

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher in der Beschwerdesache des Bf, Anschrift, vertreten durch WT, Anschrift2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 26.09.2011, betreffend Einkommensteuer 2007 - 2010, Anspruchszinsen 2007 sowie Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 in der Sitzung am 1. April 2014 in nichtmündlicher Verhandlung beschlossen:

Die Berufungsvorentscheidungen vom 11.11.2011 betreffend **Einkommensteuer 2007 - 2010** werden aufgehoben. Die gegen diese Berufungsvorentscheidungen gerichteten Vorlageanträge vom 28.1.2012 werden als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Die Vorlageanträge vom 28.1.2012 betreffend **Wiederaufnahme der Verfahren** hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 - 2009 werden als unzulässig zurückgewiesen.

Der Vorlageantrag vom 28.1.2012 betreffend **Anspruchszinsen 2007** wird als unzulässig zurückgewiesen.

Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, nachfolgend Bf abgekürzt, ist Beamter der AG1. Er ist der AG2 als mobiler Berater dienstzugeteilt und verrichtet als Sachbearbeiter "administrative" Tätigkeiten in der Vertriebsdirektion. Sein direkter Vorgesetzter ist der Vertriebsdirektor. Laut Planstellenbeschreibung (AS 10/2007) ist es seine Aufgabe, die Standardfilialen beim Verkauf zu unterstützen (10 %), neue Kunden zu gewinnen (50 %) und Bestandskundenlisten zu bearbeiten (40 %). Laut Arbeitgeberbestätigung (AS 18/2007) verbringt der Bw als mobiler Berater mehr als die Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst mit der Anbahnung und dem Abschluss von Geschäften betreffend Finanzdienstleistungen. Die Tätigkeit des Bw als mobiler Finanzberater beschreibend, zählt seine Arbeitgeberin Folgende Punkte auf:

- Gewinnung von Neukunden
- Bearbeitung sämtlicher Marketing-Manager-Kampagnen mit dem Ziel einer Terminvereinbarung und eines Geschäftsabschlusses
- Aktive Betreuung von Kunden – Aktives Telefonmarketing und entsprechendes Cross-Selling-Angebot
- Verkauf der gesamten Produkt-Palette der AG2 mit Fokus auf die erlösingbringenden Bereiche der Finanzdienstleistungen
- Ergebnisverantwortung / Absatzzielerreichtung für den Standort
- Berufung und Verkauf sämtlicher Finanzdienstleistungen
- Enge Zusammenarbeit mit den MitarbeiterInnen der AG1, Unterstützung bei Möglichkeiten der Kundenüberleitung, Terminvereinbarung während Außendienstzeiten
- Servicierung der Kompetenzfilialen zugeordneten Kunden
- Einhaltung von Serviceversprechen
- Verpflichtende Führung von Vertriebsoptimierungstools
- Abhaltung von Beratungstagen
- Zumindest 50 % Außendiensttätigkeit in Anpassung an die Öffnungszeiten der Kompetenzfilialen

Strittig ist, ob dem Bf die Berufsgruppenpauschale für Vertreter gebührt.

Vor der strittigen materiellrechtlichen Frage ist jedoch die formelle Frage zu klären, ob die Voraussetzungen für eine meritorische Entscheidung vorliegen. In diesem Zusammenhang stellt sich der maßgebliche Verfahrensgang wie folgt dar:

Einkommensteuer 2007 - Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend

Einkommensteuer 2007

Mit dem **Einkommensteuerbescheid vom 16.9.2008** wurde der Beschwerdeführer (nachfolgend Bf) erklärungsgemäß unter Bedachtnahme auf die von der bezugsauszahlenden Stelle gemeldeten Lohnzetteldaten zur Einkommensteuer 2007 veranlagt. Die von ihm in der Steuererklärung geltend gemachte Berufsgruppenpauschale für Vertreter wurde antragsgemäß berücksichtigt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Das Finanzamt führte in der Folge nachträgliche Ermittlungen durch. Als Ergebnis verfügte es die amtswegige **Wiederaufnahme des Verfahrens** nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO. Das

