

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die Z Steuerberatungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 und 2010 sowie Einkommensteuer 2009 bis 2011

I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird Folge gegeben.
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.
2. Den Beschwerden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 und 2010 wird Folge gegeben.
Die Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 9 iVm Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der als Gebietsleiter im Außendienst für die A GmbH nichtselbstständig tätige Beschwerdeführer hat in der Erklärung zur Arbeitnehmervoranlage für das Jahr 2011 ebenso wie in den erklärungsgemäß veranlagten Jahren 2009 und 2010 das Werbungskostenpauschale für Vertreter geltend gemacht.

Auf Ersuchen des Finanzamtes vom 26. März 2012 hat die Arbeitgeberin mit ausgefülltem Vordruck bekannt gegeben, dass XY für die qualitative und zeitgerechte Implementierung des Marketing-Programms sowie die korrekte Positionierung des Werbematerials bei den Geschäftspartnern verantwortlich sei. 75% der Gesamtarbeitszeit verbringe er im Außendienst. Die Tätigkeit übe er, abgesehen von vier Wochen Urlaub, das ganze Jahr über aus. Im Jahr 2011 habe er Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 in Höhe von insgesamt ... € erhalten.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 23. April 2012 ließ das Finanzamt das Vertreterpauschale mit der Begründung, es werde nicht ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausgeübt, außer Ansatz.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 27. April 2012 unter Anschluss einer Bestätigung der Arbeitgeberin, dass der namentlich genannte Dienstnehmer während des Jahres 2011 als Trade Marketeer Beratungs- und Verkaufstätigkeiten im Außendienst durchgeführt habe, Berufung erhoben und angemerkt, dass die Tätigkeit (Beratung, Verkauf, Coaching) zu über 80% im Außendienst verrichtet werde.

Mit Vorhalt vom 5. November 2012 hat das Finanzamt den Beschwerdeführer unter Bezugnahme auf die bisherigen Aussagen um Stellungnahme ersucht, insbesondere um Mitteilung, ob er ausschließlich (zu wieviel Prozent) zur Kundenbetreuung bzw. zur Anbahnung und zum Abschluss von Geschäften im Außendienst tätig sei und welche von der Arbeitgeberin nicht ersetzten Kosten dabei anfielen.

Daraufhin wurde am 19. November 2012 eine weitere Bestätigung der Arbeitgeberin, dass der Dienstnehmer während des Jahres 2011 als Trade Marketeer zu ca. 90% Beratungs- und Verkaufstätigkeiten im Außendienst (täglich ca. 10 Besuche bei den Trafikanten in Vorarlberg, Tirol, Salzburg und Kärnten zur Betreuung, Beratung und Werbeaustausch) durchgeführt habe und er die restlichen 10% seiner Tätigkeit im Innendienst mit der Vorbereitung der Außendiensttätigkeit beschäftigt gewesen sei, vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde unter Bezugnahme auf die vorgelegten Bestätigungen im Wesentlichen ausgeführt, dass aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervorgehe, dass bzw. in welchem Ausmaß auch Geschäfte angebahnt bzw. abgeschlossen worden seien. Auch seien ungeachtet des Vorhaltes keine vom Berufungsführer tatsächlich selbst zu tragenden Aufwendungen nachgewiesen worden und sei daher auch im Hinblick auf die Höhe der von der Arbeitgeberin geleisteten Kostenersätze davon auszugehen, dass im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit keine derartigen Kosten angefallen seien.

In der Folge nahm das Finanzamt unter Hinweis auf die betreffend das Jahr 2011 ergangene Berufungsvorentscheidung die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 wieder auf und ließ in den gleichzeitig ergangenen neuen Einkommensteuerbescheiden das Vertreterpauschale außer Ansatz.

Mit Schriftsatz vom 6. Dezember 2012 beantragte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers die Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und erhob unter einer Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010. Begründend wurde vorgebracht, der Berufungsführer betreue für A, einen Zigarettenkonzern, Trafikanten in Vorarlberg, Tirol, Salzburg und Kärnten. Er fahre dabei ca. 60.000 km pro Jahr. Die Trafikanten würden besucht, um Verkäufe mit A anzubahnen, Neuprodukte vorzustellen und Werbeverträge abzuschließen. Gleichzeitig würden die Automaten der Trafikanten (1-4 Stück pro Trafikant) dahingehend betreut, dass geschaut werde, dass die Produkte von A am besten platziert und damit verkauft würden. Gleichzeitig würden Bestellungen aufgenommen und teilweise auch Ersatzlieferungen vorgenommen. Sehr wichtig seien die Werbeverträge, die A in der jeweiligen Trafik erlaubten, dass Werbeträger aufgestellt werden dürften und die Produkte von A im "hotspot" präsentiert werden könnten, dh. im Hauptblickwinkel der Kunden des Trafikanten. Die Verträge liefen meist nur bis zu drei Jahren und müssten laufend neu beworben werden. Alles was der Berufungsführer mache, diene nur der Geschäftsanbahnung und dazu, dass A in Konkurrenz zu den drei anderen großen Zigarettenkonzernen mehr Umsatz erziele und mehr Marktanteile bekomme. Auch die Bezahlung hänge von den erzielten Umsätzen ab. Der Berufungsführer habe zwar ein Dienstfahrzeug und ein Diensthandy, habe aber wie jeder Vertreter die laufenden kleinen Aufwendungen und die erhöhten Kosten der Lebensführung aufgrund der ständigen Dienstreisen zu tragen.

