



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf., vertreten durch die E. Igerz & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 6850 Dornbirn, Bergmannstraße 7, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer war im Streitjahr als Galerist für die X-AG in Liechtenstein sowie die Y-GmbH in Z, an der er mit 25% beteiligt ist, tätig. Die daraus resultierenden Einkünfte erklärte er unter Berücksichtigung des sog. Vertreterpauschales als solche aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 versagt das Finanzamt die Berücksichtigung des Vertreterpauschales mit der Begründung, der Berufungsführer übe keine Vertretertätigkeit aus.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertretung vor, der Berufungsführer sei bei der Galerie in Liechtenstein und bei der Y-GmbH (bis 30.6.2009) als Verkäufer und Repräsentant im Außendienst angestellt (gewesen). Für die Galerie bereise er die ganze Schweiz und Süddeutschland, für die Y-GmbH (jeweils am Montag) Vorarlberg und Tirol. Dabei würden die Stammkunden (Großfirmen, große Kunstsammler, Künstler)

regelmäßig besucht. Der Verkauf und die Präsentation der Kunstobjekte in den Räumlichkeiten der Kunden machten einen Großteil der erwirtschafteten Umsätze aus. In der Galerie selbst würden hauptsächlich Ausstellungen präsentiert, die beim Kunden "die Lust am Kaufen" stimulieren sollten. Zum tatsächlichen Kaufakt komme es meistens erst direkt nach mehreren Besuchen beim Interessenten. Ausgangspunkt für die Außendiensttätigkeit sei vormittags immer die Galerie. Der Berufungsführer nehme von dort aus die ausgewählten Kunstwerke selbst mit oder diese würden, falls es sich um größere Objekte handle, mittels Spedition zum Kunden geliefert. Bei diesem würden die Kunstobjekte dann unter Aufsicht des Berufungsführers "ins rechte Licht gerückt". Neben den klassischen Kunstobjekten vertreibe die Galerie über die Aktivitäten des Berufungsführers auch artverwandte saisonabhängige Verlagsprodukte (hochwertige Weihnachtskarten, Kunstkalender ua.). Kunstkalender würden über das ganze Jahr verteilt verkauft.

Der Berufung angeschlossen wurde eine von einem Verwaltungsrat der X-AG unterfertige Bestätigung vom 9. Februar 2010 mit folgendem Inhalt:

"Herr [Name] ist seit der Gründung der Galerie 1986 unser einziger Mitarbeiter für den Außendienst.

Seine Aufgabe ist es:

1. Ausstellungen vorzubereiten, Ateliers der Künstler zu besuchen und die Werke auszuwählen.
2. Verkäufe zu akquirieren in Zusammenarbeit mit den Sammlern, Museen und Architekten (Kunst am Bau).

Ca. 85% seiner Arbeitszeit ist er außer Haus und mit den Erledigungen seiner anvertrauten Aufgaben beschäftigt, die ca. 95% des Gesamtumsatzes der Galerie erbringen.

Täglicher Arbeitsbeginn ist regelmäßig in der Galerie in Liechtenstein, um Informationen für eingegangene Termine, Besprechung neuer Termine und Erledigung von E-Mails u.ä. zu erledigen."

Mit Schreiben vom 4. März 2010 ersuchte das Finanzamt den Berufungsführer unter Hinweis auf die Voraussetzungen für die Gewährung des Vertreterpauschales, die Tätigkeiten anhand einer detaillierten Sachverhaltsdarstellung der Arbeitsabläufe offenzulegen und anhand konkreter Unterlagen (Arbeitsvertrag, Arbeitsrapporte, Terminkalender, Kaufvertragsabschlüsse, Schriftverkehr mit Kunden etc.) nachzuweisen, dass er eine Vertretertätigkeit im steuerlichen Sinne ausübt.

Dazu hat der Berufungsführer mit Schriftsatz vom 2. April 2010 wie folgt Stellung genommen:

"1986 bin ich in die Firma X-AG eingetreten.

Die Anstellung erfolgte ohne Abfassung eines schriftlichen Arbeitsvertrages.

Die Galerie beschäftigt zwei Mitarbeiter.

