



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch S.GmbH, vom 18. Jänner 2006 und vom 25. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 21. Dezember 2005 und vom 10. April 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

#### A) Allgemeines:

Der Bw. bezog bis 20. Jänner 1997 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bei der inländischen Firma P.GmbH (im Folgenden kurz Firma P. GmbH). Ab diesem Zeitpunkt war der Bw. für die Firma B. (im Folgenden kurz: Firma B.) mit Sitz in M., BRD, tätig. Dieser Tätigkeit lag folgende Vereinbarung zugrunde:

- "1) Der Bw. wird in eigener Regie und im eigenen Namen sich darum bemühen, die bisherigen Kunden der Firma P. GmbH, die B.-Produkte bezogen haben, zu veranlassen, auch weiterhin B.-Produkte zu kaufen, diesmal jedoch direkt von der Firma B. Über diese Bemühungen wird er täglich schriftlich Bericht erstatten.*
- 2) Für seine Bemühungen erhält der Bw. eine Vergütung von 4.000,00 DM brutto für einen Zeitabschnitt von einem Kalendermonat.*
- 3) Um seinem Auftrag nachzukommen muss der Bw. telefonieren. Er benutzt dazu seinen Privatanschluss. Die Grundgebühren werden weiterhin von ihm selbst bezahlt, die Zeitgebühren erstattet die Firma B. in Höhe von 85 %, maximal jedoch 300,00 DM/Monat.*
- 4) Der Bw. wird außerdem in Österreich reisen müssen. Er benutzt dazu seinen Privatwagen. Dafür vergütet B pro Kilometer 0,50 DM auf Nachweis. Damit sind alle Pkw-Kosten*

*einschließlich aller Versicherungen abgegolten.*

*5) Für die Abwesenheit von seinem Wohnort erhält der Bw. folgende Spesenvergütung:*

<b><i>Mehr als 10 bis 14 Stunden:</i></b>	<i>10,00 DM/Tag</i>
<b><i>14 bis 24 Stunden:</i></b>	<i>20,00 DM/Tag</i>
<b><i>über 24 Stunden:</i></b>	<i>46,00 DM/Tag (mehrtägige Reisen)</i>

*6) Diese Vereinbarung tritt mit Wirkung vom 29. Jänner 1997 in Kraft.*

*7) Diese Vereinbarung ist mit einer Frist von einem Monat zum Monatsende von beiden Parteien schriftlich kündbar.*

*8) Diese Vereinbarung soll nach Möglichkeit durch einen Angestelltenvertrag bald möglichst abgelöst werden. Die einzelnen Konditionen werden dann nochmals im Detail abgesprochen. Diese Vereinbarung wurde am 28. Jänner 1997 geschlossen und von beiden Parteien gezeichnet."*

Am 15. Juni 1998 langte beim Finanzamt (FA) eine Verständigung über die Begründung einer Gewerbeberechtigung ein: Dem Bw. wurde die Gewerbeberechtigung "gebundenes Gewerbe, Handelsgewerbe und Handelsagenten gemäß § 124 Z 10 Gewerbeordnung 1994" zuerkannt. Der Gewerbeschein wurde mit 8. Juni 1998 ausgestellt.

Eine Abfrage der Versicherungsdaten ergab, dass der Bw. seit 1. April 1998 bis laufend als gewerblich selbstständiger Erwerbstätiger bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft gemeldet war.

Im September 1998 sandte das FA dem Bw. einen Fragebogen betreffend Eröffnung eines Gewerbebetriebes zu.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 1998 wurde er darauf hingewiesen, dass er offenbar übersehen habe, den einzubringenden Fragebogen betreffend Betriebseröffnung vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllt bis 2. Oktober 1998 einzureichen bzw. zu beantworten. Es wurde eine Nachfrist bis längstens 3. November 1998 gesetzt. Auch eine Zwangsstrafe von 2.500,00 S wurde angedroht.

Daraufhin reichte der Bw. den außer der Angabe der Sozialversicherungs- und Telefonnummer und Unterschriftsleistung unausgefüllt gebliebenen Fragebogen beim FA ein.

Am 23. Dezember 1999 hielt das FA im Rahmen einer Erhebung anlässlich der Neuaufnahme niederschriftlich u.a. Folgendes fest:

*"Die Tätigkeit wird seit Jänner 1997 nur in Österreich ausgeübt. In der BRD wurde keine Steuer abgeführt. Auf die Abgabe der Steuererklärungen 1997 und 1998 wurde hingewiesen."*

Die Niederschrift über diese Nachschau wurde sowohl vom Erhebungsorgan als auch vom Bw. unterschrieben.

