



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Writzmann & Partner Steuerberatungsges.mbH., 2500 Baden, Wassergasse 22 -26/I/IV, vom 31. März 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 24. März 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Der Berufungswerber (= Bw.) übermittelte am 22. März 2011 auf elektronischem Weg seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008. Darin gab er eine bezugsauszahlende Stelle an und ein Kind, für das er Familienbeihilfe bezog. Als Sonderausgabe erklärte er einen Kirchenbeitrag von € 100,00.

Am 24. März 2011 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 erstellt und darin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 68.230,78 veranlagt. Davon wurde der Pauschbetrag für Werbungskosten (€ 132,00) abgezogen, sodass sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte von € 68.098,78 ergab. Davon wurde der Kirchenbeitrag subtrahiert, sodass ein zu versteuerndes Einkommen von € 67.998,78 resultierte. Die Einkommensteuer errechnete sich mit € 25.833,48, wovon die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von € 25.853,50 abgezogen wurde. Dies hatte eine festgesetzte Einkommensteuer = Abgabengutschrift von € 20,02 zum Resultat.

B) Am 21. März 2011 übermittelte der Bw. auf elektronischem Weg seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009. Darin gab er eine bezugsauszahlende Stelle an und ein Kind, für

das er Familienbeihilfe bezog. Bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit erklärte der Bw. einen Verlust von € 682,44. Als Berufsbezeichnung gab er Vertriebsleiter an. Als Sonderausgabe erklärte der Bw. einen Kirchenbeitrag von € 262,93.

Am 24. März 2011 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 erstellt. Darin wurden negative Einkünfte aus selbstständiger Arbeit von € 682,44 veranlagt sowie Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 75.747,94 zur Berechnung der Einkommensteuer herangezogen. Unter Abzug des Pauschbetrages für Werbungskosten errechnete sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte von € 74.933,50. Von diesem Betrag wurden folgende Sonderausgaben abgezogen: Pauschbetrag für Sonderausgaben € 60,00, Kirchenbeitrag € 200,00, Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 € 220,00. Das zu versteuernde Einkommen betrug demnach € 74.453,50. Die Einkommensteuer belief sich auf € 27.638,69. Davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von € 28.189,91 abgezogen. Die festgesetzte Einkommensteuer = Abgabengutschrift ergab sich mit € 551,22.

Zur Begründung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2009 wurde ausgeführt, dass Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften höchstens im Ausmaß von € 200,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden könnten. Weiters vermindere sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen € 36.400,00 und € 60.000,00 das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 60.000,00 ein absetzbarer Betrag von € 60,00 ergebe.

C) Mit Schreiben vom 31. März 2011 (OZ 6 ff. /2009) wurde seitens des Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 **Berufung** erhoben und Folgendes ausgeführt:

Die Haupttätigkeit des Bw. sei es gewesen, die Vertreter und Verkäufer der Arbeitgeberfirma zu unterstützen und mit ihnen Kunden im In- und Ausland zu besuchen und zu akquirieren. Der Bw. sei zwar eingetragener Geschäftsführer der A.GmbH., die disziplinäre Führung der Mitarbeiter sei jedoch den für die Finanzen zuständigen Controllern des Unternehmens, die in dem Konzernverbund mitgearbeitet hätten, jedoch nicht bei der vorgenannten Gesellschaft angestellt gewesen seien, oblegen.

Der Bw. habe ausschließlich Vertretertätigkeit ausgeübt. Es werde hier auf die Entscheidung des UFS vom 13. September 2010, RV/2287-W/10, verwiesen, demzufolge mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht werden müsse. Das Tätigkeitsfeld des Bw. habe sich wie folgt zusammengesetzt:

- Aufbau und Leitung des Vertriebes und Servicenetzwerkes in Österreich und fast allen osteuropäischen Ländern. Diese Arbeit alleine habe ein enormes Pensum an Vertretertätigkeit

zum Besuch der Kunden und zum Training der vor Ort befindlichen Vertriebsmitarbeiter und zu Projektbesprechungen beinhaltet.

