



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0303-I/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. Steuerberater, vom 28. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 15. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Berufungszeitraum Gesellschaftergeschäftsführer der Fa. X GmbH. An dieser ist der Berufungswerber zu 25,99 % beteiligt. Aus dieser Tätigkeit bezog er Geschäftsführerhonorare. Die daraus erzielten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wurden durch Einnahmen-Ausgaben Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt und als solche in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 erklärt.

Das Finanzamt erließ mit Ausfertigungsdatum 15. Oktober 2008 einen erklärungsgemäßen Bescheid betreffend Einkommensteuer, gegen welchen der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 31. Oktober 2008 Berufung erhoben hat, mit der Begründung, es werde die Gewährung des Handelsvertreterpauschales in Höhe von 12 % der Umsätze beantragt, da sowohl der Verwaltungsgerichtshof als auch den Unabhängigen Finanzsenat den Begriff des Handelsvertreters weiter definiere und danach auch die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer GmbH umfasst werden würde, wenn dieser seine Arbeitszeit überwiegend im Außendienst verbringe, was auch auf den Berufungswerber zutreffe. Die Fa. X GmbH sei durch Abspaltung

eines Geschäftszweiges aus der Fa. Y GmbH hervorgegangen. Der Berufungswerber sei Leiter dieses Geschäftszweiges gewesen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2009 führte das Finanzamt begründend aus, das bei einem Geschäftsführer einer GmbH prinzipiell nicht von einer ausschließlichen Vertretertätigkeit mit überwiegendem Kundenverkehr im Außendienst ausgegangen werden könne. Allein aufgrund der im Unternehmensrecht verankerten Aufgabenbereiche des Berufungswerbers als alleiniger Geschäftsführer der GmbH erscheine eine ausschließliche Vertretertätigkeit unmöglich.

In weiterer Folge wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Ermittlung des Gewinnes können gemäß [§ 17 Abs. 4 EStG 1988](#) mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

In der auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988, des § 14 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 sowie des § 184 BAO erlassenen [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern](#), BGBl II 2000/95, (im folgenden kurz VO) wird festgelegt:

"§ 1. Bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993, können im Rahmen

1. der Gewinnermittlung bestimmte Betriebsausgaben
2. der Entrichtung der Umsatzsteuer bestimmte abziehbare Vorsteuersteuerbeträge jeweils mit Durchschnittssätzen angesetzt werden."

Nach dem letzten Absatz des § 2 der VO beträgt der Durchschnittssatz 12% der Umsätze (§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung), höchstens jedoch 5.825 Euro jährlich.

Nach § 1 der VO findet diese also ausschließlich bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetztes 1993 Anwendung.

Gemäß [§ 1 Abs 1 HVertrG 1993](#) ist Handelsvertreter, wer von einem anderen (im zitierten Gesetz 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.

Die Pauschalierung auf Grund der zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 ergangenen VO kann gem. § 1 Abs 1 HVertrG 1993 sohin nur bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter in Anspruch genommen werden, wenn diese **selbstständig** und **gewerbsmäßig** ausgeübt wird.

Das im HVertrG statuierte Tatbestandselement der Selbständigkeit wollte der Gesetzgeber offenbar besonders betonen, weil diese für die Unterscheidung des selbständigen Handelsvertreters vom angestellten Handelsvertreter entscheidend ist.

Der selbständige Handelsvertreter muss vom angestellten Handelsvertreter unterschieden werden, weil sich an die selbständige oder abhängige Berufsausübung jeweils unterschiedliche Folgen knüpfen. So wird auf den selbständigen Handelsvertreter das Handelsvertreter Gesetz auf den angestellten Handelsvertreter hingegen das Angestellten Gesetz angewendet.

Für die Beurteilung der Frage, ob die Tätigkeit eines Handelsvertreters selbständig ausgeübt wird, ist das Ausmaß der persönlichen Abhängigkeit entscheidend. Der wirtschaftlichen Unabhängigkeit kommt dabei ungeordnete Bedeutung zu.

Persönliche Abhängigkeit ist nach hA u.a. gegeben, wenn der Vermittler in die betriebliche Organisation eingebunden ist, bei Fehlen einer eigenen Betriebsstätte und eigener Betriebsmittel sowie bei persönlicher Arbeitspflicht und Weisungsgebundenheit (vgl. Petsche/Petsche-Demel, Handelsvertretergesetz, Praxiskommentar, Rz 19 f zu § 1 HVertrG).

Der Berufungswerber ist nach der Homepage der GmbH im Rahmen des Vertriebes neben drei weiteren namentlich angeführten Mitarbeitern für die Beratung, Planung und den Verkauf zuständig. Insoweit ist der Berufungswerber zweifelsfrei in die betriebliche Organisation der GmbH eingebunden.