Finanzamt begründete die Ermessensentscheidung kurz und verwies im Übrigen auf die Begründung des neuen Sachbescheides. Im neuen Sachbescheid berücksichtigte es die Berufsgruppenpauschale für Vertreter nicht mehr als Werbungskosten. Begründend führte es Folgendes aus: "*Aufgrund der erhaltenen Diätenhöhe und der Tätigkeitsbeschreibung muss davon ausgegangen werden, dass als Vertriebsdirektor keine ausschließliche Vertretertätigkeit ausgeübt wird und daher ein Vertreterpauschale gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 1 Z 9 der Verordnung über Durchschnittssätze für Werbungskosten nicht zusteht.*"

Der Bf erhab **Berufung** (die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigen ist) "gegen den Wiederaufnahmebescheid des im Betreff genannten Schreibens" vom 26.9.2011 "hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 bis 2010". Begründend führte der Bf aus, aus der beiliegenden Bestätigung werde klar ersichtlich, dass seine Tätigkeit überwiegend als Vertreter im Außendienst einzustufen sei. Der Begründung des Finanzamtes lägen Durchschnittssätze für Werbungskosten als Vertreterpauschalen zugrunde. Dies könne in diesem Zusammenhang nicht angewendet werden. Die dem Rechtsmittel angeschlossene Arbeitgeberbestätigung hat nach der Überschrift "BESTÄTIGUNG DER VERTRETEREIGENSCHAFT" folgenden Wortlaut: "Zum Zwecke der Vorlage an das Wohnsitzfinanzamt bestätigt die Österreichische AG1, dass Herr Bf1, Adresse Anschrift3, SVNr seit 01.05.2005 durchgehend als Vertreter (Mobiler Finanzberater) tätig ist, von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbringt und die Anbahnung sowie den Abschluss von Geschäften tätigt".

Der Einkommensteuerbescheid wurde nicht angefochten.

Mit **Vorhalt vom 24.10.2011** ersuchte das Finanzamt den Bf ua, alle Reiseabrechnungen bzw Zeiterfassungsprotokolle der Jahre 2B007 – 2010 nachzureichen, aus denen die Außendienstzeiten ersichtlich sind.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2011** teilte der Bf dem Finanzamt mit, Zeiterfassungsprotokolle würden von ihm nicht geführt, da er die Vertreterpauschale beanspruche.

Mit der durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigten **Berufungsvorentscheidung vom 11.11.2011**, übertitelt "Einkommensteuerbescheid 2007", wies das Finanzamt die Berufung vom 21.10.2011 gegen den Bescheid vom 26.9.2011 automatisationsunterstützt unter Hinweis auf die gesondert ergehende Begründung als unbegründet ab.

Unter ausdrücklicher Bezugnahme auf den durch das BRZ ausgefertigten Einkommensteuerbescheid erläuterte das Finanzamt in dem ergänzenden Begründungsschriftsatz unter Hinweis auf die Rechtsprechung des UFS, was unter der beruflichen Tätigkeit eines Vertreters zu verstehen ist. Ein Vertreter habe typischerweise einen großen potenziellen Kundenkreis. Dies bedinge zahlreiche Kundenbesuche, was wiederum zahlreiche kleinere Aufwendungen nach sich ziehe, die durch das Werbungskostenpauschale abgegolten würden. Da der Bf durch keinerlei Beweismittel derartige Aufwendungen glaubhaft gemacht habe und die überwiegende Tätigkeit im

Außendienst sehr fraglich sei (geringes Taggeld, keine Arbeitszeiterfassungsprotokolle), entspreche seine Tätigkeit nicht dem Berufsbild eines Vertreters. Das Vertreterpauschale stehe daher nicht zu.

Mit Schriftsatz vom 28.1.2012 brachte der Bf, nunmehr steuerlich vertreten, einen **Vorlageantrag** "für die im Betreff genannten Bescheide" ein. Im Betreff sind u.a. der Einkommensteuerbescheid 2007 und der Wiederaufnahmebescheid 2007, beide datierend vom 26.9.2011, in fettem Druck angeführt. Im Vorlageantrag stellt der Bf das Begehr, das Finanzamt wolle von der Wiederaufnahme absehen und den alten Veranlagungsstand wiederherstellen, konkret die Bescheide unter Berücksichtigung des Vertreterpauschales erlassen. Dem Vorlageantrag angeschlossen war eine Tätigkeitsbeschreibung, deren wesentlicher Inhalt eingangs wiedergegeben wurde.

