



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 22. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 6. März 2012 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2007 bis 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erklärte in den Jahren 2007 bis 2010 (neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und gewerblichen Einkünften aus einer Beteiligung) auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die er nach den Vorschriften des § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte. Strittig ist, ob er die im Rahmen der selbständigen Arbeit angefallenen Vorsteuerbeträge und Betriebsausgaben im Wege der für Handelsvertreter vorgesehenen Pauschalierung (Verordnung BGBl. II Nr. 95/2000) ermitteln kann.

Bei einer die Jahre 2007 bis 2010 umfassenden Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurde dies verneint, weil die Tätigkeit nach ihrem Gesamtbild nicht dem im Handelsvertretergesetz 1993 umschriebenen Berufsbild entspreche. Diese Beurteilung stützte sich auf folgende Feststellungen (Tz 3 des Berichtes vom 07.03.2012, AbNr. 123114/11):

„Tz. 3 Handelsvertreterpauschale

...

Hr. K vermittelt für das Wirtschaftsmagazin EN (Firma EN Verlag GmbH, Adresse) Werbeeinlagen von diversen Autofirmen (Volvo, Autopark, Citroen ...). Dies geschieht folgendermaßen: Hr. K hat mit dem Magazin EN mündlich vereinbart, dass er für die Vermittlung von Werbeeinlagen einen prozentuellen Anteil, genau 24 % des Gesamtumsatzes, erhält. Es gibt keinen schriftlichen Auftrag oder Vertrag zwischen Hr. K und Firma EN Verlag GmbH, es gibt auch keine Richtlinien über Anzahl oder des zu erbringenden Umsatzes. Hr. K verhandelt selbständig mit den jeweiligen Autofirmen, er verhandelt auch die entsprechenden Preise für das jeweilige Inserat selbst. Es gibt zwar nach Angabe von Hr. K grobe Richtwerte für die Preisgestaltung je ganze Seite, je 1/2 Seite, je 1/4 Seite etc., die Preise selbst werden jedoch individuell je nach Kunde ausverhandelt (Stammkunde oder Mehrfachschaltung etc.). Eine schriftliche Vereinbarung zwischen K und Firma EN Verlag GmbH, bezeichnet als "Handelsvertreter-Kurzvertrag" wurde erst am Ende der Betriebsprüfung, datiert mit 9.1.2012 vorgelegt.

Wurde ein Inserat vermittelt, teilt Hr. K dies dem Wirtschaftsmagazin EN mit, die Verrechnung des Inserates erfolgt dann direkt von EN an die jeweilige Autofirma. Die Umsätze der vermittelten Inserate schreibt sich Hr. K in einer händisch erstellten Liste auf. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde eine solche Liste als Grundlage für die von Hr. K gestellten Ausgangsrechnungen vorgelegt. Hr. K rechnet dann ca. 1 Mal im Monat mit Firma EN ab, indem er eine Rechnung an Firma EN schickt, womit er 24 % des vermittelten Umsatzes anhand seiner händischen Aufzeichnungen verrechnet.

Als weitere Tätigkeit schreibt Hr. K Testberichte von einzelnen Fahrzeugen im Auftrag von diversen Autofirmen. Die Testberichte werden ebenso im Wirtschaftsmagazin EN veröffentlicht. Diese journalistische Tätigkeit stellt Hr. K dann ebenso dem Magazin EN in Rechnung. Die Fahrzeuge, die getestet werden, werden Hr. K von den jeweiligen Autohäusern zur Verfügung gestellt, was Hr. K selbst ausverhandelt.

Mit derselben Rechnung, mit der die Provision für die Tätigkeit als Anzeigen-Vermittler in Rechnung gestellt wird, werden auch die Testberichte in Rechnung gestellt, und zwar wird je geschriebene Seite abgerechnet. Weiters werden von Hr. K mit derselben Rechnung pauschale Kilometer-Ersätze in Rechnung gestellt (ca. € 200,00 pro Monat). Der von Hr. K in Rechnung gestellte Betrag wird sodann auf sein Konto überwiesen.

Weiters wird festgehalten, dass Herr K lt. Abfrage im Zentralen Gewerbeverzeichnis über keinerlei Gewerbeberechtigung hinsichtlich seiner Tätigkeiten verfügt.

