



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FS, vertreten durch Dr. Ferdinand Jenni, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6850 Dornbirn, Jahngasse 18, vom 9. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. März 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr 2001 einerseits als Inhaber des Gewerbebetriebes ST – Systemtechnik, andererseits als Handelsvertreter selbständig tätig. Er ermittelte den Gewinn für beide Tätigkeiten gemeinsam entsprechend den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG 1988. Im Jahresabschluss zum 31.12.2001 verzeichnete er unter Punkt **7., sonstige betriebliche Aufwendungen, lit. e) übrige Aufwendungen**, die Post "Pauschale BA/VO Handelsvertreter" in Höhe von 5.813,83 €.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommen- und zur Umsatzsteuer für 2001 anerkannte das Finanzamt weder die pauschalierten Betriebsausgaben, noch die entsprechenden Vorsteuerbeträge und führte begründend aus, das Handelsvertreterpauschale könne nur gewährt werden, wenn die neben der Handelsvertretertätigkeit ausgeübte andere, Nicht-Vertretertätigkeit 25% des Gesamtumsatzes nicht übersteige.

In seinen Berufungen gegen den Einkommen- und den Umsatzsteuerbescheid beantragte der Berufungswerber den Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 22.002,35 € (statt 27.816,19 €) sowie der Umsatzsteuer-Zahllast mit 33.326,78 € (statt 34.024,40 €). Er erläuterte weiters, er sei Inhaber eines Gewerbescheines für Handelsgewerbe und für Handelsagentengewerbe. Die Verordnung BGBI. II 2000/95 betreffend Durchschnittssätze für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen von Handelsvertretern (HV-VO) knüpfe nicht an eine Gesamtumsatzgrenze oder Umsatzaufteilung an. Die vom Finanzamt vertretene Rechtsmeinung sei rechtswidrig.

Es ergingen in der Folge abweisende Berufungsvorentscheidungen, in denen das Finanzamt die bereits bisher ausgeführte Argumentationslinie näher umschrieb: Von 316.691,14 € Gesamtumsatz seien im Streitjahr lediglich 47.725,41 € auf Provisionen aus Handelsvertretertätigkeit entfallen. Auch wenn in der HV-VO kein abgrenzender Prozentsatz verzeichnet sei, lasse sich nach Meinung des Finanzamtes aus der Formulierung "bei der Tätigkeit als Handelsvertreter" erkennen, dass eine untergeordnete Handelsvertretertätigkeit wie die im Streitfall praktizierte, von der Verordnung nicht umfasst sein könne. Im Hinblick auf die 25%-Grenze verwies es auf "Abgrenzung Handelsvertretertätigkeit von Nicht-Handelsvertretertätigkeit bei Anwendung der Handelsvertreterpauschalierung" in RdW 5/2002, S. 318.

Der Berufungswerber brachte betreffend den **Einkommensteuerbescheid** einen Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz mit Durchführung einer mündlichen Verhandlung ein. Hinsichtlich Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde der Antrag am 2.1.2006 mittels E-Mail des steuerlichen Vertreters zurückgezogen.

Der Berufungswerber betonte in seinem Vorlageantrag nochmals das bereits Vorgebrachte und verzeichnete Reisespesen in Höhe von 24.360,00 S, die bisher – da pauschaliert – nicht geltend gemacht worden seien. Weiters verwies er auf Ausgaben für üblicherweise nicht belegbare Trinkgelder und Geschenke sowie auf das im Wohnungsverband gelegene Büro.

Der unabhängige Finanzsenat sandte folgendes Ergänzungersuchen an den steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers:

1.) Definieren Sie bitte die **Handelsvertretertätigkeit des Herrn F:**

- Von wem und auf wessen Namen und Rechnung ist er mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften betraut?
- Welches Produkt ist Gegenstand seiner Handelsvertretertätigkeit?
- Ist die Betrauung eine ständige oder bezieht sie sich auf Einzelfälle?

2.) Wo befinden sich die **Büroräumlichkeiten** der ST -Systemtechnik? Welcher Art ist die Tätigkeit der ST ?

3.) Erläutern Sie die von Ihnen im Vorlageantrag vom 12. Mai 2003 geltend gemachten **Reisespesen** in Höhe von 24.360,- S.

- Welches Fahrzeug wurde für die Handelsvertretertätigkeit verwendet?
- Über welche betrieblichen Fahrzeuge (ST und Handelsvertretertätigkeit) verfügt Herr F ?
- Legen Sie Reiseaufzeichnungen betreffend die Handelsvertretertätigkeit, aufgegliedert nach Beginn und Ende, Ziel und Grund sowie Entfernung der Fahrt vor (Fahrtenbuch).

4.) Reichen Sie geeignete Belege zur Glaubhaftmachung der Betriebsausgaben für **Trinkgelder, Geschenke und Bewirtung** ein.

Auch im Hinblick auf die bereits in der Bilanz verzeichneten Aufwandspositionen "Werbe- und Vertriebsaufwand", "Kraftfahrzeugaufwand", "Übrige Aufwendungen" legt der unabhängige Finanzsenat Wert auf eine schlüssige Beantwortung der aufgeworfenen Fragen bzw. Einreichung nachvollziehbarer Unterlagen.

