe. Es werde fälschlicherweise davon ausgegangen, dass die Tätigkeiten als Verkaufsfahrer der Firma Bofrost vorrangig in der reinen Zustellung von Waren bestehe.

Richtigerweise liegen seine Hauptaufgaben im Außendienst in der Anbahnung bzw. Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen (Werbung und Betreuung von Neukunden und der Betreuung der bestehenden Kunden). Eine entsprechende Bestätigung des Dienstgebers (Firma Bofrost) über das Berufsbild liege dieser Beschwerde bei.

Er beantrage daher die Änderung des Einkommensteuerbescheides 2007 dahingehend, dass die Vertreterpauschale entsprechende Berücksichtigung finde.

Beigelegt war die oben zitierte Bestätigung.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab, indem es die Begründung des angefochtenen Bescheides nahezu Wort für Wort wiederholte, lediglich weiters darauf verwies, dass die Dienstgeberbestätigung ihn als Verkaufsfahrer ausweise und daher die Gewährung der Vertreterpauschale nicht möglich sei. Es setzte sich nicht näher mit der Begründung der Berufung des Berufungswerbers auseinander.

Herr A legte Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid (ha. Anm. richtig Antrag auf Vorlage der Berufung an die 2. Instanz) ein. Begründend führte er im Vorlageantrag wiederum aus, dass die Abgabenbehörde unrichtigerweise die Vertreterpauschale bei der

Wiederaufnahme der einkommensteuerlichen Veranlagung nicht berücksichtigt habe. Es werde fälschlicherweise davon ausgegangen, dass die Tätigkeit als Verkaufsfahrer der Firma BOFROST vorrangig in der reinen Zustellung von Waren bestehe. Richtigerweise würden seine Hauptaufgaben im Außendienst in der Anbahnung bzw. Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen (Werbung und Betreuung von Neukunden und der Betreuung der bestehenden Kunden) liegen. Eine entsprechende Bestätigung des Dienstgebers (Firma BOFROST) über das Berufsbild liege dem Finanzamt bereits vor. Er beantrage daher die Änderung des Einkommensteuerbescheides dahingehend, dass die Vertreterpauschale entsprechend Berücksichtigung finde.

Nach Vorlage der Akten ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Einkommensteuerfinanzamt um Übermittlung folgender Unterlagen:

„In der Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheides vom 11.2.2010 wie ebenso nahezu wortgleich in den Berufungsvorentscheidung vom 5.3.2010 wird auf Erhebungen beim Dienstgeber des Berufungswerbers Bezug genommen.

Welcher Art die Erhebungen waren und aus welchen Sachverhaltsfeststellungen sich die Schlussfolgerung ergibt, dass einem Verkaufsfahrer keine Vertreterpauschale zusteht, ist aus diesen Bescheidbegründungen nicht ersichtlich.

Um Vorlage der Sachverhaltsfeststellungen (Erhebungen beim Dienstgeber bezüglich des Berufungswerbers), die zu der rechtlichen Beurteilung des Finanzamtes geführt haben, wird ersucht. "

Das Einkommensteuerfinanzamt beantwortete dies damit, dass die Nichtgewährung des Vertreterpauschales aufgrund einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes FABB erfolgt wäre (eine Kopie sei beigelegt). Das Team sei ohne weitere Sachverhaltserhebung dem Ergebnis der Sachverhaltserhebungen des Finanzamtes FABB gefolgt.

Die beiliegende Kopie lautet: *„....Bei den oben angeführten Personen wurde für die Tätigkeit bei der Firma Bofrost zumindest in einigen Jahren das Vertreterpauschale berücksichtigt. Anlässlich von Wiederaufnahmeanträgen zweier Arbeitnehmer der Fa. Bofrost, die nachträglich das V-Pauschale beantragt haben, wurde der Sachverhalt (ist die Tätigkeit eine Vertretertätigkeit im Sinne der VO?) überprüft. Unter Berücksichtigung der Dienstgeberbestätigungen und einer UFS-Entscheidung wurde das V-Pauschale nicht nachträglich gewährt und ggf. auch rückgefordert. Bitte um Wiederaufnahme der betreffenden Veranlagungsjahre..... "*

Darauf wurde wurde das Einkommensteuerfinanzamt vom UFS beauftragt die Unterlagen (Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes FABB) vorzulegen.

Das Einkommensteuerfinanzamt informierte dann, dass nach Rücksprache mit dem Finanzamt FABB mitgeteilt werde, dass das Finanzamt FABB aufgrund der vorgelegten Arbeitgeberbestätigung (siehe Beilage) und unter Berücksichtigung der UFS-entscheidung GZ RV/0432-S/03 die Vertreterpauschale mit folgender Begründung nicht gewährt habe.