Eine ganztags Sekretärin und mich als Außendienstmitarbeiter und damit als Verkäufer für Kunst.

Das Produkt das unsere Galerie verkauft, benötigt im Grunde kein Mensch, weil es nicht lebensnotwendig ist. Aber wenn jemand Kunst besitzt, wird das Leben dadurch lebenswerter.

Ohne Kunst wären wir gesichtslos und wir wüssten nichts über die Kultur der Ägypter, der Griechen, der Römer, der Renaissance und anderer Zeitepochen.

Ablauf meiner Vertretertätigkeit

Dadurch, dass wir kein Produkt vertreten, bei dem ich beispielsweise mit einer Kollektion für Glückwunschkarten oder Schokolade durchs Land reise und in entsprechend kürzeren oder längeren Abständen sämtliche Fachgeschäfte besuche und die Ware anbiete, ist der Ablauf meiner Vertretertätigkeit wesentlich komplizierter.

Wochenplan:

Montagvormittag: Interne Besprechung, Planung für die Woche mit der Sekretärin und Diskussion über mögliche Kunden, die in dieser Woche von mir besucht werden möchten.

Nachmittag: Einladen des Autos mit einer Reihe von Bildern um bereits am frühen Nachmittag den ersten Kunden in St. Gallen zu besuchen.

Die sorgfältig verpackten Bilder müssen in das Büro oder in die Wohnung des möglichen Kunden gebracht werden und die Bilder werden inhaltlich durch mich beschrieben und dann am vorgesehenen Platz positioniert.

Meistens enden solche Verkaufsgespräche mit dem Ersuchen des möglichen Kunden, das Werk etwa eine Woche vor Ort zu lassen, um die Entscheidung mit der Familie oder dem Ehepartner zu treffen.

Die nicht in Frage kommenden Bilder werden wieder im Auto verstaut und es ist noch möglich einen weiteren Kunden kurz vor Feierabend zu besuchen, das Prozedere ist dasselbe.

Dienstagfrüh: Besprechung im Architekturbüro bzgl. der Möglichkeit einer Platzgestaltung durch Künstler, die unsere Galerie vertritt.

Übernahme der Pläne mit den skizzierten Plätzen für Skulpturen.

Anschließend Treffen beim Bürgermeister und beim entsprechenden Kulturreferenten, um das mögliche Projekt zu besprechen und allfälligen Negierungen des Architekten entgegenzuwirken. Denn für Architekten ist ihre Architektur meistens Kunst genug.

Entscheidet sich der Bürgermeister und Kulturamtsleiter für meine Skulpturenidee, dann wird meistens von mir verlangt, dass ich dies zu Papier bringe und entsprechend argumentiere.

Gleichzeitig kontaktiere ich die Künstler, bespreche mit ihnen das Projekt und erhalte dann die Antwort, ob mitgemacht wird oder nicht.

Zwei Wochen später muss ich beim gesamten Gemeindevorstand das Projekt erörtern und anhand von Katalogen die Künstler den Verantwortlichen schmackhaft machen.

Anschließend wird mir erklärt, dass eine Jury über die eingereichten Projekte entscheiden wird.

Die Möglichkeit des Erfolges erhöht sich, wenn ich eine möglichst lange Zeit erhalte, um Überzeugungsarbeit zu leisten.

Erhalte ich den Auftrag, so beginnt die Produktionszeit durch den Künstler und etwa drei bis sechs Monate später werden die Arbeiten durch den Künstler, im Beisein des Architekten und mir, aufgebaut.

Wiederum später ist die Abnahme und erst dann ist es mir möglich, der Sekretärin den Auftrag zu erteilen, die Werke zu berechnen.

Mittwoch: Ebenfalls Besuch von Kunden, nach vorhergehender terminlicher Absprache, wenn ich Glück habe, ist der erste Verkaufsversuch erfolgreich. Bei anderen Sammlern und Kunden erfahre ich, dass derzeit nicht der richtige Zeitpunkt ist, Kunst anzukaufen, aus unterschiedlichen, familiären Gründen.