Der entscheidungswesentliche Verfahrensgang lässt sich hinsichtlich des Jahres 2007 wie folgt **zusammenfassen**: Zum einen hat das Finanzamt, obwohl der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 26.9.2011 gar nicht (mit Berufung bzw Beschwerde) angefochten worden ist, (auch) über das also gar nicht eingebrachte Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 11.11.2011 abweisend abgesprochen, wogegen der Bf in weiterer Folge einen Vorlageantrag eingebracht hat. Zum anderen hat der Bf einen Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend Wiederaufnahme 2007 eingebracht, obwohl das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung nur über die Berufung betreffend Einkommensteuer, nicht aber betreffend Wiederaufnahme, abgesprochen hat. Beide Verfahrensstränge sind soin dadurch gekennzeichnet, dass sie Lücken aufweisen.

Einkommensteuer 2008 und 2009 – Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009

Die nachfolgende Übersicht veranschaulicht, dass auch die Verfahren der Jahre 2008 und 2009 die bereits beschriebenen Lücken aufweisen:

Verfahrens-gegenstand	Angef. Bescheid	Berufung	BVE	Vorlageantrag
Einkommensteuer 2008	26.09.2011	-----	11.11.2011	28.01.2012
Wiederaufnahme 2008	26.09.2011	19.10.2011	-----	28.01.2012
Einkommensteuer 2009	26.09.2011	-----	11.11.2011	28.01.2012
Wiederaufnahme 2009	26.09.2011	19.10.2011	-----	28.01.2012

Einkommensteuer 2010 und Bescheidaufhebung 2010

Auch hinsichtlich dieses Jahres weisen beide Verfahrensstränge die bereits aufgezeigten Lücken sowie eine zusätzliche auf. Im Übrigen erfolgte der Eingriff in die Rechtskraft

des Erstbescheides für dieses Jahr nicht im Wege einer Wiederaufnahme, sondern im Wege einer Maßnahme nach § 299 BAO. Der neue Einkommensteuerbescheid wurde wie folgt begründet: "Aufgrund der erhaltenen Diätenhöhe (nur 194 Stunden Außendienst im Jahr 2010) und der Tätigkeitsbeschreibung muss davon ausgegangen werden, dass als Vertriebsdirektor keine ausschließliche Vertretertätigkeit ausgeübt wird und daher ein Vertreterpauschale" nicht zusteht. Der Rechtsmittelschriftsatz vom 19.10.2011 wendet sich gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 26.9.2011 hinsichtlich der Einkommensteuer 2010, obwohl ein solcher Bescheid nicht ergangen ist. Im Vorlageantrag vom 28.1.2012 wird der Aufhebungsbescheid so wie im Vorlagebericht nicht erwähnt.

Verfahrens-gegenstand	Angef. Bescheid	Berufung	BVE	Vorlageantrag
Einkommensteuer 2010	26.09.2011	-----	11.11.2011	28.01.2012
		19.10.2011 Gegen Wieder- aufnahmebescheid		
Bescheidaufhebung 2010	26.09.2011	-----	-----	-----

Anspruchszinsen 2007

Mit Bescheid vom 26.9.2011 setzte das Finanzamt die Anspruchszinsen für 2007 mit 52,59 € fest. Eine Berufung (Beschwerde) gegen diesen Bescheid wurde nicht eingebracht. Auch ist keine diesbezügliche Berufungsvorentscheidung ergangen. Ungeachtet dessen brachte der Bf (auch) hinsichtlich der Anspruchszinsen 2007 einen Vorlageantrag ein. Während die zuvor aufgezeigten Verfahrenslücken in den Vorlageberichten des Finanzamtes (Verf 46) nicht ersichtlich werden, weil das Finanzamt nicht zwischen den Verfahrensbescheiden und den Abgabenbescheiden unterschieden und beide, lediglich getrennt durch einen Schrägstrich, in einer Zeile angeführt hat, wird im Verf 46 die Nichteinbringung einer Berufung und das Nichergehen einer Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Anspruchszinsen durch entsprechende Nichteintragungen in den dafür vorgesehenen Rubriken augenscheinlich gemacht.

Der Senat hat erwogen:

§ 278 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 lautet:

- (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes
 - a.) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b.) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn [.....].