- Die Geschäftsführung des Unternehmens habe sich in erster Linie auf die Vertriebsleitung beschränkt und sei ebenfalls mit Vertretertätigkeit verbunden gewesen.
- Die Leitung von größeren Einzelprojekten habe vor allem den Kundenkontakt sowie die Kontakte mit den lokalen Projektbüros und den Zulieferanten beinhaltet.

Diese Tätigkeitsbeschreibung sei im Arbeitszeugnis des Bw festgelegt. Es werde die Geltendmachung des Berufsgruppenpauschales für Vertreter in den Jahren 2008 und 2009 beantragt.

Diesem Berufungsschreiben wurde folgende Bestätigung der Arbeitgeberfirma vom 30. November 2010 (OZ 8/2009) zur Vorlage beim Finanzamt beigelegt:

Wir bestätigen, dass der Bw. in der Zeit vom 1. September 1983 bis 31. Dezember 2009 als Vertriebsleiter im Bereich Messgerätevertrieb für B.GmbH. in Osteuropa beschäftigt gewesen und im Zuge seiner Funktion im Geschäftsjahr 2009 überwiegend als Außendienstmitarbeiter zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften sowie zur Kundenbetreuung tätig gewesen ist.

D) Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 6. April 2011 (OZ 9/2009) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und zur Begründung Nachstehendes ausgeführt:

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 könnten zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen im Verordnungsweg Durchschnittssätze für bestimmte Berufsgruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungssätzen der Praxis festgelegt werden. Auf dieser gesetzlichen Grundlage sei die Verordnung (VO) BGBl. II 2001/382 erlassen worden, wonach gemäß § 1 Z 9 anstelle des Werbungskostenpauschales gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 für Vertreter 5% der Bemessungsgrundlage (geregelt in § 2 der VO), höchstens € 2.190,00 jährlich festgelegt würden. Der Arbeitnehmer müsse ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehöre sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit müsse dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) habe in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, festgestellt, dass ein Dienstnehmer im Rahmen seines den Innendienst überwiegenden Außendienstes als Vertreter tätig sei, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers über den Verkauf von Waren oder zur Erbringung von Dienstleistungen eindeutig im Vordergrund stehe.

Bereits im Zuge des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 sei das Arbeitszeugnis der Fa. A.GmbH vorgelegt worden. In diesem Arbeitszeugnis werde die Tätigkeit des Bw. wie folgt beschrieben:

- Aufbau und Leitung des Vertriebs- und Servicenetzwerkes in Österreich und fast allen osteuropäischen Ländern inklusive Russland, basierend auf Agenten und eigenen Vertriebsmitarbeitern.
- Geschäftsführung der Firma als Konzerntochter und als Handelsvertretung für ergänzende Drittprodukte.
- Projektleitung von größeren Einzelprojekten unter Einbindung zusätzliche Lieferanten.
- Vertrieb von Spezial- und Sonderarmaturen.

Diese im Dienstzeugnis angeführten Tätigkeiten ließen keine ausschließliche Vertretertätigkeit erkennen.

E) Mit Schreiben vom 26. April 2011 (OZ 11/2009) wurde der **Vorlageantrag** gestellt und nochmals die Geltendmachung des Berufsgruppenpauschales für Vertreter für die Streitjahre beantragt.

F) Mit Vorhalteschreiben vom 22. August 2011 erging an den Bw. das Ersuchen, nachstehend angeführte Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

a) Dem Arbeitszeugnis vom 31. Dezember 2009 sei zu entnehmen, dass der Bw. bis zu diesem Datum für die Fa. A.GmbH. als Geschäftsführer nichtselbstständig erwerbstätig gewesen sei. Ab 12. Mai 2010 sei das Einzelunternehmen C.GmbH. in das Firmenbuch eingetragen. Warum sei dieses Einzelunternehmen im Betreff des Berufungsschreibens angeführt?

b) Es werde höflich ersucht, eine Kopie des die Streitjahre betreffenden Dienstvertrages mit der vorgenannten Gesellschaft ha. nachzureichen.