Donnerstag: Ich erhalte von einem großen Sammler, den ich über viele Jahre schon betreue, den Auftrag für eine Skulptur "Kunst am Bau" und beim Kunden besprechen wir Standort und Größe sowie Material. Zur Realisierung dieses doch teuren Projektes muss ich mit dem Künstler nach Carrara fahren, damit er die Handwerker kennenzulernen und ihnen auch das Vertrauen ausspricht und in weiterer Folge der nötige Stein ausgewählt wird.

Bis dieses Projekt abgeschlossen ist, muss mindestens weitere zweimal die Werkstatt in Carrara besucht werden, bis das Werk autorisiert wird.

Am **Freitag** nochmals ein Treffen im Büro bei dem die Termine koordiniert werden, die ich vom Auto aus machen konnte bzw. die durch Kundeninformationen verschoben wurden.

Mit einer Kollektion von unseren Grafikditionen besuche ich Rahmengeschäfte, Galerien und Kunsthändlungen und biete diese an, meist mit Verkaufserfolg.

Da ich seit 25 Jahren im Verkauf tätig bin, weiß ich über die unterschiedlichen Lücken in Kunstsammlungen Bescheid und erhalte den Auftrag, dass ich den oder jenen Künstler für die Sammlung vorschlagen möchte.

Über ein Netzwerk von Galerien und Händlern besorge ich mir Unterlagen.

Mit diesen Unterlagen besuche ich den Sammler und bespreche mit ihm das Werk, in der Hoffnung, dass es seine Zustimmung findet.

Anhand eines Diapositives, das das Werk zeigt, ist es jedoch nicht möglich, den Zustand dieses Werkes festzustellen. Wenn es aus Übersee kommt, muss es ins Zollfreilager und dann muss ich mit dem Kunden den Augenschein im Zollfreilager vornehmen. Wenn es aus der Schweiz kommt, kann ich es zum Kunden bringen, der unter Umständen noch seinen Kurator zu ziehen und die Entscheidung trifft. Oft aber ist dieser Bescheid negativ, weil das Bild im Ectacrom einen anderen Eindruck vermittelt als im Original.

Natürlich kommt es auch vor, dass ich einen Termin in Basel wahrnehme und der Kunde gar nicht anwesend ist, weil er den Termin nicht fixiert hat.

Weites erstreckt sich meine Tätigkeit auch auf den Besuch potenzieller Kunden oder Kunden, die bereits früher Kunst angekauft haben, auch wenn keine konkreten Absichten zum Kaufabschluss bestehen. Durch diese Art der Kundenbetreuung gelingt es, im Gespräch zu bleiben, neue Kundenadressen zu erfahren oder durch die Rücknahme eines Werkes ein anderes Kunstobjekt zu vermitteln. Oftmals werden auch familiäre Situationen erfahren, die wiederum zu Verkäufen führen können (Heirat von Kindern, Jubiläen, Neubau von Privatdomizilen, Erbschaft oder Schenkung usgl.). Diese Besuche werden auch genutzt, um persönliche Einladungen zu Ausstellungen und Messen auszusprechen.

95% des Umsatzes erzielt die Galerie durch meine Vertretertätigkeit, dafür fahre ich im Jahr ca. 30.000 km und fühle mich oft als Missionar in Sachen Kunst.

Ohne Menschen für die Kunst begeistern zu können, findet auch kein Verkauf statt."

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hinwies, dass aus der Tätigkeitsbeschreibung nicht hervorgehe, dass der Berufungsführer auch den Abschluss von Geschäften tätige, wurde von der steuerlichen Vertretung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Der Berufungsführer sei fast ausschließlich im Außendienstverkauf tätig. Zu seinem Verantwortungs-