Es wird festgestellt, dass die HV-Pauschalierung grundsätzlich aus der Vermittlung der Inserate in Anspruch genommen wird. Die „Nicht-Handelsvertreterstätigkeit“, nämlich das Schreiben von Testberichten, ist für die Inanspruchnahme unschädlich, da die Umsätze aus dieser Tätigkeit weniger als 25 % des Gesamtumsatzes betragen.“

Laut Bericht der Betriebsprüfung weiche die Tätigkeit des Berufungswerbers für die EN Verlag GmbH vom Berufsbild des Handelsvertreters konkret in folgenden Punkten ab:

- Es liege kein ständiges Betrauungsverhältnis vor. Es seien keine genauen Rahmenbedingungen für die Abwicklung der Tätigkeit vereinbart bzw. belegt worden. Es bestehe nur eine allgemeine, mündliche Absprache über eine Zusammenarbeit. Das am Ende der Außenprüfung vorgelegte und mit „Handelsagenten-Kurzvertrag“ überschriebene, mit 09.01.2012 datierte Dokument vermöge an der Beurteilung für die Vergangenheit nichts zu

ändern. Dies gelte umso mehr, als nach Auskunft des Berufungswerbers während der Außenprüfung keinerlei mündliche Vereinbarung über die Dauer oder eine allfällige Beendigung (Kündigung) der Zusammenarbeit bestanden habe.

- Für ein gewerbsmäßiges Handeln wäre im Wirtschaftsleben das Halten einer aufrechten Gewerbeberechtigung eine allgemein übliche Voraussetzung. Der Steuerpflichtige habe nie eine Gewerbeberechtigung in diesem Bereich besessen.
- Laut HVertrG dürfe der Handelsvertreter keinen Ersatz von Auslagen verlangen. Der Steuerpflichtige habe jedoch Kilometergelder ersetzt bekommen. Auch im nunmehr vorgelegten Handelsvertreter-Kurzvertrag sei ein Ersatz von Kosten bzw. Barauslagen vorgesehen.

Aus demselben Grund könne auch hinsichtlich der abziehbaren Vorsteuer die Pauschalierung nicht in Anspruch genommen werden. Die abziehbare Vorsteuer sei deshalb entsprechend dem Antrag des steuerlichen Vertreters gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt fertigte am 06.03.2012 der Ansicht der Betriebsprüfung entsprechende (Erst-) Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2009 und 2010 aus. Hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2007 und 2008 wurden die Verfahren aus anderen, nicht strittig gewordenen Gründen wieder aufgenommen und neue Sachbescheide mit demselben Ausfertigungsdatum erlassen.

Gegen die angeführten Bescheide wurde Berufung eingebracht und beantragt, die Handelsvertreterpauschalierung sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer als auch Einkommensteuer für den gesamten Prüfungszeitraum 2007 bis 2010 anzuwenden. Grundmerkmal für die Tätigkeit eines Handelsvertreters sei eine selbständige Tätigkeit im fremden Namen und auf fremde Rechnung. Der Berufungswerber vermittele Werbeeinschaltungen im Namen und auf Rechnung der EN Verlag GmbH, was auch durch die Beschreibung im Prüfbericht bestätigt werde. Diesem Kriterium komme der größte Stellenwert zu. Die Merkmale der ständigen Betrauung, gewerbsmäßigen Ausübung und dem Ersatz von Auslagen gemäß § 13 HVertrG seien von untergeordneter Bedeutung. Der Berufungswerber sei seit 2004 ununterbrochen als Vermittler von Werbeeinschaltungen für die EN Verlag GmbH auf Basis einer unbefristeten mündlichen Vereinbarung tätig. Allein daraus sei erkennbar, dass eine ständige Betrauung vorliege. Eine schriftliche Vereinbarung sei nicht erforderlich. Der schriftliche Handelsvertreter-Kurzvertrag, der auf einem Muster der WKO basiere, sei vorgelegt worden, um der geäußerten Kritik der Abgabenbehörde, ob die Vertragsparteien überhaupt selbst der Ansicht wären, dass eine Handelsvertretertätigkeit dem Vertragsverhältnis zugrunde liege, Rechnung zu tragen. Die wesentlichen Elemente des Vertrages würden die im Prüfungszeitraum aufrechte mündliche

Vereinbarung wiedergeben. Kündigungsregelungen und „sonstige unwesentliche Bestandteile“ würden sich aus dem Gesetz ergeben.

Das Merkmal einer gewerblichen Tätigkeit sei „infolge der nachhaltigen, gewinnorientierten und am allgemeinen Marktgeschehen teilnehmenden Tätigkeit“ ebenfalls erfüllt. Die Nichtbeantragung einer Gewerbeberechtigung sei „irrtümlich erfolgt“ und werde umgehend nachgeholt. Dies habe aber abgabenrechtlich nur zur Folge, dass nicht mehr Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern solche aus Gewerbebetrieb vorliegen werden.