G) Mit Schreiben vom 6. September 2011 wurde das Vorhalteschreiben laut Abschnitt F) wie folgt beantwortet:

ad a): Die Tätigkeit des Bw. sei im protokollierten Einzelunternehmen aufgegangen. Da der Bw. das protokolierte Einzelunternehmen "C.GmbH." betreibe und die Steuernummer im Zuge der Protokollierung nicht verändert worden sei, werde der Bw. gemäß dieser Firmierung in der Datenbank seines steuerlichen Vertreters geführt.

ad b): Beiliegend finde sich eine Kopie des gewünschten Dienstvertrages des Bw. mit seiner damaligen Arbeitgeberfirma. In diesem Geschäftsführervertrag vom 12. Oktober 2004 ist unter Punkt I, Tätigkeit, Folgendes vereinbart gewesen:

Der Bw. sei mit 13. November 2001 zum kollektiv vertretungsbefugten Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt worden und sei in dem Unternehmen der Gesellschaft und den jeweiligen Vorgesellschaften seit 1. September 1983 angestellt. Er habe nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen, des Gesellschaftsvertrages und allfälliger Gesellschafterbeschlüsse eigenverantwortlich zu leiten, sämtliche in diesem Zusammenhang stehenden Tätigkeiten und Verpflichtungen wahrzunehmen und die Gesellschaft nach außen zu vertreten. ... Der Geschäftsführer sei im Übrigen verpflichtet, seine Dienste an jedem Ort in Österreich und im Ausland auszuüben (Dienstreisen), sofern es sich nicht um eine dauernde Versetzung handle.

H) In einem weiteren Vorhalteschreiben ergingen an den Bw. folgende Ersuchen:

- a) Der Bw. werde gebeten, allfällige Bestätigungen über die von seiner damaligen Arbeitgeberfirma erhaltenen Vermittlungs- und Abschlussprovisionen nachzureichen.
- b) Im Geschäftsführervertrag werde unter dem Punkt "Sonstiges" angeführt, dass auf das damalige Dienstverhältnis auch der Kollektivvertrag für Handelsangestellte anzuwenden gewesen sei. Es werde um Konkretisierung und Beilage der kopierten Kollektivvertragsbestimmungen, auf die das Berufungsbegehren, Vertreter im Sinne des § 1 Z 9 der VO, BGBl. II 2001/382, gewesen zu sein, gestützt werden, ersucht.

I) Mit Schreiben vom 6. September 2011 (richtig: 10. Oktober 2011) wurde das zweite Vorhalteschreiben seitens des Bw. wie folgt beantwortet:

- ad a): Beiliegend finde sich die gewünschte Provisionsregelung des Bw. mit der Fa. A.GmbH..
- ad b): Zu dem zweiten Ergänzungspunkt sei zu sagen, dass der Kollektivvertrag für Handelsangestellte auf dieses Dienstverhältnis im Allgemeinen anzuwenden sei. Das Berufungsbegehren stütze sich jedoch nicht auf den erwähnten Kollektivvertrag, sondern auf die Tatsache, dass der Bw. in den Jahren 2008 und 2009 überwiegend Vertretertätigkeit ausgeübt habe, dies jedoch vom zuständigen Finanzamt nicht anerkannt worden sei.

In der mit dem Bw. abgeschlossenen Provisionsregelung vom 14. Jänner 2008 ist Folgendes vereinbart:

Neben dem monatlichen Grundgehalt erhält der Mitarbeiter für sämtliche provisionspflichtigen Geschäfte eine umsatzabhängige Provision in Höhe von € 32.250,00 brutto:

1. Der Mitarbeiter erhält für folgende Umsätze, die während der vereinbarten Dauer dieser Provisionsregelung über die Lieferung von D. und/oder Folgeprodukten zustande kommen, eine Provision: Umsätze aus East Europe und E..

2.

