

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Käferböck GmbH & Co KG, Steuerberatungskanzlei, 4360 Grein, Kreuznerstr. 6, vom 5. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 25. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der nunmehrige Bw. wurde mit Beschluss der Generalversammlung der F (i.d.F. F) "zum handelsrechtlichen Geschäftsführer der Gesellschaft mit Begründung einer Verpflichtung zur Geschäftsführertätigkeit bestellt" (Punkt I. des Dienstvertrages). Laut Punkt II. des Dienstvertrages obliegt ihm die Leitung des gesellschaftlichen Unternehmens. Laut Punkt XIII. des Dienstvertrages werden die "Arbeitsergebnisse, deren Grundlage in der dienstlichen Tätigkeit des Geschäftsführers liegt", angeführt. Dazu gehören die aus der Geschäftsführertätigkeit in Planung, Entwicklung, Forschung, Systemberatung, Wartung oder Verwaltung geschäftlicher Datensammlungen (Datenbanken, Grafiken, Multimediaanwendungen ETC) und Datenverarbeitungsprogramme in Quellen und Objektprogrammform, bei dieser Entwicklung entstandene Ideen, Erfindungen, Algorithmen, Verfahren, Spezifikationen, Berichte sowie Dokumentations- und Schulungsmaterial über Systemanalyse, Roh- und Feinentwurf, Test, Installation, Einsatz und Wartung der

Datensammlungen und Datenverarbeitungsprogramme. Der Dienstgeber hat das Recht, all diese Arbeitsergebnisse, die aus der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Gesellschaft entstehen, durch Information oder sonstige Tätigkeit des Geschäftsführers angeregt wurden oder maßgeblich auf Erfahrungen, Arbeiten oder Unterlagen des Dienstgebers beruhen, ohne sachliche, zeitliche oder räumliche Beschränkung zu verwerten oder verwerten zu lassen.

Anlässlich der Erstellung seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 beantragte der nunmehrige Bw. das "Berufsgruppenpauschale Vertreter".

Auf Vorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz teilte der Bw. Folgendes mit:

1. Genaue Beschreibung der gesamten beruflichen Tätigkeit: Anbahnung und Abschluss von Geschäften sowie Kundenbetreuung bei Bundesministerien in Wien im Rahmen des Projektes E (i.d.F. E).
2. Produkt: Ich verkaufte im Jahr 2003 primär Softwareproduktlizenzen für F-Softwareprodukte sowie Dienstleistungen von F. Ich betreute primär Kunden im Bereich der öffentlichen Verwaltung in Österreich, speziell die Bundesministerien im Projekt E in Wien. Im Außendienst waren zu dieser Zeit in der F ca. 15 Personen tätig (Vertrieb und Professional Services).
3. Außendienst: Im Jahr 2003 war ich im Schnitt an 4 Arbeitstagen pro Woche im Außendienst in Wien tätig, an einem Arbeitstag im Büro in Linz.
4. Organisatorische Betreuung: Im Jahr 2003 wurde die organisatorische Betreuung durch das Sekretariat und das Finanzsegment im Hauptquartier in Linz durchgeführt.
5. Stellung bzw. Rangordnung: Seit Oktober 2000 handelsrechtlicher Geschäftsführer der F mit dem Schwerpunkt auf dem Verkauf und Vertrieb von Softwareproduktlizenzen und Dienstleistungen. Mein Vorgesetzter ist Vorstand der F. Im Jahr 2003 ca. 15 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der F.
6. Betreuung und Schulung: Ja, die Betreuung und Schulung der Mitarbeiter, insbesondere im Bereich Verkauf und Vertrieb, gehörte im Jahr 2003 zu meinem Aufgabengebiet.
7. Aufgaben im Bereich der Firmenleitung: Handelsrechtlicher Geschäftsführer der F.
8. Verkaufsziele: Die Verkaufsziele wurden im Jahr 2003 von meinem Vorgesetzten, Vorstand der F, festgelegt, auf Basis einer gemeinsam erarbeiteten Verkaufsplanung.
9. Dienstvertrag: Dienstvertrag aus dem Jahr 2000 liegt in Kopie bei.

Diese Mitteilung war vom Bw. unterfertigt, jedoch nicht – wie von der Abgabenbehörde erster Instanz gefordert – vom Arbeitgeber des Bws. bestätigt.