Wie sich aus § 27 HVertrG ergebe, handle es sich bei dem den Ersatz von Auslagen regelnden § 13 HVertrG um dispositives Recht. Die getroffene Regelung, die im Auftrag der EN Verlag GmbH entstandenen besonderen Aufwendungen mit einem monatlichen Pauschalbetrag von 200 € abzugelten, widerspreche nicht dem HVertrG und sei eine übliche und zulässige Vereinbarung. Deswegen widerspreche die Tätigkeit des Berufungswerbers noch nicht dem Berufsbild des Handelsvertreters.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind aufgrund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. § 17 Abs. 5 EStG 1988 legt den näheren Inhalt der Verordnung fest. § 1 der aufgrund des § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988, des § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 sowie des § 184 BAO ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern (HandelsvertreterpauschalierungsVO), BGBl. II Nr. 95/2000, bestimmt, dass bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993, im Rahmen

1. der Gewinnermittlung bestimmte Betriebsausgaben

2. der Entrichtung der Umsatzsteuer bestimmte abziehbare Vorsteuerbeträge

jeweils mit Durchschnittssätzen angesetzt werden können. Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben umfasst Mehraufwendungen für die Verpflegung, Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume, Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche und beträgt 12 % der Umsätze (§ 125 Abs. 1 BAO), höchstens jedoch 5.825

€ jährlich. Die Verordnung ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden (§ 4 Abs. 1 der Handelsvertreterpauschalierungs-VO).

Die Handelsvertreterpauschalierungs-VO stellt auf eine Tätigkeit als Handelsvertreter iSd Handelsvertretergesetzes 1993 ab. § 1 Abs. 1 des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993 definiert den Begriff des selbständigen Handelsvertreters wie folgt:

„Handelsvertreter ist, wer von einem anderen (im folgenden "Unternehmer" genannt) mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften, ausgenommen über unbewegliche Sachen, in dessen Namen und für dessen Rechnung ständig betraut ist und diese Tätigkeit selbstständig und gewerbsmäßig ausübt“.

Nach der Verwaltungspraxis steht das Handelsvertreterpauschale auch dann zu, wenn Warenpräsentatoren, Versicherungsvertreter, Bausparkassenvertreter, Finanzdienstleister und Vermögensberater unter Umständen tätig werden, die dem unter § 1 Abs. 1 HVertrG 1993 umschriebenen Tätigkeitsfeld entsprechen (vgl. EStR Rz 4356).

Entscheidend für die Berücksichtigung des beantragten Handelsvertreterpauschales ist daher, ob die Tätigkeit des Berufungswerbers hinsichtlich der Merkmale Selbständigkeit, Geschäftsvermittlungs- und/oder Geschäftsabschlusstätigkeit, ständiger Betrauung, Gewerbsmäßigkeit und Handeln im fremden Namen und auf fremde Rechnung der in § 1 Abs. 1 Handelsvertretergesetz umschriebenen Tätigkeit entspricht.

- Das Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung ergibt sich aus den Ausführungen des Berufungswerbers und übereinstimmend dazu aus den Feststellungen der Betriebsprüfung.
- Zum Merkmal „selbständig und gewerbsmäßig“ stellte die Betriebsprüfung fest, Hr. K verhandle selbständig mit den Auftraggebern. Er verhandle auch die Preise für die Inserate innerhalb „grober Richtwerte“ und „individuell je nach Kunde“ selbst. Es bestünden auch keine Vorgaben hinsichtlich der Anzahl von Vermittlungen oder „des zu erbringenden Umsatzes“.
- Zum Merkmal der ständigen Betrauung gab der Berufungswerber an, seit 2004 „ununterbrochen“ als Vermittler von Werbeeinschaltungen für die EN Verlag GmbH auf Basis einer unbefristeten mündlichen Vereinbarung tätig zu sein (s. Berufung). Dieselbe Auskunft erteilte er bereits im Zuge der Betriebsprüfung (Vermerk im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung). Widersprechende Feststellungen hat die Betriebsprüfung nicht getroffen. Aus den im Veranlagungsakt befindlichen Fragebögen und Mitteilungen der Gewerbebehörde sowie den im Rechtsmittelverfahren erteilten Auskünften ergibt sich, dass er seine früheren Tätigkeiten (Gewerbebetrieb für „Kleintransporte“, Pächter einer Alpenvereinsschutzhütte) spätestens mit Ablauf des Jahres 2002 beendet hat. Seither geht er neben seiner Tätigkeit für die EN Verlag GmbH keiner anderen Beschäftigung nach.