„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 Kontroll- oder Inkassotätigkeit). Weiters ist für die Zuerkennung des Vertreterpauschales Voraussetzung, dass die Vertretertätigkeit ausschließlich ausgeübt wird! Laut der von Ihnen vorgelegten Bestätigung Ihres Dienstgebers sind Sie als „Verkaufsfahrer“ beschäftigt. Da eine solche Tätigkeit vorrangig in einer Zustellung der Waren besteht und nicht darin, ein Geschäft anzubahnen und abzuschließen, konnte das Vertreterpauschale nicht gewährt werden.“

Weiters führe der Teamleiter des Finanzamtes FABB aus, dass nicht mehr nachvollziehbar sei, woher die Informationen bezüglich der Berufungswerber stammen (Namen auf der Kontrollmitteilung) und ob beim Arbeitgeber Rücksprache gehalten worden sei. Die Bearbeiterin sei nicht mehr im Finanzdienst. Im Finanzamtsbereich Finanzamt FABB habe es einige Fälle gegeben, in all diesen Fällen sei die Vertreterpauschale nicht gewährt worden und keine Berufung erhoben worden.

Beiliegend war eine Kopie einer Dienstgeberbestätigung, die gleichlautend wie die des Berufungswerbers ist.

Rechtliche Bestimmungen:

§ 289 Bundesabgabenordnung (BAO) gültig bis 31.12.2013

(1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung

gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

Rechtliche Würdigung bzw. Auslegung dazu:

Zur Aufhebung gemäß § 289 Abs 1 BAO führt der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seinem Erkenntnis VwGH 22.04.2009, 2007/15/0074 aus:

„Der unabhängige Finanzsenat hat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden, also eine reformatorische Entscheidung zu treffen. Die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Abs. 1 BAO setzt - als Ausnahmefall - voraus, dass Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nach § 289 Abs. 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt. Macht die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen.

Die belangte Behörde hat ihr Vorgehen nach § 289 Abs. 1 BAO damit begründet, dass das Finanzamt zunächst selbst - zur Vermeidung umfassender Wertermittlungen - nur eine Zuschreibung im Ausmaß der im Jahr 1987 erfolgten Teilwertabschreibung vorgenommen, im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz aber beantragt habe, auch die Teilwertabschreibung des Jahres 1988 im Streitjahr zuzuschreiben. Dass die strittigen Zuschreibungen eine Bewertung der Gesellschaftsanteile an der P2 GmbH nach wissenschaftlich anerkannten Methoden unter Zugrundelegung der im Streitjahr 1998 eingetretenen Wertentwicklung voraussetzen, wurde bereits ausgeführt. Die Verfahrensrüge des beschwerdeführenden Finanzamtes beruht auf der vom Gerichtshof nicht geteilten Ansicht, dass der belangten Behörde mit dem Gutachten vom 10. November 1998 bereits alle notwendigen Informationen zur Hand gegeben waren, um die beantragten Zuschreibungen vornehmen zu können. Da dies - wie ausgeführt - nicht der Fall war, erweist sich die Entscheidung der belangten Behörde, die für eine Zuschreibung nach § 6 Z. 13 EStG 1988 erforderlichen Wertermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz (insbesondere durch eine vom Finanzamt vorzunehmende Unternehmensbewertung nach einer wissenschaftlich anerkannten Methode) aufzutragen, als nicht rechtswidrig. Das Vorliegen einer Ermessensüberschreitung oder eines Ermessensmissbrauches wird vom beschwerdeführenden Finanzamt nicht aufgezeigt.

Schließlich macht das beschwerdeführende Finanzamt geltend, dass die belangte Behörde lediglich den erstinstanzlichen Körperschaftsteuerbescheid 1998, nicht jedoch - der Anordnung des § 289 Abs. 1 BAO entsprechend - die ergangene Berufungsvorentscheidung aufgehoben habe. Die Aufhebung des (durch die Berufungsvorentscheidung) verdrängten Körperschaftsteuerbescheides sei ins Leere gegangen. Da "erstinstanzlich über die Sache bereits abgesprochen" worden sei, erweise sich die im Spruch des angefochtenen Bescheides ausgesprochene "Zurückweisung" an die Abgabenbehörde erster Instanz als rechtswidrig.

Rechtzeitige und zulässige Vorlageanträge führen dazu, dass die Berufung gemäß § 276 Abs. 3 BAO wieder als unerledigt gilt. Die Berufungsvorentscheidung bleibt jedoch bis zur abschließenden Berufungserledigung im Rechtsbestand (vgl. Ritz, BAO3, § 276 Tz. 24).