In der Folge wurde anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung 2003 das Vertreterpauschale in Höhe von 2.190,00 € gemäß § 1 Z 9 der Verordnung zu § 17 Abs. 6 EStG (BGBI. II 2001/382) nicht berücksichtigt; begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass der Bw. auch

---

mitverantwortlich für die Betreuung und Schulung von Mitarbeitern sowie als Geschäftsführer tätig sei, was keine Vertretertätigkeit sei, da ihr vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrauchten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass nach ständiger Rechtsprechung es nicht erforderlich sei, dass die Vertretertätigkeit ausschließlich ausgeübt werde: Auch ein angestellter Geschäftsführer einer GmbH sei Vertreter im Sinn der anzuwendenden Verordnung, sofern er mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit im Außendienst verbringe und dabei Kundenkontakte mit Vertrieb und Verkauf unterhalte. Seine zeitlich untergeordnete Geschäftsführertätigkeit im Innendienst stehe der Anwendung der Verordnung nicht entgegen, da dort anfallende Aufwendungen vom Pauschale ohnehin nicht umfasst seien.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung mit Berufungsentscheidung als unbegründet ab. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass zwar unbestritten sei, dass der Bw im Rahmen seines Dienstverhältnisses im Außendienst tätig sei, aufgrund der Aufgabenbereiche als Geschäftsführer seien jedoch die Voraussetzungen für eine "ausschließliche Vertretertätigkeit" nicht gegeben.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde im Wesentlichen das Berufungsbegehren wiederholt und ausgeführt, dass der Bw. die Kriterien der aktuellen Judikatur erfülle (er verbringe mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit im Außendienst und unterhalte dabei Kundenkontakte mit Vertrieb und Verkauf). Die zeitlich untergeordnete Geschäftsführertätigkeit im Innendienst stehe dem nicht entgegen, weil im Außendienst gerade die Aufwendungen entstehen, die durch das Pauschale abgegolten werden.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte dem Bw. in einem Vorhalt mit, dass aus dem von ihm vorgelegten Dienstvertrag weder ersichtlich sei, dass er angestellter Geschäftsführer im Außendienst ist, noch dass im Vordergrund seiner Tätigkeit der Kundenverkehr im Außendienst in Form von Vertragsabschlüssen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers steht. Er werde daher ersucht, einen Dienstvertrag vorzulegen, aus dem die oben angeführten Umstände zu ersehen sind. Weiters möge er Bestätigungen vorlegen, aus denen das zeitliche Ausmaß der behaupteten Vertretertätigkeit ersichtlich ist.

In Beantwortung dieses Vorhalts legte der Bw. eine Bestätigung der F vor (unterfertigt vom Senior Vice President Finance), wonach der Bw. "im Kalenderjahr 2003 überwiegend im Außendienst tätig war". Bestätigungen, die das zeitliche Ausmaß der behaupteten Vertretertätigkeit beinhalten, wurden dazu nicht beigelegt.

Der geforderte Dienstvertrag wurde nicht vorgelegt, vielmehr richtete der Bw. selber eine

---

"Information" an die entscheidende Behörde mit folgendem wesentlichen Inhalt: Ich war im Jahr 2003 im Rahmen meiner beruflichen Tätigkeit bei der F überwiegend im Außendienst tätig und darf dies wie folgt begründen:

In meiner Tätigkeit als Projektleiter der F im Projekt E habe ich einen Großteil meiner wöchentlichen Arbeitszeit (im Schnitt ca. 3 von 5 Arbeitstagen pro Woche) bei Projektsitzungen im B (i.d.F. B) und im BR (i.d.F. BR) in Wien verbracht. In diesem Großprojekt waren alle O (i.d.F. O) unter Federführung des B beteiligt. Ein Großteil der Projektarbeit hat in Wien stattgefunden und nicht an meinem Dienstort Linz. Insbesondere war ich Mitglied in den Expertengruppen für die Erarbeitung von Softwareanforderungen, organisatorische Begleitmaßnahmen, Infrastruktur sowie Schulung und Betreuung der Anwender.

Als Leiter der F Professional Services Organisation habe ich federführend die Kundenbetreuung für die Bestandskunden der F in Österreich geführt, insbesondere in den Bundesländern und den Landeshauptstädten.

Als Vertreter des F Managements in der U (i.d.F. U) habe ich an den regelmäßigen Sitzungen dieser Organisation in wechselnden Landeshauptstädten teilgenommen.

In meiner Funktion als Geschäftsführer habe ich an Konferenzen und Messen in Österreich, Deutschland und der Schweiz teilgenommen.

In meiner Funktion als Geschäftsführer habe ich an Angebotspräsentationen und Verhandlungsverfahren in Österreich, Deutschland und der Schweiz teilgenommen.

Als Vertreter des F Managements habe ich an den Sitzungen der europäischen Organisation T (i.d.F. T) in unterschiedlichen Städten in Europa teilgenommen.

Als Vertreter des F Managements führte ich eine Produktzertifizierung der F in Großbritannien durch und begleitete sie.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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.

Laut Verordnung BGBl. II 2001/382, § 1 Z 9 werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses als Werbungskosten 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190,00 € jährlich festgelegt.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört 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 verbracht werden.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Abs. 1).

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Abs. 2).

Gemäß § 119 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (Abs. 1).

Entscheidungsrelevant ist festzustellen, ob der Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum überwiegend eine Tätigkeit ausübt, die als Vertretertätigkeit zu qualifizieren ist:

Das ist laut herrschender Lehre und Rechtsprechung die überwiegende Außendiensttätigkeit als klassischer Vertreter (dh. jemand, der mit Vorbereitung und Abschluss von Verträgen beschäftigt ist) – siehe ua. UFS Linz, RV/0204-L/08 vom 10.6.2008, sowie SWK 20/21/08, Seite 561.