Angeschlossen wurde eine Bestätigung der A GmbH vom 28. November 2012 mit folgendem Inhalt:

"Wir bestätigen hiermit, dass der im Adressfeld genannte Dienstnehmer während des Jahres 2011 in seiner Tätigkeit als Gebietsleiter für Beratungs- u. Verkaufstätigkeiten im Außendienst von ca. 90% (täglich ca. 10 Besuche bei Trafikanten in Vorarlberg, Tirol, Salzburg und Kärnten) unterwegs war. Insbesondere ist der Dienstnehmer für alle Vertragsabschlüsse und Direktverkäufe zuständig und wickelt diese auch persönlich ab. Die restlichen 10% seiner Tätigkeit war Herr Y im Innendienst mit der Vorbereitung der Außendiensttätigkeit beschäftigt."

Mit Schriftsatz vom 17. November 2011 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Ergänzend wurde auch vorgebracht, dass von der Arbeitgeberin ua. die "Homeofficekosten" nicht ersetzt worden seien.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

1. Einkommensteuer 2011

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, BGBl. 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.

...

§ 4

Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschalbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)

..."

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 Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung sind

(vgl. VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125, mwN). 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, und VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261). Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, ist keine Vertretertätigkeit (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261, mwN).

Nach § 1 Z 9 der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001, ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Vertreterpauschales, dass ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausgeübt wird. Eine völlig untergeordnete andere Tätigkeit steht der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch nicht entgegen (vgl. VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125, mwN). Ein Dienstnehmer kann daher auch dann nicht als "Vertreter" im Sinne der Verordnung BGBl. 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 eine "nicht völlig untergeordnete andere Tätigkeit" bzw. sonstige nicht zu den begünstigten Innendiensttätigkeiten im Sinne der Verordnung zählende Aufgaben wahrnimmt (vgl. VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231, betreffend einen in nicht ungeordnetem Ausmaß Leitungstätigkeiten wahrnehmenden Geschäftsführer).

In dem einen vergleichbaren Fall betreffenden Erkenntnis vom 30. September 2015, 2012/15/0125, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Kundenbesuche, die neben dem Abschluss von Werbeplatzierungsvereinbarungen zugleich der Präsentation und dem Direktverkauf neuer Tabakprodukte dienen - auch wenn bei diesen Gesprächen die individuelle Beratung durch Kundenbetreuung im Vordergrund gestanden haben möge - zumindest mittelbar auf den Abschluss von Geschäftsabschlüssen gerichtet seien oder zumindest deren Anbahnung gedient hätten. Kundenbesuche, die nicht direkt auf den Abschluss einer Werbeplatzierungsvereinbarung gerichtet gewesen seien, seien daher zurecht ebenfalls als Vertretertätigkeit qualifiziert worden.

Den glaubhaften Angaben des Beschwerdeführers zufolge bestand der Schwerpunkt der Tätigkeit auch im Beschwerdefall im Abschluss derartiger Werbeverträge bzw. Werbeplatzierungsvereinbarungen sowie im Direktverkauf von Produkten und der Vorstellung neuer Produkte. Es kann somit auch im Beschwerdefall nicht in Abrede gestellt werden, dass der Beschwerdeführer eine auf die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften ausgerichtete Vertretertätigkeit im Sinne der Pauschalierungsverordnung ausgeübt hat, zumal nach der Aktenlage nicht erkennbar ist, dass allfällige andere Tätigkeiten des Beschwerdeführers ein für die Inanspruchnahme des Vertreterpauschales schädliches Ausmaß angenommen hätten. Auch erscheint es angesichts der beschriebenen Art der Tätigkeit glaubhaft, dass die im Innendienst verrichteten Tätigkeiten der Vorbereitung der Außendiensttätigkeit gedient haben und somit dieser zuzurechnen sind.

Im Erkenntnis vom 30. September 2015, 2012/15/0125, hat der Verwaltungsgerichtshof auch zum Erfordernis tatsächlich selbst zu tragender Aufwendungen (vom beschwerdeführenden Finanzamt war in dem dem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall eingewendet worden, der Beschwerdeführer habe überhaupt keine Werbungskosten nachgewiesen, die er selbst wirtschaftlich zu tragen gehabt habe und bei den glaubhaft gemachten Aufwendungen für Strom und Internet habe es sich lediglich um grobe Schätzwerte gehandelt) wie folgt Stellung bezogen:

"Mit der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001 werden Durchschnittssätze für Werbungskosten für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt. Die Verordnung geht also davon aus, dass die Tätigkeiten von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß von Werbungskosten verbunden sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044). Es liegt im Wesen der Pauschalierung, zum Zweck der Vereinfachung der Steuererhebung nicht auf die Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen, sodass die in der Verordnung vorgesehenen Durchschnittssätze für Werbungskosten auch dann zur Anwendung kommen, wenn der Einzelfall dem vom Gesetzgeber angedachten idealtypischen Anwendungsfall nicht völlig entsprechen sollte.