Am 28. Februar 2002 wurde der Bw. anlässlich der Überprüfung des Anspruches auf Familienbeihilfe schriftlich vom FA vorgeladen. Als Zweck wurde angegeben:

*"Aus den Unterlagen zur Überprüfung des Anspruches aus Familienbeihilfe geht hervor, dass Sie als Provisionsvertreter für eine deutsche Firma tätig sind. Sie werden ersucht Unterlagen über die Höhe Ihrer Einkünfte ab 1997 mitzubringen".*

Weiters wurde vermerkt, dass es notwendig sei, dass der Bw. persönlich vorspreche.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2003 wurde der Bw. erinnert, persönlich vorzusprechen, und neuerlich aufgefordert, bis 10. Juli 2003 vorzusprechen.

Mit Bescheid vom 5. September 2003 wurde eine Zwangsstrafe in Höhe von 220,00 € festgesetzt mit folgender Begründung:

*"Die mit Erinnerung vom 17. Juni 2003 angedrohte Zwangsstrafe wegen folgender unterlassener Handlung: Persönliche Vorsprache und Vorlage von Unterlagen über die Höhe der Einkünfte bei einer deutschen Firma ab dem Jahr 1997 wird gemäß § 111 BAO festgesetzt."*

Gleichzeitig wurde er aufgefordert, bis 30. September 2003 vorzusprechen.

Im Rahmen einer persönlichen Vorsprache des Bw. beim FA am 20. Oktober 2003 wurde dieser aufgefordert, Erklärungen für die Jahre 1997 bis 2002 bis 30. November 2003 nachzureichen.

Mit Schreiben vom 12. März 2004 wurde der Bw. nochmals aufgefordert, die Erklärungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2002 bis längstens 5. April 2004 einzureichen. Weiters wurde eine Zwangsstrafe von 500,00 € angedroht.

Mit Schreiben vom 10. Mai 2004 wurde der Bw. nochmals aufgefordert die genannten Erklärungen einzureichen, wobei eine Nachfrist bis 2. Juni 2004 gesetzt wurde.

Mit Telefax vom 11. Mai 2004 vertrat der damalige steuerliche Vertreter den Standpunkt, hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998 sei Verjährung eingetreten. Die übrigen Erklärungen würden nunmehr nachgereicht. Das FA sei vom Bw. rechtzeitig über die Aufnahme seiner Tätigkeit informiert worden. Es sei jedoch übersehen worden, eine Steuernummer zu vergeben. Der Bw. sei nach zweimaliger persönlicher Vorsprache beim FA der Meinung gewesen, daher weiters nichts mehr unternehmen zu müssen. Die Nichtabgabe der Steuererklärungen sei daher nicht auf ein Verschulden des Bw., sondern ausschließlich auf Versäumnisse des Finanzamtes zurückzuführen.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2004 teilte das FA dem Bw. mit, dass gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Angabenanspruches nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen werde und mit Ablauf des Jahres, in welcher die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen beginne. In der Niederschrift vom 23. Dezember 1999 sei auf die Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 hingewiesen worden. Sollten die Steuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 nicht bis längstens 2. Juni 2004 eingereicht werden, werde die bereits angedrohte Zwangsstrafe festgesetzt.

Die Steuererklärungen betreffend Einkommensteuer 1997 und 1998 wurden schließlich innerhalb der gesetzten Frist nachgereicht.

Der Bw. erklärte die von der deutschen Firma erhaltenen Bezüge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Das FA hingegen qualifizierte diese Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind und erließ für die Jahre 1997 und 1998 Erstbescheide vom 7. Juni 2004 und für die Jahre 1999, 2000, 2001 und 2002 Erstbescheide vom 10. Mai 2004. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Ab dem Jahr 2003 bezog der Bw. neben den in Rede stehenden Bezügen von der deutschen Fa. B. auch nichtselbstständige Einkünfte von der Gemeinde W. (im Folgenden kurz: Gemeinde W. genannt) in Höhe von 30,16 € im Jahr 2003 und in Höhe von 62,62 € im Jahr 2004.