Der Handelsvertretervertrag kann mündlich, schriftlich und auch schlüssig abgeschlossen werden. Ein konkludenter Abschluss liegt vor, wenn ein Handelsvertreter von einem Unternehmer immer wieder Einzelaufträge erhält und das Verhältnis sich in Folge dessen derart festigt, dass beide Vertragspartner davon ausgehen können, dass eine Betrauung auch für die Zukunft erwünscht ist (s. Petsche/Petsche-Demmel, Handelsvertretergesetz, Praxiskommentar, § 4 Rz 1 f). Da der Berufungswerber seit 2004 Inserate in der dargestellten Weise an die EN Verlag GmbH vermittelt, ist davon auszugehen, dass ein Vertragsverhältnis zustande gekommen und eine ständige Betrauung erfolgt ist. Die Schriftform ist dafür keine Wirksamkeitsvoraussetzung (ein besonderes Naheverhältnis zwischen Berufungswerber und EN Verlag GmbH liegt nicht vor).

- Der Anspruch des Handelsvertreters auf Ersatz der Auslagen ist in § 13 Handelsvertretergesetz geregelt. Er kann demnach Ersatz nur für die „besonderen Kosten“ verlangen. Diese Bestimmung ist aber zur Gänze dispositiv (s. Petsche/Petsche-Demmel, Handelsvertretergesetz, Praxiskommentar, § 13 Rz 4). Wenn der Berufungswerber daher Ersatz von Fahrtkosten erhalten hat, schließt dies allein nicht aus, dass eine Tätigkeit ähnlich jener eines Handelsvertreters vorliegt.

- Nach § 8 Abs. 1 HVertrG kann die Vergütung des Handelsvertreters „in einer Provision oder einem anderen Entgelt“ bestehen. Das Handelsvertretergesetz geht von einer Umsatzprovision als Standardfall der Vergütung aus (Petsche/Petsche-Demmel, Handelsvertretergesetz, Praxiskommentar, § 8 Rz 1). Der Berufungswerber erhielt im gesamten Berufszeitraum „genau 24 % des Gesamtumsatzes“ (s. Prüfbericht Tz 3). Es erfolgte somit auch die Bezahlung in der Weise, wie sie für Handelsvertreter vorgesehen ist.

Wird neben einer Tätigkeit, die dem Tätigkeitsbild des Handelsvertreters entspricht, eine andere Tätigkeit ausgeübt, auf die dies nicht zutrifft, ist dies für die Inanspruchnahme der Pauschalierung unschädlich, wenn die Nicht-Handelsvertreterstätigkeit lediglich untergeordnet ist. Als untergeordnet ist die andere Tätigkeit (im vorliegenden Fall das Verfassen und Veröffentlichens von Auto-Testberichten) anzusehen, wenn die darauf entfallenden Umsätze weniger als 25 % des Gesamtumsatzes betragen. Dies trifft nach den Feststellungen der Betriebsprüfung zu und wurde auch im Berufungsverfahren bestätigt. Die Umsätze aus der „Nicht –Handelsvertreterstätigkeit“ haben 21,11 % (2007), 22,40 % (2008), 22,38 % (2009) und 23,16 % (2010) der insgesamt erzielten Umsätze betragen.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Betriebsausgabendurchschnittssatzes für Handelsvertreter nach der angeführten Verordnung vorliegen.

Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben umfasst Mehraufwendungen für die Verpflegung, Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume, Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche (§ 2 Abs. 2 der Handelsvertreterpauschalierungs-VO). Bei den in den Ein- und Ausgabenrechnungen angeführten Aufwandpositionen handelt es sich um Aufwendungen, die mit Ausnahme von zwei Kleinbeträgen in den Jahren 2007 und 2008 (s. Darstellung unten) von der Pauschalierung nicht umfasst sind. In der Aufwandposition "Reisekosten" sind, wie im Berufungsverfahren dargelegt wurde, keine Verpflegungsmehraufwendungen enthalten.

Die Einkünfte aus der Inseratenvermittlung waren als solche aus Gewerbebetrieb zu beurteilen und wie folgt zu berechnen:

	2007	2008	2009	2010
Gewinn nach Betriebsprüfung	17.184,04	14.422,26	12.349,81	20.514,53
Handelsvertreterpauschale	-4.366,42	-4.114,19	-4.975,50	-5.161,45
Durch Pauschale abgegoltene BA	183,49	190,00		
Anpassung FB investierte Gewinne		373,67		64,89
Gewinn lt. Berufungsentscheidung	13.001,11	10.871,74	7.374,31	15.417,97

Die abziehbare Vorsteuer ergab sich wie folgt:

	2007	2008	2009	2010
Vorsteuer nach Betriebsprüfung	600,64	529,98	748,33	774,22
Zzgl. VSt aus Handelsvertreterpauschale	523,97	493,70	597,06	619,37
Vorsteuer V+V			634,10	381,82
Abzgl. Durch Pauschalierung abgegoltene Vorsteuer	-36,70	-38,00		
Abzgl. bisherige Pauschalierung gem. § 14 UStG			-748,33	-774,22
Vorsteuer laut Berufungsentscheidung	1.088,11	985,68	1.231,13	1.001,19

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 23. November 2012