Aus dem über Ersuchen des Referenten vorgelegten, zwischen dem Berufungswerber und der GmbH abgeschlossenen Geschäftsführervertrag ist zu entnehmen, dass ihm ein Dienstwagen ohne Beschränkung der Kilometerzahl zur Verfügung gestellt wird und alle mit dem Dienstwagen verbunden Ausgaben von der Gesellschaft getragen werden. Weiters wurden in der Einnahmen-Ausgabenrechnung keine Aufwendungen für betrieblich genutzte Räumlichkeiten geltend gemacht. Insoweit verfügt der Berufungswerber auch über keine für einen Handelsvertreter im Wesentlichen typischen, eigenen Betriebsmittel.

Dem Geschäftsführervertrag ist weiters zu entnehmen, dass der Berufungswerber verpflichtet ist, der Gesellschaft seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen sowie, dass die Generalversammlung Weisungen oder Richtlinien für die Ausübung der Tätigkeit vorgeben

kann. Insoweit ist der Berufungswerber im Rahmen seiner Tätigkeit zweifelsfrei auch weisungsgebunden.

Hinsichtlich der Entlohnung ist zu berücksichtigen, dass der Berufungswerber laut Gesellschaftsvertrag als Entgelt für seine Tätigkeit einen monatlichen Fixbezug, zwölfmal jährlich erhält; wobei diesbezüglich zu ergänzen ist, dass nach dem, über Ersuchen des Referenten vorgelegten Lohnkonto dieser Fixbezug 14 mal jährlich zur Auszahlung gelangt. Insoweit erfolgt auch die Entlohnung in der für ein Arbeitnehmerverhältnis typischen Form.

In der Gesamtschau dieser Sachverhaltsumstände übt der Berufungswerber seine Tätigkeit in keinerweise selbstständig bzw. gewerbsmäßig aus, sodass aufgrund der gesetzlichen Bestimmung die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern nicht zur Anwendung zu bringen ist.

Daran vermag der Umstand, dass die Geschäftsführertätigkeit des Berufungswerbers aufgrund seines Beteiligungsausmaßes an der GmbH unter § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren ist und daher seine Einkünfte steuerrechtlich als selbstständige Einkünfte zu beurteilen sind, nichts zu ändern, da ansonsten alle Kriterien eines Dienstverhältnisses vorliegen (insbesondere laufende Lohnfortzahlung auch bei Abwesenheit, fehlendes Unternehmerwagnis) und insoweit auch aus der Sicht des Gewerberechts keine selbstständige und damit auch keine gewerbsmäßige Betätigung vorliegt.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass die vom Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung ins Treffen geführten Argumente, wonach bei einem Geschäftsführer einer GmbH prinzipiell nicht von einer ausschließlichen Vertretertätigkeit mit überwiegendem Kundenverkehr im Außendienst ausgegangen werden könne und allein aufgrund der im Unternehmensrechtes verankerten Aufgabenbereiche des Berufungswerbers als alleiniger Geschäftsführer der GmbH eine ausschließliche Vertretertätigkeit unmöglich erscheine, keine taugliche Begründung dazustellen vermögen, weil die Anwendung der streitgegenständlichen Verordnung in keiner Weise darauf abstellt, dass ausschließlich eine Tätigkeit als Handelsvertreter ausgeübt wird. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist lediglich in der auf Grund des § 17 Abs. 6 EStG 1988, erlassenen [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen](#) und zwar für die im § 1 unter Punkt 9 angeführten „Vertreter“ statuiert, wonach der Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben muss.

Aber auch hiezu hat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, dass die Funktion als handelsrechtlicher Geschäftsführer für sich betrachtet, der Anwendung der [Verordnung](#)

des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen nicht entgegensteht, weil es unsachlich wäre, die Subsumtion unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil in völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, zumal eine solche völlig untergeordnete Tätigkeit typischerweise nicht dazu führt, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfallen als ohne sie (VwGH 24.2.2005, [2003/15/0044](#)).

Soweit in der Berufung vorgebracht wurde, dass sowohl der Verwaltungsgerichtshof als auch der Unabhängige Finanzsenat den Begriff des Handelsvertreters weiter definiere und danach auch die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer GmbH umfasst werden würde, wird angemerkt, dass die diesbezüglich vermutlich angesprochene Rechtsprechung (vgl. voranstehend angeführtes Erkenntnis) zu § 1 (und zwar zu Z 9 Vertreter) der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen vom 23. Dezember 1992, BGBl 32/1993, ergangen ist und nicht zu der im streitgegenständlichen Fall anzuwendenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern, BGBl II 2000/95.

Da wie voranstehend dargelegt nicht alle Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 HVertrG 1993 erfüllt sind, kann somit die Pauschalierung gemäß der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern, BGBl II 95/2000, nicht in Anspruch genommen werden (vgl. auch UFS 29.06.2007, RV/0170-F/05)

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Juli 2011