Nach einem Wechsel der steuerlichen Vertretung wurden die Bezüge von der deutschen Fa. B. GmbH & Co KG nach wie vor als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Gegen die Beurteilung des Finanzamtes, es handle sich hierbei um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

#### B) Einkommensteuer 2003:

Das FA begründete den Einkommensteuerbescheid 2003 wie folgt:

*"Die Selbstständigkeit oder Unselbstständigkeit von Handelsvertretern wird u.a. durch sein Unternehmerwagnis bestimmt. Da nach hiesiger Ansicht die vertraglichen Bestimmungen überwiegend für die Unselbstständigkeit sprechen (Fixum, Abgeltung von Spesen, tägliche Berichterstattung), handelt es sich bei den Einkünften um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die nicht der Lohnsteuer, sondern der ESt unterliegen. Die Absetzung von pauschalen Betriebsausgaben für Handelsvertreter ist daher nicht zulässig. Umsatzsteuerrechtlich liegt in diesen Fällen eine unselbstständige Tätigkeit und daher keine Unternehmereigenschaft vor."*

Die dagegen erhobene Berufung begründete die steuerliche Vertretung wie folgt:

*"Unseres Erachtens begründet die Firma B. GmbH & Co KG, in Österreich eine Betriebsstätte und ist daher verpflichtet, für den Bw. den Steuerabzug vorzunehmen."*

Mit Vorhalt vom 24. Jänner 2006 richtete das FA an den Bw. folgende Fragen:

*"Aufgrund der h.o. Aktenlage befindet sich in Österreich keine Betriebsstätte der Firma B. GmbH & Co KG."*

*1) Wo befindet sich die Betriebsstätte?*

*2) Welche Begründung liegt für das Vorliegen einer Betriebsstätte der Firma B. GmbH & Co KG in Österreich vor?*

*Vermutlich gehen Sie vom Vorliegen einer 'Vertreterbetriebsstätte' aus. Entscheidend für das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte des deutschen Unternehmens wäre der Umstand, dass der Steuerpflichtige über eine Abschlussvollmacht verfügt. Aufgrund der Aktenlage liegt diese Voraussetzung jedoch nicht vor. Laut Schreiben der Firma B. erfolgt die Abwicklung der Geschäfte direkt zwischen den Kunden und der Firma B. Die Ausübung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen führt nicht zum Entstehen einer "Vertreterbetriebsstätte" in Österreich.*

*Welche Tätigkeiten werden an der von Ihnen angenommenen Betriebsstätte (vermutlich Wohnung des Steuerpflichtigen) ausgeübt?  
Um eine genaue Beschreibung der Aktivitäten, die in den Räumlichkeiten der vermuteten Betriebsstätte ausgeübt werden, wird ersucht."*

Mit Schreiben vom 15. Februar 2006 vertrat die steuerliche Vertretung folgenden Standpunkt:

*"Aufgrund unserer intensiven Sachverhaltsermittlungen sind wir zum Schluss gekommen, dass der Bw. eine Vertreterbetriebsstätte begründet. Wie Sie korrekt im Vorhalt anführen, ist ein wesentliches Kriterium dafür, dass der Bw. über eine Abschlussvollmacht für die Firma B. verfügt. Richtig ist, dass der Bw. über keine schriftliche Abschlussvollmacht verfügt, aber für die abgabenrechtliche Beurteilung ist gemäß ständiger Rechtsprechung nicht die formelle Abschlussvollmacht erforderlich, sondern eine wirtschaftliche Abschlussvollmacht ausreichend. Eine solche liegt vor, wenn der österreichische Kunde von B. davon ausgehen kann, dass er mit seiner Unterschrift auf einem standardisierten Formular die Ware bereits gekauft hat (EAS 1884, 1682, 1051, 1877).*

*Eine solche Vertreterbetriebsstätte ist eben dann anzunehmen, wenn der Kunde keine weiteren Schritte im unmittelbaren Kontakt mit der B. Deutschland mehr setzen muss und damit mit der Unterfertigung auf dem standardisierten Formular von Bw. die Produkte abschließend gekauft hat.*

*Diese Vorgangsweise wird vom Bw. als nichtselbstständiger Vertreter der Firma B. seit 1997 ausschließlich so angewendet. Der Bw. verhandelt auch die Preise mit den Kunden selbstständig, in dem mit der Firma B. abgestimmten Spielraum. Von B. Deutschland erhalten die österreichischen Kunden eine Auftragsbestätigung. Sie brauchen jedoch nichts mehr bestätigen oder unterfertigen, weil der Kauf bereits mit der Bestellung durch den Bw. vollzogen wurde. Das Zusenden von Auftragsbestätigungen ist allgemein übliche Handelsusance.*