bereich gehörten sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit werde wesentlich mehr als die Hälfte im Außendienst erbracht. Der Außendienst habe nur den für Vertreter klassischen Zeck, Geschäfte anzubahnen, Geschäfte abzuschließen und die Kunden nach einem getätigten Kaufabschluss weiter zu betreuen. Die X-AG beschäftige sich sowohl mit dem Verkauf von bereits erstellter bildender Kunst als auch mit der Vermittlung von Auftragskunstwerken für Privatkunden und Kunden im öffentlichen Bereich. Gerade diese Auftragskunstwerke (zB Kunst am Bau, Gestaltung von Kunst im öffentlichen Raum) bedürften einer intensiven Beratung und Betreuung ehe der tatsächliche Kaufabschluss von den jeweiligen Gremien beschlossen werde. Im Verkauf an öffentlich rechtliche Kunden komme der Außendiensttätigkeit des Berufsführers besondere Bedeutung zu, weil im Hinblick auf die Auswahl der Künstler, der Akzeptanz durch Menschen, welche mit den Vorstellungen über Kunst oftmals weit von den Vorstellungen der zu beauftragenden Künstler abwichen, besondere Überzeugungsarbeit notwendig sei und nicht zuletzt auch die zur Verfügung stehenden Mittel berücksichtigt werden müssten. Ein weiterer Bereich sei auch der Ankauf bzw. die Vermittlung von Kunstwerken von Privatpersonen auf Grund von Veränderungen in ihren Interessen (zB thematische Sammlungsumstellung) oder auf Grund von Sammlungsauflösungen. Der Berufsführer sei berechtigt, selbständig Kunstwerke zu verkaufen und zu erwerben. Die Tätigkeit des Berufsführers schließe auch die mit den Kaufabschlüssen erforderliche Tätigkeit im Innendienst ein, aber auch die Vorbereitung von Ausstellungen in der Galerie. Auf Grund dieser Ausstellungen in der Galerie komme es in den seltensten Fällen zu direkten Verkaufsabschlüssen, weil die Kunden relativ viel Geld in eine Sache investierten, die immer an einem bestimmten Ort im öffentlichen oder privaten Raum präsentiert werden solle. Es handle sich bei den Ausstellungen in der Galerie immer um Werbe- und Animationsmaßnahmen, die einem potentiellen, kunstinteressierten Kunden die Möglichkeiten der Gestaltung seines persönlichen Raumes aufzeigen solle. Der Verkauf selbst finde aber bei hochpreisigen Kunstwerken meistens vor Ort beim Kunden statt. Kleinpreisige Objekte würden dagegen überwiegend durch sogenannte "Laufkundschaften" direkt in der Galerie erworben. Diese machten jedoch im gesamten nur einen Bruchteil der Galerieverkäufe aus, mit denen der Berufsführer nur am Rande befasst sei. Zu seinen Aufgaben gehöre weder eine Kontrolltätigkeit noch eine Inkassotätigkeit. Die Überwachung des Zahlungseingangs erfolge durch die kaufmännische Administration der X-AG bzw. der Y-GmbH. Den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 406) zufolge seien Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Der Berufsführer sei weit mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit im Außendienst tätig, um den Verkauf bzw. Einkauf von Kunstwerken anzubahnen bzw. abzuschließen sowie die aktuellen bzw. potentiellen

Kunden der zwei Galerien zu betreuen. Die Rechtsansicht der Abgabenbehörde, dass dem Berufungsführer das Werbungskostenpauschale für Vertreter nicht zustehe, sei daher falsch und nur mit Mühe nachvollziehbar. Aufgrund des Sachverhaltes stehe dem Berufungsführer das Werbungskostenpauschale für Vertreter sowohl für die Tätigkeit bei der Y-GmbH als auch für die Tätigkeit bei der X-AG zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass die steuerliche Vertretung des Berufungsführers auf Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates, die Inhaber der Anteile an der X-AG bekannt zu geben und entsprechende Nachweise vorzulegen, einen liechtensteinischen Handelsregisterauszuges vorgelegt und ergänzend mitgeteilt hat, dass seit der Gründung der X-AG im Jahr 1986 zwei Anwaltsfamilien, eine Industriellenfamilie und ein Arzt, alle mit Wohnsitz in Liechtenstein und liechtensteinische Staatsbürger, Inhaber des Aktienkapitals in Höhe von 250.000,00 SFr seien.