Gemäß § 279 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden.

Aus den zitierten Bestimmungen ergibt sich klar, dass das Verwaltungsgericht die Bescheidbeschwerde bzw den Vorlageantrag zuerst auf ihre Zulässigkeit zu prüfen hat, widrigenfalls das Rechtsmittel mit Beschluss zurückzuweisen ist.

Aus den nachfolgend dargelegten Gründen ergibt die vom Gesetz angeordnete Prüfung, dass die mit Schriftsatz vom 23.1.2012 eingebrachten Vorlageanträge aus unterschiedlichen Gründen als unzulässig zurückzuweisen sind.

Aus diesem Grund hat der Senat ungeachtet einer entsprechenden Antragstellung von einer mündlichen Verhandlung abgesehen (§ 274 Abs. 3 Z 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013). An der Zuständigkeit des Senates auch für Formalentscheidungen änderte dies nichts (Ehrke-Rabel. Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen, Abschnitt III, Rz 95).

1.) Einkommensteuer 2007 – 2010

a.) Gegen diese Bescheide wurde keine Berufung (Beschwerde) eingebracht. Diese Bescheide wurden also gar nicht angefochten. Die Berufung vom 19.10.2011 wendet sich nach ihrer klaren und eindeutigen Einleitung nur gegen den Wiederaufnahmbescheid (hinsichtlich der Einkommensteuer). Soweit aber das Finanzamt über eine nicht eingebrachte Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgesprochen hat, hat es diese Berufungsvorentscheidung mit einer Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit belastet (VwGH 4.4.1990, 89/13/0190; UFS 2.3.2007, RV/0209-F/06). Zur Herbeiführung eines rechtsrichtigen Verfahrenszustandes waren die trotz Unzuständigkeit ergangenen Berufungsvorentscheidungen (vgl. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373) ersatzlos aufzuheben. Die Vorlageanträge vom 23.1.2012 richten sich damit gegen Berufungsvorentscheidungen, die nicht mehr zum Rechtsbestand zählen. Sie waren deshalb als unzulässig zurückzuweisen.

b.) Der Beschluss fußt in diesem Punkt auf der zitierten gesicherten Rechtsprechung und tangiert infolgedessen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

2.) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 bis 2009

a.) Wie bereits eingangs dargelegt worden ist, richtet sich der Vorlageantrag vom 28.1.2012 auch gegen die Wiederaufnahme, obwohl in der Berufungsvorentscheidung vom 11.11.2011 nur über die Einkommensteuer, aber nicht über die Wiederaufnahme dieser Verfahren abgesprochen worden ist. Damit fehlt dem Vorlageantrag eine unabdingbare Voraussetzung. Formalrechtliche Voraussetzung für die Zulässigkeit eines Vorlageantrages ist, dass (in diesem Verfahren) eine Berufungsvorentscheidung

ergangen ist (vgl. Ritz, BAO⁵, § 264 Tz 6 und die dort angeführte Judikatur; Ehrke-Rabel, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen, Rz 78). Da dies nicht der Fall ist, war der Vorlageantrag insoweit als unzulässig zurückzuweisen.

Zur Vermeidung von Missverständnissen wird darauf hingewiesen, dass es nun die (allenfalls über einen Antrag nach § 284 BAO erzwingbare) Aufgabe des Finanzamtes sein wird, über die Berufung (nunmehr als Beschwerde zu werten) betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 bis 2009 mit Beschwerdevorentscheidung zu befinden. Dabei wird es nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung (vgl. Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 11, 5. Punkt; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172) zu prüfen haben, ob die von ihm geltend gemachten Wiederaufnahmsgründe geeignet sind, die Durchbrechung der Rechtskraft zu tragen. Ohne dieser Entscheidung vorzugreifen, sei doch auf zweierlei hingewiesen: Zum einen ist es unrichtig, jedenfalls durch die Aktenlage nicht gedeckt, dass der Bf als Vertriebsdirektor beruflich tätig war. Wie der unbedenklichen Beschreibung der Planstelle des Bf zu entnehmen ist, hatte nicht der Bf, sondern dessen unmittelbarer Vorgesetzter die Funktion eines Vertriebsdirektors inne. Zum andern war die Gesamthöhe der vom Bf bezogenen Diäten dem Finanzamt bei der Erlassung der angefochtenen Bescheide bekannt, was durch die Übernahme der Lohnzetteldaten in die neuen Sachbescheide evident wird, wozu noch kommt, dass sie bloß ein Indiz für das Ausmaß der von ihm ausgeübten Außendiensttätigkeit darstellt.

b.) Der Beschluss fußt auch in diesem Punkt auf gesicherter Rechtsprechung (und tangiert infolgedessen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung).

