



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 1. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 2. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führte in seiner am 5. Februar 2003 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002 Werbungskosten in Höhe von 271,68 € (Betriebsratsumlage) an; weiters beantragte er das Berufsgruppenpauschale für Vertreter (V).

Mittels Einkommensteuerbescheid vom 17. März 2003 wurde diese Erklärung erklärungskonform veranlagt.

Mit Datum 13. April 2004 wurde die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Auch in diesem Jahr wurde neben dem Berufsgruppenpauschale für Vertreter die Betriebsratsumlage (274,68 €) als zusätzliche Werbungskosten beantragt; weiters Ausgaben für Arbeitsmittel in Höhe von 155,35 €.

Mittels Bescheid vom 2. Juni 2004 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2002 gem. § 303 Abs.4 BAO wieder aufgenommen.

Begründend wurde angeführt, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die eine

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall würde das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegen und die steuerlichen Auswirkungen würden nicht als geringfügig angesehen werden können.

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 2. Juni 2004 wurde sowohl im Jahr 2002 als auch im Jahr 2003 lediglich das Berufsgruppenpauschale in Höhe von 2.190,00 € als Werbungskosten berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, dass mit dem Pauschbetrag sämtliche Aufwendungen abgegolten seien. Zusätzliche Werbungskosten würden auf Grund der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden können.

Mit Datum 1. Juli 2004 wurde in zwei Schriftsätzen Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003 vom 2. Juni 2004 erhoben.

Es werde die Aufnahme der Betriebsratsumlage als erhöhte Werbungskosten beantragt. Das berücksichtigte Vertreterpauschale als Werbungskosten würde als Pauschale sämtliche Aufwendungen im Zuge der Tätigkeit als Vertriebsbeauftragter abdecken. Die Betriebsratsumlage sei davon jedoch ausgenommen. Nachdem der Dienstgeber Betriebsratsumlage verrechne, würde diese das „reine“ Arbeitsverhältnis, unabhängig von der Tätigkeit, betreffen.

Mittels Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 2004 wurden beide Berufungen (2002 und 2003) als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 nur folgende Werbungskosten neben dem Pauschale abzusetzen seien:

1. Werbungskosten gem. § 62 des EStG 1988, weiters Werbungskosten gemäß § 28 Abs. 2 und Abs. 3 des EStG 1988.

2. Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Gegenstand der Tätigkeit bilden.

Die Betriebsratsumlage, nicht zu verwechseln mit den Pflichtbeiträgen zu gesetzlichen Interessensvertretungen oder den Beiträgen für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessensgemeinschaften, würde keine der aufgezählten Werbungskosten darstellen und könne somit nicht abgeschrieben werden.

Mit Datum 5. August 2004 wurde in zwei Schriftsätzen (für Einkommensteuer 2002 und 2003) der Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz gestellt.

Nach zitieren des § 16 EStG 1988 idF BGBl I 2004/57 wurde betont, dass gem. Z 3 lit. a leg.cit. Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlicher

Grundlage sowie Betriebsratsumlagen zu den Werbungskosten zählen würden.

Es werde um entsprechende Berücksichtigung und Erledigung ersucht.

Mit Eingabe vom 15. August 2004 wurde eine **Berufungsergänzung** zur Berufung vom 5. August 2004 betreffend Einkommensteuer **2002** eingereicht.

Darin wurde angeführt, dass der Bescheid inhaltlich rechtswidrig und rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften sei.

Die Erstbehörde würde den Bescheid damit begründen, dass gemäß der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 die Betriebsratsumlage nicht abgesetzt werden könne. Sie hätte jedoch jegliche Konkretisierung der zitierten Verordnung unterlassen, weshalb es unmöglich gewesen sei, auf das Vorbringen der Behörde einzugehen bzw. die Entscheidung der Behörde erster Instanz auf ihre Richtigkeit zu überprüfen.

Der Bescheid sei aus diesem Grund inhaltlich rechtswidrig und rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, die insofern relevant seien, als bei ordnungsgemäßer Durchführung des Verfahrens die Behörde zu einem anders lautenden Bescheid gelangt wäre. Der Verfahrensmangel sei derart gravierend, dass eine Richtigstellung durch die Behörde zweiter Instanz nicht möglich sei.

Weiters würden die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens in keiner Weise gem. § 303 Abs. 4 BAO vorliegen. Der Bescheid sei weder durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis noch durch eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden. Auch die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. c BAO würden nicht vorliegen.

Es seien darüber hinaus keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen. Die Behörde erster Instanz hätte auch in keiner Weise ausgeführt, welche neuen Tatsachen oder Beweismittel nach deren Ansicht neu hervorgekommen seien.