Aus dem Handelsregisterauszug geht neben der Höhe des Aktienkapitals, der Aktien-Stückelung (500 Inhaberakten zu 500,00 SFr), dem Gesellschaftszweck sowie den Namen von zwei Verwaltungsräten im Wesentlichen hervor, dass der Berufungsführer seit 10. Juli 2009 als Geschäftsführer eingetragen ist. Wenngleich sich dem Handelsregisterauszug damit in keiner Weise entnehmen lässt, wem die Anteile an der X-AG, bei der einzig der Berufungsführer und eine Sekretärin angestellt sind, tatsächlich zuzurechnen sind, hat sich der Unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst gesehen, diesbezüglich weitere Erhebungen zu tätigen, zumal auch das Finanzamt keine Ermittlungen in diese Richtung angestellt hat und das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht in Zweifel gezogen hat.

Die auf Grundlage des [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, [BGBI. II Nr. 382/2001](#), lautet auszugsweise:

"§ 1

Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß [§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#) folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

...

9. Vertreter

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

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."

In der Verordnung wird der Begriff "Vertreter" nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Auslegung von Pauschalierungsverordnungen auf ein typisches Berufsbild abzustellen (vgl. VwGH 15.9.2011, A 2011/0003 bis 0006), wobei maßgeblich die Verkehrsauffassung ist (vgl. VwGH 28.6.2012, [2008/15/0231](#)). Vertreter sind demnach Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (vgl. VwGH 28.6.2012, [2008/15/0231](#)).

Nach § 1 Z 9 der Verordnung BGBI. II Nr. 382/2001, ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Vertreterpauschales, dass ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausgeübt wird. Nach der sich mit diesem Tatbestandsmerkmal auseinandersetzenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre es jedoch unsachlich, die Subsumtion unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil in völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt wird und steht die Ausübung einer derartigen Tätigkeit der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales daher nicht entgegen (vgl. VwGH 24.2.2005, [2003/15/0044](#) und VwGH 28.6.2012, [2008/15/0231](#), jeweils betreffend einen Vertreter, der zugleich auch handelsrechtlicher Geschäftsführer war). Demnach ist ein Dienstnehmer, der im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichtet oder eine völlig untergeordnete Leistungstätigkeit wahrnimmt, als Vertreter tätig, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht (vgl. VwGH 24.2.2005, [2003/15/0044](#), mwN). Hingegen kann ein angestellter Geschäftsführer auch dann nicht als "Vertreter" im Sinne der Verordnung BGBI. II Nr. 382/2001, angesehen werden, wenn er zwar überwiegend im Außendienst im Vertrieb und Verkauf tätig wird und somit typische Vertretertätigkeiten ausübt, während des - im Verhältnis zur auswärtigen Vertretertätigkeit - zeitlich geringeren Innendienstes aber auch nicht völlig untergeordnete Leistungstätigkeiten (allgemeine Aufgaben der Geschäftsführung) bzw. sonstige nicht zu den begünstigten Innendiensttätigkeiten im Sinne der Verordnung zählende Aufgaben wahrnimmt (vgl. VwGH 28.6.2012, [2008/15/0231](#)).

Tätigkeiten im Innendienst gehören nach der Verordnung BGBI. II Nr. 382/2001, zur Vertretertätigkeit, sofern sie für konkrete Aufträge erforderlich sind. Dazu zählen etwa Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen, Entgegennahme von Waren, etc. (vgl. VwGH 10.3.1981, [2885/80](#) ua.). Nicht unter die "für konkrete Aufträge" erforderliche Tätigkeit im Innendienst fallen hingegen zB Kontroll- oder Inkassotätigkeiten (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 17 Tz 71, sowie Doralt, EStG¹², § 17 Tz 83, 1.9) oder allgemeine Angelegenheiten der Geschäftsführung

in den Bereichen Einkauf, Vertrieb, Marketing, Logistik und Versand (vgl. VwGH 28.6.2012, [2008/15/0231](#)).