3.) Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO bzw Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betreffend ESt 2010

Im Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 durchbrach das Finanzamt die Rechtskraft mit einer Bescheidaufhebung nach § 299 BAO. In inhaltlicher Hinsicht begründete es seine Vorgangsweise wie in den Vorjahren, wo es die Durchbrechung der Rechtskraft auf § 303 BAO gestützt hat. Die Voraussetzungen für eine Bescheidbehebung nach § 299 BAO sind tendenziell weniger streng als jene für eine auf § 303 BAO gestützte Aufhebung. Funktion und Wirkungsweise beider Bestimmungen sind allerdings sehr ähnlich, sodass die Parteien nicht selten eine an sich gebotene Differenzierung verabsäumen lassen. Und auch die Rechtsprechung hat sich für die Gleichbehandlung von Bescheidaufhebungsgründen und Wiederaufnahmegründen ausgesprochen und dafür das gleich gelagerte Rechtsschutzinteresse, die gleiche Funktionsweise der beiden Instrumente sowie Gesetzeswortlaut und -systematik angeführt (UFS 22.9.2008, RV/0466-F/07; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119). Ein Vorlageantrag hinsichtlich dieser Verfahren wurde nicht eingebbracht bzw vorgelegt. **Diesbezüglich hatte das BFG sohin auch nicht zu befinden.**

Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird für das weitere Verfahren (wiederum als obiter dictum) darauf hingewiesen, dass die (der Bezeichnung nach) gegen den

Wiederaufnahmebescheid vom 19.10.2011 gerichtete Berufung vom 26.9.2011 noch unerledigt ist. Gemäß § 262 BAO hat das Finanzamt über diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung abzusprechen. Nach dem zuvor Gesagten ist das Finanzamt unter Bedachtnahme auf die Besonderheit dieses Falles nicht gehindert, den Schriftsatz vom 26.9.2011 als (auch) gegen die Bescheidaufhebung von eben diesem Tag gerichtete Beschwerde zu werten und im Sinne der Ausführungen im vorangegangenen Punkt zu behandeln. Dies umso mehr, als es im gegebenen Zusammenhang auch das Finanzamt an der gebotenen Differenzierung mangeln ließ und als es insofern an der verfahrensrechtlich verworrenen Situation Mitverantwortung trägt. Oder mit anderen Worten: Da sich die Sammelberufung vom 19.10.2011 zweifelsfrei auch gegen die Durchbrechung der Rechtskraft richtete, die mit Bescheid vom 26.9.2011 (auch) hinsichtlich der Einkommensteuer für 2010 bewirkt worden ist, kommt als angefochtener Bescheid nur der Bescheidaufbegebungsbescheid vom 26.9.2011 in Frage. Die erkennbar irrtümliche Bezeichnung dieses Bescheides als Wiederaufnahmebescheid dürfte im dargestellten Zusammenhang unschädlich (Ritz, BAO⁵, § 250 BAO Tz 5 und die dort angeführte Judikatur) sein. Im Zweifel wäre ein Mängelbehebungsverfahren durchzuführen.

4.) Anspruchszinsen

- a.)** Der Bf hat die Anspruchszinsen 2007 im Vorlageantrag vom 28.1.2012 als Anfechtungsgegenstand angeführt, obwohl er den Erstbescheid vom 26.9.2011 nicht angefochten hat und obwohl auch das Finanzamt (zu Recht diesbezüglich) keine Berufungsvorentscheidung gefällt hat. Der Vorlageantrag war daher aus den in Punkt 1.a.) und 2.a.) angeführten Gründen als unzulässig zurückzuweisen. Würde der Vorlageantrag diesbezüglich als Berufung gewertet, wäre diese als verspätet zurückzuweisen.
- b.)** Aus den in 1.b.) und 2.b.) angeführten Gründen wird keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung berührt.