*Ebenfalls so die Meinung des BMF in EAS 1988 vom 29. Jänner 2002, dass eine Vertreterbetriebsstätte dann vorliegt, wenn bei dem Vertreter ein Produkt in Österreich gekauft werden kann, ohne dass mit dem deutschen Unternehmen noch weitere für den Produkterwerb wesentliche Umstände ausgehandelt werden müssen. Die österreichischen Kunden von B. Deutschland haben im Regelfall nur mit dem Bw. Kontakt, mit dem sie die gesamte Geschäftsbeziehung, sprich Kauf von F. etc. abwickeln.*

*Als Anlage erhalten Sie ein Muster einer Bestellung mit einer telefonischen Anforderung eines Kunden an den Bw., im Geschäftsverkehr verwendete Fax-Kennung und die Auftragsbestätigung von B. Deutschland, die der Kunde und der Bw. erhalten. Diese telefonische Bestellung des Kunden S. wurde vom Bw. als B. GmbH & Co KG unterfertigt und damit für die Firma B. angenommen (Abschlussvollmacht).*

*Dieser Vorgang laut Muster ist gleich für alle Bestellungen angewendet worden bzw. wird so durchgeführt.*

*Teilweise nimmt der Bw. die Bestellung als 'B. Vertrieb Österreich' die Bestellung an. Daraus ist ebenfalls die Auftragsannahme für die B. Deutschland verbindlich. Die darauf folgende Auftragsbestätigung/Rechnung ist nur mehr die Dokumentation des bereits getätigten Rechtsgeschäftes.*

*Die Tätigkeit des Bw. wird größtenteils bei den Kunden und in der Wohnung des Bw. ausgeübt. In seiner Wohnung werden beispielsweise die Bestellungen an B. Deutschland gefaxt, der Schriftverkehr durchgeführt etc.*

*Aber steuerlich relevant aufgrund des DBA Österreich-Deutschland ist die so genannte Vertreterbetriebsstätte, bei der alle geforderten Merkmale überwiegend vorliegen.*

*In der Beilage wurden Auftragsbestätigungen/Rechnungen bzw. Telefaxbestätigungen von telefonischen Bestellungen übermittelt."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2006 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 als unbegründet abgewiesen.

Als Begründung führte das FA an:

*"Entscheidend für das Vorliegen einer 'Vertreterbetriebsstätte' des deutschen Unternehmens wäre der Umstand, dass der – als 'unabhängig' einzustufende – Mitarbeiter über eine Abschlussvollmacht verfügt. Hierbei ist aber nicht die Erteilung einer formellen Abschlussvollmacht erforderlich; vielmehr ist auch eine 'wirtschaftliche Abschlussvollmacht' ausreichend, die gegeben wäre, wenn der österreichische Kunde mit Abgabe seiner Unterschrift auf standardisierten Formularen davon ausgehen kann, dass er damit die Ware oder die Dienstleistung bereits 'gekauft' hat (vgl. EAS 877, 1051, 1682, 1866). In der Berufung wird ausgeführt, dass die Kunden der Firma B. Deutschland immer eine Auftragsbestätigung erhalten. Unter Auftragsbestätigung versteht man die Mitteilung über die Annahme eines Auftrages. Korrekt heißt es, dass die Auftragsbestätigung die Mitteilung des Anbietenden an den Auftraggeber ist, dass er den vereinbarten Vertrag verpflichtend eingeht und den entsprechenden Auftrag zu den vereinbarten Konditionen durchführen wird. Eine Vertreterbetriebsstätte wird hingegen dann nicht anzunehmen sein, wenn für das finale Zustandekommen des Vertrages noch weitere Schritte im unmittelbaren Kontakt mit dem deutschen Unternehmen zu setzen sind und daher mit Unterfertigung der standardisierten Dokumente das Produkt noch nicht abschließen gekauft worden ist. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes liegt weder eine formelle noch eine wirtschaftliche Abschlussvollmacht vor, und somit kann nicht vom Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte ausgegangen werden."*

Mit Schreiben vom 6. April 2006 beantragte der Bw., das Rechtsmittel an die Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und fügte an, das FA sei in der Begründung der Sachverhaltsdarstellung des Bw. gefolgt, komme jedoch zu der Schlussfolgerung, den Bescheid als unbegründet abzuweisen.