Auch ein Zurückverweisungsbescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO stellt eine (abschließende) Berufungserledigung dar. Ebenso wie mit dem Ergehen einer Berufungsentscheidung oder eines Zurückverweisungsbescheides gemäß § 273 BAO allenfalls erlassene Berufungsvorentscheidungen ihre Wirksamkeit verlieren, ohne dass es dazu einer gesonderten Aufhebung bedürfte, trifft dies auch im Falle von Berufungserledigungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO zu. Die Erlassung eines Zurückverweisungsbescheides nach der genannten Bestimmung hat zur Folge, dass allenfalls ergangene Berufungsvorentscheidungen ihre Wirksamkeit verlieren und eo ipso mit dem angefochtenen Bescheid aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung in § 289 Abs. 1 erster Satz leg.cit. kommt solcherart lediglich klarstellende Bedeutung zu (vgl. zu einer ähnlichen Gesetzesanordnung in § 307 Abs. 1 BAO das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2008, 2006/13/0114).

Das beschwerdeführende Finanzamt vermag daher auch mit dem Einwand der fehlenden Aufhebung der Berufungsvorentscheidung keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Zurückverweisungsbescheides aufzuzeigen.

Die Beschwerde war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen."

Ebenfalls zu § 289 Abs 1 BAO führte ein Senat des Unabhängigen Finanzsenates GZ RV/0534-W/06 vom 25.02.2010 aus:

„Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2 BAO, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3 BAO, § 274 BAO) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn

Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Erledigung von Berufungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens. Diese Anordnungen des Gesetzgebers würden aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315) unterlaufen werden, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde.

Eine im § 289 Abs. 1 BAO geforderte Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden (kein Neuerungsverbot nach § 280 BAO) und die Abgabenbehörde erster Instanz vor Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 289 Tz 11). ...

.....Die entsprechenden Ermittlungen wurden vom Finanzamt nicht durchgeführt und auf das Vorbringen des Abgabepflichtigen wurde bislang auch nicht eingegangen. Bei Durchführung dieser Ermittlungen hätten im Ergebnis anders lautende Bescheide ergehen können, weshalb die Voraussetzungen für eine im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz liegende Zurückverweisung der Sache gemäß § 289 Abs. 1 BAO vorliegen.

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Bescheidaufhebung wird damit begründet, dass es dem Finanzamt obliegt, tragfähige Sachverhaltsermittlungen zur Begründung ihrer Bescheide zu tätigen.

Die Klärung obiger Fragen erfordern umfangreiche zusätzliche Erhebungen, ohne die eine abschließende rechtliche Beurteilung der Rechtmäßigkeit der durchgeführten Schätzung nicht getroffen werden kann, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass im Rahmen dieser Ermittlungen Umstände hervorkommen, die zu anders lautenden Bescheiden führen könnten.

Für die Zurückverweisung spricht weiters der Umstand, dass es nicht primäre Aufgabe der Berufungsbehörde sein kann, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmalig zu ermitteln. Primäre Aufgabe von Rechtsmittelbehörden ist vielmehr die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Würdigung der Vorinstanz.

Gegen die Verfahrensergänzung durch die Berufungsbehörde spricht weiters der Umstand, dass im Hinblick auf das kontradiktorische Rechtsmittelverfahren alle Beweisergebnisse erst der Amtspartei zur allfälligen Stellungnahme vorgehalten werden müssten, weshalb auch prozessökonomische Gründe für die Aufhebung unter Zurückverweisung an die Vorinstanz sprechen.

Im Rahmen der Ermessensübung ist schließlich auch auf die Bestimmung des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO Bedacht zu nehmen, wonach die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Auch geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat betrachtet es im Hinblick auf seine Funktion als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan nicht als seine Aufgabe, eine derartige Ermittlungstätigkeit erstmals durchzuführen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen und zur Wahrung des vollen Instanzenzuges für den Bw. sah sich die Berufungsbehörde dazu veranlasst, von der ihr gemäß § 289 Abs. 1 BAO eingeräumten Möglichkeit Gebrauch zu machen und die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Rechtssache an das Finanzamt aufzuheben. „

Anwendung auf den konkreten Berufungsfall:

Das zuständige Einkommensteuerfinanzamt traf von sich aus keine weiteren Sachverhaltsfeststellungen. Insbesondere wurde die Bestätigung des Dienstgebers, dass der Berufungswerber sehr wohl Neukunden gewinnt, bestehende Kunden betreut (tätigt er hier Geschäftsabschlüsse oder beliefert er sie nur) etc und in welchem Verhältnis diese Tätigkeiten zueinander im Berufungsjahr standen nicht detaillierter überprüft/ermittelt. Die Nichtanerkennung der Vertreterpauschale beruhte darauf, dass auf eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes FABB verwiesen wurde, in denen die Vertreterpauschale als nicht zustehend bezeichnet wurde.