3. Der Provisionssatz wird jährlich neu festgelegt und gemäß beiliegender Aufstellung ermittelt.

Der jeweils anzuwendende Provisionssatz wird jährlich auf Basis der seitens des Arbeitgebers vorgegebenen Jahresumsatzziele neu ermittelt. Maßgeblich für die Jahresumsatzziele sind die Umsatzplanungen, die auch den jeweiligen Unternehmensplänen zugrunde gelegt werden. Der Mitarbeiter ist berechtigt und in seiner Funktion verpflichtet, bei der Umsatzplanung mitzuwirken.

9. Diese Provisionsvereinbarung gilt zunächst für alle im Zeitraum ab Vertragsbeginn bis zum 31. Dezember 2008 abgeschlossenen provisionspflichtigen Geschäfte ("Geltungsdauer").

Weiters sind zwei Provisionsabrechnungen von jeweils € 32.250,00 (brutto) für die Jahre 2007 und 2008 beigelegt.

J) Seitens des Finanzamtes wurde zu den beiden Antwortschreiben nach schriftlicher Aufforderung vom 18. Oktober 2011 die Stellungnahme vom 3. November 2011 erstattet. Darin führt das Finanzamt aus, dass aus dem Punkt 3 des Geschäftsführervertrages hervorgehe, dass neben dem monatlichen Geschäftsführergehalt in der Höhe von € 4.465,00 noch eine Provision bei der Erreichung von Umsatzz Zielen zustehe, gemäß einer besonderen Vereinbarung. Eine derartige Vereinbarung vom 14. Jänner 2008 sehe vor, dass der Bw. neben seinem Geschäftsführergehalt eine Provision in der Höhe von € 32.250,00 brutto erhalte. Diese Provision würde für Umsätze über die Lieferung von D. aus East-Europe und E. bezahlt.

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 1 Z 9 der Verordnung über Durchschnittssätze für Werbungskosten stehe das sogenannte Vertreterpauschale nur jenen Arbeitnehmern zu, die ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausübten. Vertreter seien Personen, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Eine andere Tätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit. Laut Geschäftsführervertrag habe dem Bw. die eigenverantwortliche Leitung des Unternehmens obliegen. Im Arbeitszeugnis würden als Haupttätigkeiten der Aufbau und die Leitung des Vertriebsnetzes, die Geschäftsführung, die Projektleitung und der Vertrieb von Spezial- und Sonderarmaturen angeführt. All diese Tätigkeiten stellten keine klassische Vertretertätigkeit dar. Möge der Bw.

zwar eine Provision erhalten haben, so gehe aus der Provisionsregelung nicht hervor, in welchem Ausmaß die "klassische" Vertretertätigkeit ausgeübt worden sei. Im Hinblick auf den Geschäftsführervertrag sowie das Arbeitszeugnis sei davon auszugehen, dass die übrigen Tätigkeiten nicht nur in untergeordnetem Ausmaß ausgeübt worden seien. Das Vertreterpauschale stehe im vorliegenden Fall nicht zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung der Vertreterpauschale.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Laut Geschäftsführervertrag vom 12. Oktober 2004 ist der Bw. mit 13. November 2001 zum kollektiv vertretungsbefugten Geschäftsführer der A.GmbH. in 1230 Wien bestellt worden. Er hatte nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen, des Gesellschaftsvertrages und allfälliger Gesellschafterbeschlüsse eigenverantwortlich das Unternehmen zu leiten, sämtliche in diesem Zusammenhang stehenden Tätigkeiten und Verpflichtungen wahrzunehmen und die Gesellschaft nach außen zu vertreten.
- b) Laut einer von der Arbeitgeberfirma mit dem Bw. am 14. Jänner 2008 abgeschlossenen Provisionsvereinbarung erhielt der Bw. für Umsätze aus East Europe und E. über zustande gekommene Lieferungen von D. und/oder Folgeprodukten eine Brutto-provision von jeweils € 32.250,00 für die Jahre 2007 und 2008.
- c) Laut Arbeitszeugnis vom 31. Dezember 2009 umfasste die Tätigkeit des Bw. hauptsächlich
 - den Aufbau und die Leitung des Vertriebs- und Servicenetzwerkes in Österreich und in fast allen osteuropäischen Ländern inklusive Russland, basierend auf Agenten und eigenen Vertriebsmitarbeitern,
 - die Geschäftsführung der Firma als Konzerntochter und als Handelsvertretung für ergänzende Drittprodukte,
 - die Projektleitung von größeren Einzelprojekten unter Einbindung zusätzlicher Lieferanten und
 - den Vertrieb von Spezial- und Sonderarmaturen.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