#### C) Einkommensteuer 2004:

Mit Vorhalt vom 1. Februar 2006 richtete das FA folgende Fragen an den Bw.:

*"Aufgrund der h. o. Aktenlage befindet sich in Österreich keine Betriebsstätte der Firma B. GmbH & Co KG.*

*Wo befindet sich die Betriebsstätte?*

*Welche Begründung liegt für das Vorliegen einer Betriebsstätte der Firma B. GmbH & Co KG in Österreich vor? Das FA ersucht um Vorlage eines detaillierten Jahresabschlusses samt Beilagen für das Jahr 2004."*

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 15. Februar 2006 reichte der Bw. eine inhaltsgleiche Vorhaltsbeantwortung wie betreffend Einkommensteuer 2003 ein und fügte hinzu:

*"Aus diesem Grund ist die Vorlage des Jahresabschlusses 2004 des Bw. nicht erforderlich, gerne legen wir aber alle steuerlich relevanten Belege, Schriftstücke, Abrechnungen etc. dem FA zur Einsicht vor, damit entsprechend den realen Gegebenheiten die Steuerpflicht ermittelt und entsprochen werden kann".*

Auch in der Einkommensteuererklärung 2004 vertrat der Bw. die Ansicht, "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" bezogen zu haben.

Das FA hingegen ging von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug aus. In der Begründung führte es aus:

*"Ihre Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigt werden konnten, betragen 60,62 €. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,00 € nicht übersteigt, werden 132,00 € berücksichtigt. Weiters wurde auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen."*

In der dagegen eingereichten Berufung vom 25. April 2006 machte die steuerliche Vertretung geltend, dass die Firma B. GmbH & Co KG in Österreich eine Betriebsstätte begründet habe und daher verpflichtet sei, für den Bw. den Steuerabzug vorzunehmen. Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2004 mit Null festzusetzen.

Weiters wurde die Aussetzung der Einhebung beantragt.

Das FA legte die Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines ergänzenden Ermittlungsverfahren vor dem UFS wurde der Bw. mit Vorhalt vom 28. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer **für die Jahre 2003 und 2004** um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

*"1) Im Rahmen des Abgabenverfahrens richtete das Finanzamt Fragen zum Sachverhalt an die Fa. B., BRD. Aus Punkt 7 der Anfragenbeantwortung der Fa. B. geht eindeutig hervor, dass Sie im Berufszeitraum nur beratende Tätigkeit ausgeübt und kein Unternehmerwagnis getragen haben. Die Abwicklung der Geschäfte sei direkt zwischen dem Kunden und der Fa. B. gelaufen und die Fa. B. habe geprüft, ob sie eventuell aus Bonitätsgründen den Kunden nicht beliefern wollte (siehe Beilagen!)."*

*2) In dem in Kopie im Rahmen des Abgabenverfahrens betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 vorgelegten Exemplar einer "Auftragsbestätigung/Rechnung" findet sich der Hinweis, dass die Lieferung unter Zugrundelegung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen erfolge.*

*Um Vorlage dieser "Allgemeinen Geschäftsbedingungen" wird ersucht."*

Als Beilage wurden dem Bw. sowohl die Anfrage des Finanzamtes vom 7. Jänner 2005 als auch die Anfragebeantwortung der Firma B. vom 16. Februar 2005 in Kopie übermittelt.

Mit Schreiben vom 16. August 2006 beantwortete der steuerliche Vertreter die an den Bw. gerichteten Fragen wie folgt:

*"Wie aus den Unterlagen und den Vorhebungen des Finanzamtes ersichtlich, war der Bw. zwar unselbstständig tätig (hat kein Unternehmerwagnis getragen), hat aber sowohl für die Firma B. Geschäfte vermittelt, Preisverhandlungen mit den Kunden geführt und mündliche Bestellungen für die Firma B. schriftlich bestätigt und entgegengenommen (Beispiel S.). Im Regelfall sind diese Bestellungen nur mehr formal von der Firma B. bestätigt worden (Auftragsbestätigung ist gleich Rechnung). Darüber hinaus sind von der Firma B. keine weiteren Schritte gesetzt worden, deshalb konnten die Kunden davon ausgehen, dass sie die Waren mit der Unterschrift am Bestellschein oder mit der schriftlichen Bestätigung durch den Bw. gekauft hatten. In den allgemeinen Geschäftsbedingungen ist in Punkt II. der Passus enthalten, dass der Vertrag erst nach Bestätigung des Lieferers zustande kommt. Für den Kunden hatte es den Anschein, dass dies mit der Bestätigung durch den Bw. als Vertreter der Firma B. erfolgt ist (der Bw. hat für die Firma B. unterfertigt, bzw. ist als Vertriebsbüro Österreich im Geschäftsverkehr aufgetreten (Visitenkarte, Briefpapier, Faxvorlage etc). Aus*

*diesem Grund wurde er jetzt im Jahr 2006 von der Firma B. aufgefordert dies zu unterlassen! Neben dieser rechtlichen Würdigung als Vertreterbetriebsstätte durch die Anscheinsvollmacht bzw. faktische Abwicklung der Geschäfte ist auch noch die Betriebsstätte der Firma B. durch sein Büro in W. und seine Aktivitäten darin als gegeben anzunehmen.*

Als Beilage wurde eine Kopie der Einkommensteuerrichtlinien (Rz 7934 ff), weiters eine Kopie einer Einzelerledigung des BMF (EAS 1884 vom 4. Juli 2001), eine Auftragsbestätigung/Rechnung vom 5. Mai 2000 sowie eine dazugehörige Bestätigung der telefonischen Bestellung mit selbem Datum, eine Bestätigung der telefonischen Bestellung vom 27. Juni 2000 durch den Kunden S., eine Kopie der "allgemeinen Einkaufsbedingungen" sowie weitere Kopien des Schriftverkehrs sowie von Literaturstellen.

Im Rahmen einer persönlichen Vorsprache des steuerlichen Vertreters des Bw. präzisierte dieser hinsichtlich des Dienstverhältnisses bei der Gemeinde W., dass diese Bezüge für die Tätigkeit als Ersatzmitglied im Gemeinderat der Gemeinde W. zugeflossen sind. Weiters resultierten nach seiner Ansicht aus der Tätigkeit des Bw. jedenfalls keine Überschüsse als Ersatzmitglied im Gemeinderat und könnten damit auch keine Einkünfte vorliegen. (Einnahmen abzüglich Werbungskostenpauschale keiner/gleich Null!).

Somit unterliege ein allfälliges diesbezügliches Vorbringen im Rahmen eines höchstgerichtlichen Verfahrens nicht mehr dem Neuerungsverbot.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 Z. 2 EStG ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Den Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 ist zu entnehmen, dass der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (laut Lohnzettel von der Gemeinde W.) bezogen hat.

Nach § 25 Abs. 1 Z. 4 lit b Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) in der ab 1.1.2001 geltenden Fassung sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit u.a. auch die Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe- (Versorgungs-)Bezüge, die Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung auf Grund gesetzlicher Regelung erhalten.

Somit sind im Einkommen des Bw. in den Berufungsjahren lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten.

Auch die Tätigkeit für die Fa. B., Deutschland, ist aus folgenden Gründen als nichtselbständige Tätigkeit zu qualifizieren:



Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet lediglich dahingehend, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt.

Bei der Prüfung der Frage nach der Abgrenzung zwischen selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit sind wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers. Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH vom 24. September 2003, Zl. 2000/13/0182).

Folgende Merkmale sprechen im Berufungsfall für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit:

- Bezug einer monatlichen Vergütung iHv. 4.000,00 DM (ab 1. Jänner 1999 iHv. 4.500,00 DM) zuzüglich einer umsatzabhängigen Provision iHv. 1% bzw. iHv. 2% für den 550.000,00 DM übersteigenden Umsatz.
- Abgeltung der Spesen durch die Fa. B. (Telefon, Fahrt- bzw. Reisekosten)
- Verpflichtung, täglich schriftlich Bericht zu erstatten.

Auch der Bw. hat im Rahmen des Berufungsverfahrens (Vorhaltsbeantwortung vom 15. Februar 2006) ausdrücklich die Ansicht vertreten, dass er als nichtselbstständiger Vertreter anzusehen ist (Arg.: *"Diese Vorgangsweise wird vom Bw. als nichtselbstständiger Vertreter der Fa. B seit 1997 ausschließlich so angewendet."*).