Im Beschwerdefall hat der Mitbeteiligte den Anfall beruflich veranlasster Aufwendungen, die nicht vom Arbeitgeber ersetzt wurden, durch eine formlose Kostenaufstellung der belangten Behörde glaubhaft gemacht. Weiters ist unbestritten, dass dem Mitbeteiligten typischerweise mit einer Vertretertätigkeit verbundene Aufwendungen erwachsen sind (insbesondere Reisekosten), welche aber überwiegend von seinem Dienstgeber getragen wurden. Dass dieser Umstand der Zuerkennung der Vertreterpauschale nicht schadet, ergibt sich bereits aus der ausdrücklichen Bestimmung des § 4 der genannten Verordnung, demgemäß Kostenersatzes gemäß § 26 EStG 1988 die Pauschbeträge für Vertreter nicht kürzen."

Auch im Beschwerdefall kann es im Einklang mit der Lebenserfahrung als glaubhaft angesehen werden, dass Kosten der vom Beschwerdeführer genannten Art angefallen sind und er diese selbst getragen hat. Eines belegmäßigen Nachweises bedurfte es dabei im Hinblick auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 30. September 2015, 2012/13/0125, nicht und kann die Versagung des Werbungskostenpauschales daher auch auf dieses Vorbringen nicht mit Erfolg gestützt werden und war der Beschwerde somit Folge zu geben.

2. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 und 2010

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012), BGBl. I Nr. 14/2013, bzw. § 303 Abs. 1 BAO in der seit 1. Jänner 2014 anzuwendenden Fassung des FVwGG 2012 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände

allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens hängt damit nicht nur von der Voraussetzung, dass (ua.) Tatsachen neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, wobei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den Wissensstand (insbesondere aufgrund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres abzustellen ist (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106, und VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045, mwN), sondern auch von der weiteren Voraussetzung ab, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Diese weitere Voraussetzung ist jedenfalls dann nicht erfüllt, wenn der Spruch der im Fall einer tatsächlich erfolgten Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 307 Abs. 1 BAO mit dem Wiederaufnahmebescheid zu verbindenden Sachentscheidung nicht anders lautet, als der Spruch des im abgeschlossenen Verfahren ergangenen Bescheides (vgl. VwGH 28.6.2000, 98/13/0096, mwN).

Das Finanzamt hat in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide auf die hinsichtlich des Berufsgruppenpauschales für Vertreter abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2011 verwiesen.

Abgesehen davon, dass das Jahr 2011 betreffende Sachverhaltsfeststellungen eine Wiederaufnahme vorhergehender Jahre nicht zu tragen vermag, zumal ohne entsprechende Feststellungen nicht selbstredend davon ausgegangen werden kann, dass in diesen Jahren der Sachverhalt ident gewesen wäre, ergibt sich aus den oben unter Punkt 1. angeführten Gründen, dass der Beschwerdeführer eine Vertretertätigkeit ausgeübt hat und ihm das Pauschale daher zu Unrecht versagt wurde. Damit waren die als neu hervorgekommen gewerteten Umstände aber nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen und lag somit auch unter diesem Gesichtspunkt kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

Nach § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Daraus folgt, dass die durch die Wiederaufnahme der Verfahren aus dem Rechtsbestand beseitigten ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 vom 26. Juli 2010 bzw. vom 1. April 2011 wieder aufleben und die im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen angefochtenen Einkommensteuerbescheide vom 27. November 2012 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden.

3. Einkommensteuer 2009 und 2010

§ 261 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 13/2014, lautet:

"Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären."

Nachdem den Beschwerden gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 und 2010 verfügenden Bescheide entsprochen wurde und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide aufgehoben wurden, waren die gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 erhobenen Beschwerden daher gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

4. Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird. Gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG sind auf die Beschlüsse der Verwaltungsgerichte die für ihre Erkenntnisse geltenden Bestimmungen dieses Artikels sinngemäß anzuwenden.

Das Bundesfinanzgericht hat sich hinsichtlich der Frage der Berücksichtigung des Vertreterpauschales auf die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere das in einem vergleichbaren Fall ergangene Erkenntnis vom 30. September 2015, 2012/15/0125, gestützt. Ebenso fußt die Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren auf der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung werden durch den unter I. angeführten Spruch folglich nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Die Gegenstandsloserklärung gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist eine sich aus dem Gesetz unmittelbar ergebende Rechtsfolge. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird somit auch durch den unter II. angeführten Spruch nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher auch diesbezüglich nicht zulässig.