Das Finanzamt setzte sich auch nach Einbringung der Berufung mit dem Vorbringen des Berufungswerbers, dass er Geschäftsabschlüsse tätige, indem er im Außendienst tätig sei und

Bestandskunden betreue (ob nur Waren geliefert wurden oder auch durch ein vorhergehendes Verkaufsgespräch erst verkauft wurden, Gewinnung von Neukunden, etc) nicht auseinander.

Die einzige Begründung ist ein Verweis auf eine UFS-Entscheidung zu einem Verkaufsfahrer. Inwieweit diese Entscheidung im Gegensatz zu den Ausführungen und der Bestätigung des Dienstgebers (BOFROST) übereinstimmt oder nicht wurde nicht dargelegt.

Dementsprechenden Ermittlungen bzw. nachvollziehbare Feststellungen wurden vom Finanzamt nicht durchgeführt sowie auf das Vorbringen des Abgabepflichtigen nicht konkret und schlüssig eingegangen.

Über Aufforderung des UFS die für die Kontrollmitteilung zugrundeliegenden Erhebungen durch das Einkommensteuerfinanzamt vorzulegen, konnte das Einkommensteuerfinanzamt diese nicht vorlegen, da das Finanzamt FABB keine Unterlagen zu Sachverhaltsfeststellungen/vorgenommenen Erhebungen übermitteln konnte.

Es liegt somit kein entscheidungsreifer Sachverhalt vor, der es dem UFS ermöglicht die rechtliche Schlussfolgerung des Finanzamtes auf dessen Richtigkeit zu überprüfen.

Insbesondere folgende Sachverhaltsfeststellungen sind durch Befragung des Berufungswerber sowie eines Vertreters des Dienstgebers bzw. des Ausstellers der Bestätigung/Gebietsleiters durch das Finanzamt zu treffen:

Wie gewinnt der Abgabepflichtige Neukunden? Telefonisch, durch Mundpropaganda, durch Hausbesuche, Werbebroschüren, e-mail etc.?

Wie werden die Bestandskunden betreut? Per e-mail, Telefon, Werbesendungen, Hausbesuche, etc.? Regelmäßig? In welchem zeitlichem Rhythmus? Auf wessen Initiative hin – des Verkaufsfahrers oder des Kunden?

Besteht die Betreuung rein in der Lieferung von Waren oder auch im Tätigwerden von neuen bzw. weiteren Geschäftsabschlüssen.

Welche administrativen Tätigkeiten werden vom Abgabepflichtigen erledigt? Welches Zeitausmaß erfordern diese Tätigkeiten?

In wieweit stehen diese administrativen Tätigkeiten mit den Geschäftsabschlüssen in Zusammenhang?

Wer erteilt dem Abgabepflichtigen den Auftrag bei einer reinen Zustellung von Waren? In welchem Ausmaß besteht die Tätigkeit in einer reinen Lieferung von Waren? Wer tätigt in diesem Fall den Geschäftsabschluss?

In welchem zeitlichem Ausmaß besteht die Tätigkeit in der Beladung des Verkaufswagen oder wird dieser durch andere Personen beladen?

Worin besteht vorrangig die Tätigkeit eines BOFROSTfahrers?

Ist der Mitarbeiter wiederkehrend in einem bestimmten abgegrenzten Gebiet tätig?

Hängt es vom räumlichen Einsatzgebiet ab, ob der Bofrostfahrer von sich aus die Geschäftsabschlüsse initiiert/tätigt oder überwiegend Waren nur zustellt/liefert?

Werden sogenannte Bestandskunden nur mehr beliefert oder tätigt der Berufungswerber den weiteren Geschäftsabschluss?