In seinem Antwortschreiben teilte der steuerliche Vertreter mit:

ad **1.)** Auftraggeber für die Vermittlung und den Abschluss von Geschäften sei die VKG in Deutschland, N, gewesen. Die Vertretertätigkeit habe als Gegenstand Haustürrohlinge und Sandwichelemente umfasst. Es habe sich bei der Betrachtung um eine ständige gehandelt, die nicht auf Einzelfälle beschränkt gewesen sei.

ad **2.)** Das Büro habe sich im Wohnhaus des Berufungswerbers, Adr, befunden. Er habe seine gewerbliche Tätigkeit mit 30.6.2005 beendet.

ad **3.)** Im Hinblick auf die Reisespesen verwies der steuerliche Vertreter auf eine angeschlossene Liste von Außendiensttagen und Tagessätzen. Der Betrag sei zu korrigieren, er belaufe sich richtigerweise auf 24.234,00 S. Das für die Handelsvertretertätigkeit benutzte Fahrzeug sei bis Oktober 2001 ein Renault Espace, ab November 2001 ein Audi A 6 gewesen. Es habe sich um betrieblich genutzte Fahrzeuge gehandelt, die jeweils geleast waren.

ad **4.)** Belege für Geschenke und Trinkgelder könnten nicht vorgelegt werden, da es hiefür – wie es der Natur solcher Aufwendungen entspreche – keine Belege gebe. Auch die HV-VO spreche ja von "üblicherweise nicht belegbaren Betriebsausgaben".

Dem Schreiben waren folgende Listen angeschlossen:

- a) **Liste der Aussendiensttage** 2001 mit Datum, Uhrzeit Abfahrt und Ankunft, Ziel und Tagessatzberechnung,
- b) **Liste Reise- und Fahrtpesesen,**
- c) **Liste Bewirtungsaufwand 50%.**

Seitens des unabhängigen Finanzsenates telefonisch befragt, teilte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers ergänzend mit:

Auch die ST – Systemtechnik habe mit den Bausektor betreffenden Sandwichelementen wie etwa Haustürrohlingen gehandelt und zwar in der Weise, dass die Produkte durch den Berufungswerber angekauft und weiterverkauft worden seien. Die Fahrzeuge Renault Espace und Audi A 6 seien sowohl für die ST , als auch für die Handelsvertretertätigkeit genutzt worden, ebenso wie das im Wohnhaus befindliche Büro. Die Liste b) **Reise- und Fahrtpesesen** beziehe sich auf Übernachtungskosten. Die Liste c) **Bewirtungsaufwand 50%** weise die auf die ST entfallenden entsprechenden Kosten aus (Anmerkung: verbucht wurde von diesen 50% wieder die Hälfte). Die restlichen – der Handelsvertretertätigkeit zuzurechnenden - 50% seien in der Buchhaltung nicht erfasst worden, da man sie als mit dem geltend gemachten HV-Betriebsausgabendurchschnittssatz abpauschaliert betrachtet habe. Der Berufungswerber habe in der Zwischenzeit seine gewerbliche Tätigkeit zur Gänze aufgegeben und arbeite nun als Angestellter. Die in den Listen b) und c) aufscheinenden Beträge seien Schillingbeträge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebsausgaben nach Durchschnittssätzen

Zu **§ 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988** wurde die Verordnung BGBl. II 2000/95 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern erlassen (**HV-VO**). Diese bestimmt in ihrem **§ 1**, dass im Rahmen einer Tätigkeit als Handelsvertreter nach dem Handelsvertretergesetz 1993, BGBl. I 1993/88, bestimmte Betriebsausgaben jeweils mit Durchschnittssätzen in Ansatz gebracht werden können. In **§ 2 Abs. 1** umschreibt die Verordnung, dass Durchschnittssätze nur für die in Abs. 2 leg. cit. angeführten Betriebsausgaben veranschlagt werden dürfen. Neben dem jeweiligen Durchschnittssatz dürfen Betriebsausgaben nur dann berücksichtigt werden, wenn sie in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen angesetzt werden. Die im **Abs. 2** leg. cit. umschriebenen, zum Ansatz eines Durchschnittssatzes berechtigenden Betriebsausgaben sind –Mehraufwendungen für die Verpflegung, -Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (Lager-, Kanzleiräumlichkeiten), -Ausgaben anlässlich der

Bewirtung von Geschäftsfreunden, -üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche.

Der Durchschnittssatz beträgt 12% der Umsätze, höchstens jedoch 5.825,00 € jährlich.

Strittig ist, ob die vom Berufungswerber ausgeübte Handelsvertretertätigkeit diesen zum Ansatz des Betriebsausgabendurchschnittssatzes berechtigt.