Der Bescheid sei auch aus diesem Grund inhaltlich rechtswidrig und rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Es werde daher der Antrag gestellt, den bekämpften Bescheid zu beheben, das Verfahren einzustellen und den Betrag von 135,84 € samt Verzugszinsen in der gesetzlichen Höhe, jedoch mindestens 4% seit dem 9. Juli 2004 zu bezahlen;

in eventu den bekämpften Bescheid zu beheben und das Verfahren an die Behörde erster Instanz zu verweisen.

Seitens des zuständigen Finanzamtes wurde diese Berufungsergänzung als Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zu Bescheid vom 17. März 2003 gewertet.

In der **Berufungsergänzung** vom 15. August 2004 betreffend das Jahr **2003** wurde vorgebracht, dass der Bescheid inhaltlich rechtswidrig und rechtswidrig infolge Verletzung von

Verfahrensvorschriften sei.

Die Erstbehörde würde den Bescheid damit begründen, dass gemäß der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 die Betriebsratsumlage nicht abgesetzt werden könne. Sie hätte jedoch jegliche Konkretisierung der zitierten Verordnung unterlassen, weshalb es unmöglich gewesen sei, auf das Vorbringen der Behörde einzugehen bzw. die Entscheidung der Behörde erster Instanz auf ihre Richtigkeit zu überprüfen.

Der Bescheid sei aus diesem Grund inhaltlich rechtswidrig und rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, die insofern relevant seien, als bei ordnungsgemäßer Durchführung des Verfahrens die Behörde zu einem anders lautenden Bescheid gelangt wäre. Der Verfahrensmangel sei derart gravierend, dass eine Richtigstellung durch die Behörde zweiter Instanz nicht möglich sei.

Es werde daher der Antrag gestellt, den bekämpften Bescheid dahingehend abzuändern, dass die im Jahr 2003 geleistete Betriebsratsumlage als Werbungskosten berücksichtigt werde; in eventu den bekämpften Bescheid zu beheben und das Verfahren an die Behörde erster Instanz zu verweisen.

Mit Zurückweisungsbescheid vom 25. August 2004 wurde die Berufung vom 15. August 2004 ("Berufungsergänzung") betreffend den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002 vom 2. Juni 2004 gemäß § 273 Absatz 1 Bundesabgabenordnung zurückgewiesen.

Die Zurückweisung sei erfolgt, weil die Berufungsfrist gemäß § 245 bzw. 276 BAO bereits am 7. Juli 2004 abgelaufen sei.

Am 2. Juni 2004 seien für das Jahr 2002 folgende Bescheide ergangen:

- a) Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO zum Einkommensteuerbescheid 2002 vom 17. März 2003;
- b) Erstbescheid (neue Sachentscheidung) für Einkommensteuer 2002.

Dies seien zwei eigenständige Bescheide, die auch jeweils für sich rechtsmittelfähig seien. Gegen den Einkommensteuerbescheid sei innerhalb der Rechtsmittelfrist Berufung erhoben worden.

Erstmals in der Eingabe vom 15. August 2004 („Berufungsergänzung“) sei nun behauptet worden, dass auch der Bescheid über die Wiederaufnahme gemäß § 303 (4) BAO rechtswidrig sei. Somit sei diese Eingabe nun als Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu werten gewesen. Wie jedoch schon oben angeführt, sei diese Berufung nicht innerhalb der im § 245 (1) BAO geforderten Rechtsmittelfrist eingebracht worden.

Es sei somit spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Informativ werde mitgeteilt, dass die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 in einem gesonderten Verfahren bearbeitet werden würden.

In einem Ersuchen um Ergänzung vom 25. August 2004 seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Bw. ersucht, entsprechende Bestätigungen des Dienstgebers hinsichtlich des beantragten Vertreterpauschales vorzulegen.

Weiters um belegmäßigen Nachweis der Betriebsratsumlagen.

Zusätzlich wurde ausgeführt, dass mit den pauschalierten Werbungskosten alle Werbungskosten – nicht nur jene, die mit den typischen Aufwendungen eines Vertreters in Zusammenhang stehen – abgegolten seien. Zusätzliche Werbungskosten würden nur dann berücksichtigt werden können, wenn diese in ihrer Gesamtheit den jeweiligen Pauschbetrag übersteigen würden. In diesem Fall würde der übersteigende Teil der Werbungskosten zusätzlich zu dem Pauschbetrag geltend gemacht werden können (vgl. VwGH 18.3.1986, 85/14/0156). Es würde nicht zutreffen, dass mit den in der Durchschnittsverordnung vorgesehenen Werbungskosten-Pauschbeträgen nur berufsspezifische Werbungskosten berücksichtigt würden, während solche Werbungskosten, welche einzelnen Arbeitnehmern oder auch Gruppen von Arbeitnehmern ausnahmsweise oder in atypischer Weise erwachsen würden, ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag zusätzlich zu berücksichtigen seien (vgl. VwGH 25.9.1984, 84/14/0009 und 14.6.1988, 87/14/0109). Würden neben pauschalierten Vertreterwerbungskosten noch andere Werbungskosten anfallen, seien alle Werbungskosten nachzuweisen (vgl. ebenfalls VwGH 18.3.1986, 85/14/0156).

