



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., L., H.-Straße 87, vertreten durch Peter Müller, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6850 Dornbirn, Nägelesgarten 10, vom 20. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), der vom 1.7.1997 bis zum 31.4.2004 bei der in Liechtenstein ansässigen Fa. K.D. AG (vormals D.D.u.I. AG) beschäftigt war, erklärte im Streitjahr wie bereits in den Vorjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Grenzgänger.

Nachdem Ermittlungen des Finanzamtes Feldkirch ergaben, dass der Bw. seit Beginn seines Beschäftigungsverhältnisses bei der Fa. Kohler Druckluft AG zu 55 %, später sogar zu 78% an diesem Unternehmen beteiligt war, wurde die Tätigkeit des Bw. abweichend von der Erklärung gemäß § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 als selbständige eingestuft. Einkunftserhöhend wirkte sich zudem die nicht bestrittene Privatnutzung des firmeneigenen PKW's aus.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurden die bescheidmäßigen Abweichungen von der Steuererklärung nicht beanstandet, sondern beantragt, pauschale Werbungskosten in Höhe

von 5% der Einkünfte, somit 2.190,00 € (Höchstbetrag) zu berücksichtigen (Vertreterpauschale). Begründet wurde dies damit, dass der Bw., wie aus der beiliegenden Bestätigung der Fa. K.D. AG vom 15.7.2005 hervorgehe, zu zumindest 80% im Außendienst des Arbeitgebers in Liechtenstein und der Schweiz tätig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juli 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung gab es an, das Vertreterpauschale auf Grund der VO des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001 könne nur im Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend gemacht werden. Die Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 komme deshalb nicht zur Anwendung, weil bereits tatsächliche Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien (siehe RZ 1236 EStR).

Im Vorlageantrag wurde nunmehr um Anerkennung der pauschalen Werbungskosten für Handelsvertreter in Höhe von 12% ersucht (12% von 45.099,04 € ergibt 5.411.88 €). Damit seien die eigenen Tagesgelder, die Ausgaben für im Wohnungsverband gelegenen Räume, die Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden sowie üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben, wie z.B. Trinkgelder abgegolten. Zur Begründung wurde angeführt, der Bw. sei für die Fa. K.D. AG in dessen Namen und für dessen Rechnung mit der Vermittlung und dem Abschluss von Geschäften im Absatzgebiet Liechtenstein und der Schweiz ständig betraut und selbständig tätig. Verwiesen wurde weiters nochmals auf die der Behörde bereits vorliegende Bestätigung der genannten Firma bezüglich der mehr als 80%igen Außendiensttätigkeit des Bw.. Da mittels Berufungsvorentscheidung der steuerliche Ansatz der 5%igen Vertreterpauschale für bestimmte Berufsgruppen (BGBl. II Nr. 382/2001) mit der Begründung abgelehnt worden sei, dieses Vertreterpauschale könne nur in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend gemacht werden, werde in Anwendung des Umkehrschlusses und der unbestrittenen Tatsache des Vorliegens von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nunmehr der steuerliche Ansatz der 12%igen Pauschale für selbständige Handelsvertreter begehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob bzw. welche der bestehenden gesetzlichen Pauschalierungen bzw. Verordnungspauschalierungen gegenständlich anwendbar sind.

Der Bw. bezog im Streitjahr Gehälter seitens einer Kapitalgesellschaft, an der er zu mehr als 50% beteiligt war, weshalb seine Tätigkeit gemäß § 22 Z 2, 2. Teilstich EStG 1988 als

selbständige eingestuft wurde. Zu Recht wurde daher in der Berufungsvorentscheidung die Anwendbarkeit des seitens des Bw. in seiner Berufung auf der Grundlage der VO des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, geltend gemachten Vertreterpauschales verneint, da deren Geltungsbereich lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit umfasst.

Im Vorlageantrag wurde nunmehr die Anwendung der 12%igen Pauschale für selbständige Handelsvertreter begehrt.

Die Pauschalierung auf Grund der zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 ergangenen Verordnung (VO) über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern, BGBl. II 95/2000, kann gemäß ihrem § 1 nur bei Tätigkeiten eines Handelsvertreters im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993 (HVertrG 1993) in Anspruch genommen werden.

Gem. § 1 Abs. 1 HVertrG 1993 ist Handelsvertreter, wer von einem anderen (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 selbständig und gewerbsmäßig ausübt.

Gemäß § 1 Abs. 2 erster Halbsatz GewO wird eine Tätigkeit gewerbsmäßig ausgeübt, wenn sie selbständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, gleichgültig für welche Zwecke dieser bestimmt ist.