Somit steht fest, dass der Bw. in den Berufungsjahren 2003 und 2004 gleichzeitig in zwei nichtselbständigen Dienstverhältnissen stand und ihm daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einerseits von der deutschen Fa. B., sowie andererseits von der Gemeinde W., zugeflossen sind.

Eine Veranlagung erfolgt auch, wenn das zweite, lohnsteuerpflichtige Dienstverhältnis zu keiner Lohnsteuerschuld führt (z.B. geringfügige Beschäftigung) vgl. Doralt, Tz 4 zu § 41.

Daran ändert auch nichts, dass Gemeindemandataren das Werbungskostenpauschale gemäß § 1 Z 10 der VO zu § 17 Abs. 6 EStG, BGBl II 2001/382 zusteht, da dieses auf das allgemeine Werbungskostenpauschale anzurechnen ist. Im gegenständlichen Fall erhöht sich aufgrund des zweiten Bezuges aus nichtselbständiger Arbeit bei der Gemeinde W. die Bemessungsgrundlage tatsächlich um 30,16 € (2003) bzw. um 60,62 € (2004). Siehe auch Doralt, Tz 91 zu § 17.

Durch den gleichzeitigen Bezug zweier lohnsteuerpflichtiger Einkünfte in den berufsgegenständlichen Jahren ist der Tatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG erfüllt.

Schon aus diesem Grund steht fest, dass das FA zu Recht eine Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 durchgeführt hat.

Gemäß § 83 Abs. 2 Z 1 EStG wird der Arbeitnehmer **unmittelbar** in Anspruch genommen, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 (Pflichtveranlagung) vorliegen.

Zur amtswegigen Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 vertreten Hofstätter/Reichel in Tz 3 zu § 41 folgende Ansicht:

*Der Gesetzgeber spricht im Einleitungssatz des § 41 Abs. 1 ausdrücklich von lohnsteuerpflichtigen Einkünften, um klarzustellen, dass es nicht darauf ankommt, ob im Einzelfall von den Einkünften auch tatsächlich ein Steuerabzug vorgenommen worden ist (zB wegen Unterschreitens der Tarifuntergrenze, wegen fehlerhafter Lohnsteuerberechnung), sondern dass damit bloß die Art der Einkünfte näher bezeichnet werden soll. Sind die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach § 41 gegeben, so wird ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug - soweit er nicht Einkünfte betrifft, die mit den festen Steuersätzen des § 67 oder den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren - bei der Veranlagung korrigiert (VwGH 6. 3. 1964, 1739/63, § 93 EStG 1967 E 27).*

Auch wenn man dem Bw. darin folgte, dass durch seine Tätigkeit eine Vertreterbetriebsstätte begründet wurde, sind die angefochtenen Bescheide aus folgenden Gründen zu Recht ergangen:

Gemäß § 82 EStG haftet zwar der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, daß die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 (Anmerkung: "Pflichtveranlagung") und 4 (Anmerkung: Veranlagung auf Antrag) vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Steuerschuldner beim Lohnsteuerabzug ist gemäß § 83. Abs. 1 EStG jedoch der Arbeitnehmer

Nach § 83 Abs. 2 Z 1 leg.cit. wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen. Dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Durchführung einer Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG vorliegen, wurde bereits oben dargelegt.

Wird der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt, dann kommt es zu einer

**Nachholwirkung der Veranlagung:** Ein zu niedriger oder nicht durchgeführter Lohnsteuerabzug ist zu korrigieren. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 4 zu § 83 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Für die Veranlagungsbehörde besteht keine Bindung an die (unrichtige) Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Ebenso wenig ist der Umstand von Bedeutung, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde. Somit kann ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden (VwGH 20. 2. 1992, 90/13/0154 und 31. 3. 1992, 92/14/0040).

Die Argumentation des Bw., er habe durch seine Tätigkeit für die deutsche Fa. B. eine Vertreterbetriebsstätte begründet, womit die Fa. B. verpflichtet gewesen wäre, den Lohnsteuerabzug durchzuführen, und daher die Einkommensteuer 2003 und 2004 mit 0,00 festzusetzen sei, geht somit ins Leere. Die Beantwortung der Frage, ob eine Vertreterbetriebsstätte begründet wurde, hat für die Kernfrage der Berufung, ob die Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 zu Recht erfolgt ist, keine Bedeutung, weshalb nicht näher darauf einzugehen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. November 2006