Da jedoch aus dem Dienstvertrag des Bws. weder hervorgeht, dass er überhaupt eine Vertretertätigkeit (im Sinn von Vorbereitung und Abschluss von Verträgen) ausübt, noch ob er solche überwiegend ausübt, war erforderlich, die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Vorhalt angeführten Unterlagen anzufordern, zumal aus dem Dienstvertrag zu entnehmen ist, dass der Bw. in Planung, Entwicklung, Forschung, Systemberatung, Wartung, Verwaltung geschäftlicher Datensammlungen und Datenverarbeitungsprogramme in Quellen und Objektprogrammen tätig ist, bzw. die dabei entstandenen Ideen, Erfindungen, Algorithmen, Verfahren, Spezifikationen, Berichte sowie Dokumentations- und Schulungsmaterial über Systemanalyse, Roh- und Feinentwurf, Test, Installation, Einsatz und Wartung der Datensammlungen und Datenverarbeitungsprogramme zu seinen "Arbeitsergebnissen" gehören: Ein Hinweis auf Verkauf (und dessen Vorbereitung) von Produkten ist daraus nicht zu erkennen, weshalb der Abschluss eines weiteren – der Abgabenbehörde bisher unbekannten – Dienstvertrages, der eine etwaige Vertretertätigkeit des Bws. zum Inhalt hatte, im Raum stand und so zu ermitteln war.

Der Bw. legte einen solchen nicht nur vor, sondern beschränkte sich darauf, in der Vorhaltsbeantwortung einseitig einen Sachverhalt zu beschreiben, der zum einen nicht dem der Abgabenbehörde bekannten Dienstvertrag entspricht und zum anderen nicht durch einen weiteren Dienstvertrag bestätigt ist.

Da im Abgabenverfahren nicht die Parteienmaxime gilt, dh. die Abgabenbehörde ihren Entscheidungen Sachverhalte nicht schon deshalb zu Grunde legen darf, weil sie von der Partei außer Streit gestellt werden, können Sachverhalte Bescheiden dann nicht zu Grunde gelegt werden, wenn sie objektiv (materiell) unzutreffend sind.

Da es den Usancen des wirtschaftlichen Lebens widerspricht, dass aus dem Dienstvertrag eines Geschäftsführers nicht zu entnehmen ist, dass er – auch – eine Vertretertätigkeit ausübt, in der Realität er jedoch Tätigkeiten ausübt, die eine Vertretertätigkeit darstellen, ist von einer Verletzung der Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Partei im Abgabenverfahren auszugehen, wenn sie entgegen einer Vorhaltsbeantwortung Unterlagen, die diesen Sachverhalt klären könnten, nicht vorlegt (VwGH 5.11.1986, 85/13/0012). Nach Lage des berufungsgegenständlichen Falles konnte nur der Bw. Angaben zum Sachverhalt machen (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 0181), dh. nur er konnte Beweismittel (wie den geforderten zweiten Dienstvertrag) vorlegen, um den Sachverhalt in seinem Sinn würdigen zu können: Der Bw. unterließ – w.o.a. – es nicht nur, diesen zweiten Dienstvertrag vorzulegen, sondern richtete eine Sachverhaltsbeschreibung an die Abgabenbehörde, die nicht im entferntesten als Abmachung zwischen ihm und seinem Dienstgeber qualifiziert werden kann, zumal eine Bestätigung des Dienstgebers dazu fehlt. Selbiges gilt für die Bestätigung, dass der Bw. "2003 überwiegend im Außendienst tätig war": Auch daraus ist nicht verbindlich zu sehen, dass diese Außendiensttätigkeit sich auf eine Vertretertätigkeit bezog. Der Bw. gab der Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Vorlage seiner Vorhaltsbeantwortung nicht die Möglichkeit, einen von seinem Dienstgeber bestätigten Sachverhalt (wie zweiten Dienstvertrag und Bestätigung über das zeitliche Ausmaß der behaupteten Vertretertätigkeit) zu würdigen, sondern nahm die Würdigung seinerseits vorweg, indem er eine unbestätigte, einseitige Sachverhaltsfeststellung lieferte. Durch die in diesem Sinn erfolgte Nichtbeantwortung des Vorhalts der Abgabenbehörde zweiter Instanz verstieß der Bw. gegen die Offenlegungspflicht des § 119 BAO (VwGH 07.09.1990, 89/14/0261 bis 0263): Eine nichtüberprüfbare einseitige Sachverhaltsdarstellung ersetzt nicht die geforderte Vorlage eines Dokuments.

Da – w.o.a. – im Abgabenverfahren die Parteienmaxime nicht anzuwenden ist (Ritz, BAO, § 115, Tz 5) und die Pflicht zur amtsweigigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts dort ihre Grenze findet, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, konnte der aktenkundige Sachverhalt nicht zur Qualifizierung der Tätigkeit des Bws. als überwiegend im Außendienst tätigen Vertreters (der die Vorbereitung und den Abschluss von Geschäften durchführt) führen und war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Jänner 2010