Die seitens des Bw. im Streitjahr bezogenen Einkünfte des Bw. sind zwar steuerrechtlich auf Grund seiner mehr als 50%igen Beteiligung (Sperrminorität) und der sich daraus ergebenden gesellschaftsrechtlichen Weisungsungebundenheit unter § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren; ansonsten liegen jedoch alle Kriterien eines Dienstverhältnisses vor (insbesondere laufende Lohnfortzahlung auch bei Abwesenheit, fehlendes Unternehmerwagnis), weshalb aus der Sicht des Gewerberechts keine selbständige und damit auch keine gewerbsmäßige Betätigung vorliegt. Da somit nicht alle Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 HVertrG 1993 erfüllt sind, kann auch nicht die Pauschalierung gemäß der VO über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern, BGBl. II 95/2000, in Anspruch genommen werden.

Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung überdies die Anwendbarkeit der sog. „Basispauschalierung“ (gesetzliche Pauschalierung von Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988) geprüft. Bei dieser unter anderem bei Einkünften aus selbständiger Arbeit in Betracht kommenden Pauschalierung kann bei Tätigkeiten im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988,

ein Pauschale in Höhe von 6% der Umsätze bzw. Einnahmen in Ansatz gebracht werden, wodurch grundsätzlich alle Betriebsausgaben abgegolten sind. Neben dem Betriebsausgabenpauschale dürfen zusätzlich lediglich die folgenden Betriebsausgaben abgesetzt werden:

- Ausgaben für Waren, Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten, die zur Weiterveräußerung angeschafft werden und nach ihrer Art nach § 128 BAO in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, wenn gewerbliche Einkünfte vorliegen würden.
- Ausgaben für Löhne einschließlich der Lohnsteuer und Lohnnebenkosten
- Ausgaben für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in die Leistung eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden sowie
- Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Kranken-, Unfalls- und Pensionsversicherungen und Vorsorgeeinrichtungen (§ 4 Abs. 4 Z 1).

Im angefochtenen Bescheid wurden ausschließlich vom Bw. geleistete Beiträge zu ausländischen Versicherungen (Kranken-, Pensions-, Unfall-, und Arbeitslosenversicherungsbeiträge) in Höhe ihres tatsächlichen Anfalls als Betriebsausgaben berücksichtigt. Nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz kommt deshalb die Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 nicht zur Anwendung.

Laut Doralt, EStG-Kommentar, § 4 Tz 278, sind als Pflichtversicherungen iSd § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a nur Beiträge auf Grund österreichischer Sozialversicherungsgesetze abzugsfähig. Beiträge zu ausländischen Pflichtversicherungen fallen dagegen unter den allgemeinen Betriebsausgabenbegriff und können deshalb auch nicht zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht werden (siehe dazu auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 4 Abs. 4 Z 1, Tz 3).

Ein Vergleich der § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f und lit. g EStG 1988 (maßgeblich für Aufwendungen nichtselbständig Erwerbstätiger) sowie des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 (maßgeblich für betriebliche Einkunftsarten) zeigt Folgendes: Während § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f und lit. g EStG 1988 hinsichtlich der Abzugsfähigkeit grundsätzlich nicht zwischen in- und ausländischen Pflichtversicherungsbeiträgen unterscheidet, findet sich im Wortlaut des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 keine solche Gleichstellung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Auslegung von Verwaltungsgesetzen in erster Linie von der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung auszugehen. Nur wenn sich aus der

Wortinterpretation keine Anhaltspunkte ergeben, also der Wortlaut des Gesetzes unklar bleibt, kann zur Auslegung der gesetzlichen Bestimmung auf die Materialien zurückgegriffen werden (VwGH 23.3.2001, 98/06/0240).

Aus der Sicht der nunmehr entscheidenden Behörde lässt eine Gegenüberstellung von § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f und lit. g EStG 1988 und § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 den Schluss zu, dass im unterschiedlichen Wortlaut dieser Gesetzesbestimmungen der objektivierte Wille des Gesetzgebers insofern zum Ausdruck kommt, dass nichtselbständig und selbständig bzw. gewerblich Tätige hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Beiträgen zu ausländischen Pflichtversicherungen nicht gleichgestellt werden sollen. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich deshalb der in den obigen Kommentaren vertretenen Lehrmeinung an und subsumiert Beiträge zu ausländischen Pflichtversicherungen unter den allgemeinen Betriebsausgabenbegriff. Folglich kann das Betriebsausgabenpauschale nicht zusätzlich zu den bereits im tatsächlich angefallenen Ausmaß berücksichtigten Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Juni 2007