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

In § 1 Punkt 9 der Verordnung BGBl. II 2001/382 wird bestimmt, dass Vertreter 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch € 2.190,00 jährlich als Durchschnittssatz von Werbungskosten von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit absetzen können. Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehören 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 erbracht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) führt in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, zu dem Begriff des Vertreters – unter Verweis auf sein Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885,2994/80 – Folgendes aus:

Es würde den Erfahrungen des täglichen Lebens und auch der Verkehrsauffassung widersprechen, wenn Personen nur dann als Vertreter angesehen werden könnten, wenn sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst seien. Vielmehr werde sich bei fast allen Vertretern, je nach ihrer Verwendung im Verkaufsapparat des Unternehmens und nach der branchenbedingten Organisation des Unternehmens in mehr oder weniger zeitaufwändigem Umfang die Notwendigkeit einer Tätigkeit im "Innendienst" ergeben. Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen, Entgegennahme von Waren seien beispielsweise solche Tätigkeiten, die in den Geschäftsräumlichkeiten des Dienstgebers abgewickelt zu werden pflegten, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verlöre.

Im Fall des Bw. ist davon auszugehen, dass er laut Geschäftsführervertrag vom 12. Oktober 2004 zum kollektiv vertretungsbefugten Geschäftsführer der A.GmbH. bestellt worden ist. Er hatte nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen, des Gesellschaftsvertrages und der Gesellschafterbeschlüsse sämtliche in diesem Zusammenhang stehenden Tätigkeiten und Verpflichtungen wahrzunehmen und die Gesellschaft nach außen zu vertreten. Diese Tätigkeitsumschreibung wird auch durch das Arbeitszeugnis vom 31. Dezember 2009 bestätigt, in dem die hauptsächliche Tätigkeit des Bw. wie in der Sachverhaltsfeststellung c) aufgelistet beschrieben wird. Diese vier Tätigkeitsgebiete des Bw. lassen sich nicht unter die Auslegung des Vertreterbegriffes, wie sie der VwGH in seinem oben angeführten Erkenntnis vorgenommen hat, subsumieren. Denn der Bw. hatte im Innendienst weit mehr zu erledigen als die Abrechnung mit Kunden durchzuführen oder den Nachweis des Arbeitseinsatzes oder die Entgegennahme von Waren. Vielmehr hatte er ein Vertriebsnetz in Österreich und in fast allen osteuropäischen Ländern inklusive Russland aufzubauen und zu leiten. Er hatte weiters die Geschäftsführung der Firma als Konzerntochter und als Handelsvertretung für ergänzende Drittprodukte wahrzunehmen sowie die Projektleitung von größeren Einzelprojekten unter Einbindung zusätzlicher Lieferanten.

Wenn der Bw. laut Sachverhaltsfeststellung b) aufgrund einer Provisionsvereinbarung vom 14. Jänner 2008 für die Jahre 2007 (ist nicht Streitjahr) und 2008 jeweils € 32.250,00 brutto Provisionsentgelte bezahlt bekam, vermittelt diese Betätigung gegen Provisionszahlung dem Bw. nicht den Status einer ausschließlichen Vertretertätigkeit im Sinne der oben ausgeführten Verordnungsbestimmung. Diese Beurteilung ändert sich auch nicht dadurch, wenn angenommen wird, dass der Bw. mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit im Außendienst verbracht haben soll, weil laut Arbeitszeugnis seine Tätigkeitsgebiete nicht denen eines Vertreters entsprachen. Auch gibt der Bw. selbst in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 an, dass er Vertriebsleiter und nicht Vertreter war.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Jänner 2012