Aufgrund dieser Ausführungen werde der Bw. ersucht, die gesamten Werbungskosten für die Jahre 2002 und 2003 belegmäßig nachzuweisen.

Mit Eingaben vom 9. September 2004 wurden die einbehaltenen Betriebsratsumlagen der Jahre 2002 und 2003 seitens des Arbeitgebers bestätigt.

Weiters wurde in einem Schreiben des Arbeitgebers bestätigt, dass der Bw. in den Kalenderjahren 2002 und 2003 ausschließlich mit Vertriebsaufgaben (Vertreter) betraut und überwiegend im Außendienst eingesetzt gewesen sei. Die Außendiensttätigkeit hätte dem Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung gedient.

Mit Datum 16. September 2004 wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuer der Jahre 2002 und 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 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 in der Praxis festgelegt werden (BGBl 1993/818 ab 1994).

Aufgrund der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, können ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen die Werbungskosten für Vertreter (§ 1 Z 9) mit 5 v.H. der Bemessungsgrundlage, höchstens 30.000,-- ATS (2.190,-- EUR) jährlich festgelegt werden.

In § 5 wurde verordnet, dass bei Inanspruchnahme der Pauschbeträge, **keine** anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden können.

Vertreter in diesem Sinne sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenanbahnung tätig sind.

Der Bw. ist lt. Angaben seines Arbeitgebers ausschließlich mit Vertriebsaufgaben betraut (Vertreter) und überwiegend im Außendienst eingesetzt. Seine Außendiensttätigkeit diene dem Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung.

Die oben genannte Verordnung ist also grundsätzlich für die Tätigkeit des Bw. anwendbar.

Wie schon erwähnt, können zusätzlich zum Pauschbetrag keine anderen (auch keine außerordentlichen) Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden. Sowohl in den Bescheiden vom 12. August 2003 als auch in den Berufungsvorentscheidungen vom 19. August 2003 wurde auf diese Bestimmungen hingewiesen.

Wenn ein Steuerpflichtiger die Möglichkeit der Pauschalierung in Anspruch nimmt, das hat der Bw. in seinen Erklärungen gemacht, so muss er die dort bestimmten Regelungen in Kauf nehmen. Vermeint der Bw., dass die Regelungen dieser Verordnung auf seine persönliche Situation nicht zutreffen, so hätte er die Möglichkeit gehabt, die tatsächlichen Kosten geltend zu machen.

Dies hat er aber weder in seinen Erklärungen, noch in seiner Berufung bzw. seinem Vorlageantrag getan.

Der Bw. führt in den Berufungsergänzungen vom 15. August 2004 an, dass die Bescheide inhaltlich rechtswidrig und rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften seien.

Es wird bemängelt, dass die zitierte Verordnung nicht konkretisiert wurde.

Hierbei übersieht der Bw., dass er selbst das Berufsgruppenpauschale für Vertreter in den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung beantragt hat. Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz war also die Annahme durchaus gerechtfertigt, dass dem Bw. die dortigen Regelungen und Voraussetzungen bekannt seien. Weiters wurde aber auch in den entsprechenden Bescheiden darauf hingewiesen, dass zusätzliche Werbungskosten nicht zu berücksichtigen seien. Es wurde auch angeführt, dass diese Bestimmungen in der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 geregelt seien.

Dem Einwand, dass die Abgabenbehörde erster Instanz bei ordnungsgemäßer Durchführung

des Verfahrens zu einem anderen Bescheid gelangt wäre, kann nicht gefolgt werden.

Das zuständige Finanzamt hat die getroffene Entscheidung ausschließlich auf Grund von gesetzlichen Regelungen getroffen. Auch eine Überprüfung der Entscheidung der Behörde war aufgrund der angeführten Gesetzesstelle durchaus möglich und zumutbar.

Der Bw. wurde auch im Ersuchen um Ergänzung vom 25. August 2004 seitens des zuständigen Finanzamtes darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit bestehe, die gesamten Werbungskosten der Jahre 2002 und 2003 belegmäßig nachzuweisen.

In der entsprechenden Beantwortung wurden aber lediglich die Betriebsratsumlagen der Jahre 2002 und 2003 nachgewiesen, diese waren allerdings niedriger als das mögliche Pauschale.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes war also das Pauschale für Vertreter zu berücksichtigen; mit der Konsequenz, dass neben diesem Pauschale **keine** weiteren Werbungskosten zulässig sind.

Linz, am 7. Juli 2005