Unter einem Vertreter im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001, kann somit nur eine Person verstanden werden, die im Kundenverkehr bzw. im Vertriebsbereich (Absatzgeschäft) des Dienstgebers tätig ist. Es ist demnach nicht jede im Außendienst zum Zwecke von Kundenbesuchen stattfindende Tätigkeit als "Vertretertätigkeit" anzusehen, sondern es muss deren vorrangiges Ziel die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen sein (vgl. UFS 2.1.2012, RV/0284-F/10). Nicht unter den Vertreterbegriff fallen daher zB "Einkäufer im Außendienst" (vgl. UFS 19.10.2012, RV/0508-I/12). Werden neben typischen Aufgaben eines Vertreters über ein "völlig untergeordnetes" Ausmaß hinaus auch andere Tätigkeiten ausgeübt bzw. nicht unter die begünstigten Innendiensttätigkeiten fallende Aufgaben wahrgenommen, geht die Berufseigenschaft als Vertreter im Sinne der Pauschalierungsverordnung verloren.

Der Bestätigung der X-AG vom 9. Februar 2010 zufolge, ist es zum einen Aufgabe des Berufsführers Ausstellungen vorzubereiten, Ateliers der Künstler zu besuchen sowie die Werke auszuwählen und zum anderen in Zusammenarbeit mit den Sammlern, Museen und Architekten Verkäufe zu akquirieren, wobei er ca. 85% seiner Arbeitszeit außer Haus und mit den Erledigungen seiner anvertrauten Aufgaben beschäftigt sei, die ca. 95% des Gesamtumsatzes der Galerie erbringen würden. Die Ausführungen im Schreiben 2. April 2010 beschreiben ohne nähere Konkretisierung von Ort und Zeit sowie der besuchten Kundschaften das Tagesprogramm im Verlauf einer Woche. Abgesehen davon, dass das Berufsbild eines Galeristen nach der Verkehrsauffassung nicht jenem eines Vertreters entspricht, der Berufsführer seine Angaben ungeachtet auch des Vorhalts des Finanzamtes nicht durch entsprechende Nachweise belegt hat und im Hinblick darauf, dass für die X-AG der vorgelegten Bestätigung zufolge nur der Berufsführer und eine Sekretärin tätig sind und sohin wohl davon auszugehen ist, dass der Berufsführer (zumindest zeitweise) auch bei Ausstellungen in der Galerie tätig sein wird, zählt zu einem wesentlichen Aufgabebereich eben auch die Vorbereitung von Ausstellungen und der Besuch von Künstlerateliers zur Auswahl von Werken bzw. auch zum Ankauf auf Kundenwunsch. Somit aber kann auch die Tätigkeitsbeschreibung vom 2. April 2010, in der die Tätigkeit als Verkäufer von Kunstwerken in den Vordergrund gestellt wird und der Aufgabenbereich im Rahmen der Vorbereitung und Durchführung von Ausstellungen unberücksichtigt bleibt, nicht als repräsentativ für seine gesamte Tätigkeit angesehen werden.

Die berufliche Tätigkeit des Berufsführers umfasst somit jedenfalls in nicht vernachlässigbarem Ausmaß Tätigkeiten, die nicht zu den Agenden eines Vertreters im aufgezeigten Sinne zählen bzw. nicht den für konkrete Aufträge erforderlichen Innendiensttätigkeiten zugerechnet

werden können. Damit aber ist im Lichte der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Voraussetzung der ausschließlichen Vertretertätigkeit nicht erfüllt. Auch bezüglich seines Dienstverhältnisses mit der Y-GmbH hat der Berufungsführer das Vorliegen einer solchen Tätigkeit in keiner Weise aufgezeigt. Ob er (überwiegend) vertretertypische Tätigkeiten ausgeübt und auch mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht hat, kann somit dahingestellt bleiben. Nicht maßgeblich ist in diesem Zusammenhang auch, in welchem Ausmaß seine Außendiensttätigkeit zum Umsatz der Galerie beiträgt. Überdies wäre es dem Berufungsführer frei gestanden, die im Streitjahr tatsächlich erwachsenen (von den Arbeitgebern nicht ersetzen) Werbungskosten geltend zu machen und nachzuweisen. Von dieser Möglichkeit hat er nicht Gebrauch gemacht.

Somit aber hat das Finanzamt die Tätigkeit des Berufungsführers zutreffend nicht unter die Bestimmung des § 1 Z 9 der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001, subsumiert und folglich den strittigen Werbungskostenpauschbetrag zu Recht nicht in Ansatz gebracht.

Feldkirch, am 28. November 2012