Wenn auch die Tätigkeit des Berufungswerbers nach den durchgeführten Erhebungen im Wesentlichen der eines Handelsvertreters nach dem Handelsvertretergesetz entspricht (von den Grundmerkmalen Selbständigkeit, Geschäftsvermittlungs- und Geschäftsabschlustätigkeit, ständiges Betrauungsverhältnis, gewerbsmäßiges Handeln, Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung fehlt offenbar nur Letzteres – die Rechnungslegung erfolgte laut Antwortschreiben oben größtenteils von der VKG an den Kunden direkt), liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Betriebsausgabendurchschnittssatzes nicht vor. § 17 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt nämlich, dass solche Durchschnittssätze nur für Fälle aufzustellen sind, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht, noch ordnungsgemäß Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band II, WUV-Universitätsverlag, TZ 79 zu § 17: Bei der Gewinnermittlung nach § 5 oder § 4 Abs. 1 EStG, "Bilanzierung", ist die Pauschalierung gemäß § 17 Abs. 4 ausgeschlossen). Da der Berufungswerber im Streitjahr seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, ist seinem Wunsch auf Zuerkennung des Pauschalbetrages gemäß HV-VO somit bereits die Grundlage entzogen.

Ungeachtet dieser schon a priori nicht gegebenen Anspruchsvoraussetzungen ist der Argumentation des Berufungswerbers in Berufung und Vorlageantrag entgegenzuhalten: Die HV-VO des Bundesministers für Finanzen ist nicht völlig losgelöst von dem Erlass des BMF vom 28.2.2002 (Nicht-Handelsvertretertätigkeit darf 25% des Gesamtumsatzes nicht übersteigen) zu sehen, den die Abgabenbehörde I. Instanz zur Stützung ihrer Rechtsmeinung heranzog. Vielmehr ist das Verhältnis der HV-VO zu dem genannten Erlass das einer lex generalis zu einer lex specialis. Für den Streitfall hieße das, dass selbst im Falle einer nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 erfolgenden Gewinnermittlung die Berechtigung zur Durchschnittssatzinanspruchnahme im Hinblick auf die einschränkende Spezialregelung nicht vorläge.

Betriebsausgaben in tatsächlich angefallener Höhe

Zum in-eventu-Begehr des Berufungswerbers, die in Bezug auf die Handelsvertretertätigkeit tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben anzuerkennen, ist auszuführen:

Die Tätigkeiten des Berufungswerbers als Inhaber der ST –Systemtechnik sowie als Handelsvertreter wurden, wie sich aus dem engen wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang erschließen lässt, im Rahmen eines einheitlichen Betriebes geführt. Neben der Personenidentität des Trägers beider Betriebszweige, lassen sich aufgrund der Ähnlichkeit des Betriebsgegenstandes ergänzende bzw. überschneidende Elemente erkennen. Es wurden überdies beide Zweige vom selben Standort, nämlich dem im Wohnhaus gelegenen Büro aus, entfaltet und die selben betrieblichen Fahrzeuge eingesetzt. Naturgemäß ist daher – nicht zuletzt im Hinblick auf die ebenfalls zusammengefasst geführte Buchhaltung - auch von finanziellen und verrechnungstechnischen Verflechtungen auszugehen.

Insoweit nicht eine eindeutige Zuordnung möglich war, sieht daher der unabhängige Finanzsenat eine Miterfassung des auf die Handelsvertretertätigkeit entfallenden Aufwandsanteils in der Buchhaltung als gegeben an. Hier von betroffen sind:

- Abschreibungen auf Sachanlagen, (Büromaschinen, EDV-Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung) sowie geringwertigen Wirtschaftsgüter, Erfassung unter **Punkt 6., a) laut Jahresabschluss,**
- Üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben, Erfassung unter **Punkt 7., b) laut Jahresabschluss.**

Die eingereichte Liste **Reise- und Fahrspesen** (siehe oben b)), die einen Endbetrag von 14.832,92 S, das sind 1.077,95 €, ausweist und mit "ST -Systemtechnik" überschrieben ist, wurde zur Gänze bilanziell erfasst (**Punkt 7., e) laut Jahresabschluss**).

Die Liste **Aussendiensttage** (siehe oben a)), die nach dem Ergebnis der Erhebungen Tagesgelder für Verpflegungsmehraufwand im Rahmen von auf die Handelsvertretertätigkeit entfallenden Dienstreisen dokumentiert, wurde mit der Liste b), die Übernachtungskosten ausweist, in Beziehung gesetzt. Soweit sich datenmäßige Überschneidungen ergaben und die Liste b) Kosten für "Imbiss" oder "Essen" auswies, wurde in diesen Fällen ein Tagesgeld ausgeschieden. Insgesamt waren 8 Tagesgelder für Inlanddienstreisen in Abzug zu bringen. Anerkannt wurden daher 24.234,00 S minus 2.880,00 S (360 x 8), das sind 21.354,00 S bzw. **1.551,86 €.**

Die in der Liste **Bewirtungsaufwand 50%** ausgewiesene Summe von 8.785,67 S wurde im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zur Hälfte berücksichtigt, das sind 4.392,84 S oder **319,24 €.**

Als tatsächlich angefallene Betriebsausgaben wurden daher **1.871,10 €** in Abzug gebracht.

Der Berufung war somit – wie im Spruch ausgeführt – teilweise statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 10. Jänner 2006