Die Bezeichnung Verkaufsfahrer ist nicht formal sondern inhaltlich nach der Art der Tätigkeit im Betrieb festzustellen. Obliegt einem als Verkaufsfahrer bezeichneten Bofrostmitarbeiter hauptsächlich und vorrangig das Tätigen von Geschäftsabschlüssen mit gleichzeitiger Lieferung oder vorrangig das reine Zustellen von Waren. Vgl VwGH 28.06.2012, 2008/15/0231: „... Dass der Begriff des Vertreters nicht nach der Verkehrsauffassung auszulegen wäre, kann der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entnommen werden. Vielmehr nimmt der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885,2994/80 auf die „Erfahrungen des täglichen Lebens“ und die Verkehrsauffassung Bezug.“

Im Gegensatz zu der Entscheidung des UFS RV/0432-S/03 - auf die sich das Finanzamt stützt - hat das Finanzamt keinerlei Feststellungen zu der Tätigkeit des Berufungswerbers getroffen. Allein sich auf die Bezeichnung einer Berufsgruppe zu berufen ohne dies mit einer inhaltlichen Prüfung einhergehen zu lassen ist keine ausreichende Argumentation um die Bestätigung des Dienstgebers nicht zu berücksichtigen. In der Entscheidung UFS RV/0432-S/03 stellte der UFS aufgrund verschiedener getätigter Erhebungen fest, dass das Abschließen von Geschäften **nicht vorrangig** gegeben war. Diese Feststellung wurde durch das Finanzamt im gegenständlichen Fall augenscheinlich nur mit der Berufsbezeichnung „Verkaufsfahrer“ getroffen, da keine weiteren Sachverhaltsstellungen vorgelegt werden konnten.

Rechtliche Folgen der getroffenen Feststellungen:

Der Vertreterbegriff ist wie folgt festzustellen:

Ergeben die zu tätigen Sachverhaltsermittlungen, dass der Berufungswerber als Bofrostverkaufsfahrer tatsächlich vorrangig die Geschäftsabschlüsse für die Waren tätigt, die er ausliefert, stehen seine administrativen Tätigkeiten sowie die Betreuung und Werbung mit diesen Geschäftsabschlüssen in Zusammenhang und besteht die restliche Tätigkeit (zB die reine Zustellung von Waren) in einem untergeordneten Ausmaß, erfüllt er alle Voraussetzungen des Begriffes Vertreters im Sinne der Verordnung des Bundesministers für Finanzen und steht dem Berufungswerber das Vertreterpauschale gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen § 1 Z 9 zu. Vergleiche dazu u.a. VwGH 28.06.2012, 2008/15/0231 sowie VwGH 24.02.2005, 2003/15/0044 sowie Jakom Einkommensteuergesetz § 16 Rz 66.

Bei Durchführung der oben angeführten Ermittlungen hätten im Ergebnis anders lautende Bescheide ergehen können, weshalb die Voraussetzungen für eine im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz liegende Zurückverweisung der Sache gemäß § 289 Abs. 1 BAO vorliegen.

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Bescheidaufhebung wird damit begründet, dass es dem Finanzamt obliegt, tragfähige Sachverhaltsermittlungen zur Begründung ihrer Bescheide zu tätigen.

Die Klärung obiger Fragen erfordern umfangreiche zusätzliche Erhebungen, ohne die eine abschließende rechtliche Beurteilung der Rechtmäßigkeit der durchgeführten Aberkennung des Vertreterpauschales nicht getroffen werden kann, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass im Rahmen dieser Ermittlungen Umstände hervorkommen, die zu anders lautenden Bescheiden führen könnten.

Für die Zurückverweisung spricht weiters der Umstand, dass es nicht primäre Aufgabe der Berufsbehörde sein kann, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmalig bzw. **nochmals** (wenn das Finanzamt Sachverhaltserhebungen, auf die es sich beruft nicht vorlegen kann) zu ermitteln.

Primäre Aufgabe von Rechtsmittelbehörden ist vielmehr die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Würdigung der Vorinstanz.

Gegen die Verfahrensergänzung durch die Berufsbehörde spricht weiters der Umstand, dass im Hinblick auf das kontradiktorische Rechtsmittelverfahren alle Beweisergebnisse erst der Amtspartei zur allfälligen Stellungnahme vorgehalten werden müssten, weshalb auch prozessökonomische Gründe für die Aufhebung unter Zurückverweisung an die Vorinstanz sprechen.

Im Rahmen der Ermessensübung ist schließlich auch auf die Bestimmung des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO Bedacht zu nehmen, wonach die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Auch geht der Gesetzgeber mit der Regelung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat betrachtet es im Hinblick auf seine Funktion als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan nicht als seine Aufgabe, eine derartige Ermittlungstätigkeit erstmals bzw. **nochmals** durchzuführen. Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen und zur Wahrung des vollen Instanzenzuges für den Berufungserber sah sich die Berufungsbehörde dazu veranlasst, von der ihr gemäß § 289 Abs. 1 BAO eingeräumten Möglichkeit Gebrauch zu machen und die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Rechtssache an das Finanzamt aufzuheben (vgl nochmals UFS- Senatsentscheidung RV/0534-W/06 vom 25.02.2010).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Dezember 2013