

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf.,
Adr., über die Beschwerde vom 5. März 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes
Judenburg Liezen vom 1. März 2013, betreffend Einkommensteuer für das
Jahr 2012 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Aufgrund eines Antrages des Beschwerdeführers (Bf.) auf Arbeitnehmerveranlagung
erließ das Finanzamt am 1. März 2013 einen Bescheid zur Einkommensteuer 2012 mit
einer Gutschrift in Höhe von 2.078 €. Mit Schreiben vom 5. März 2013 beantragte der
Bf. die Berücksichtigung des Vertreterpauschales und legte eine Bestätigung seines
Arbeitgebers, eines autorisierten Vertriebs- und Servicepartners einer Automarke, vor,
wonach er im Unternehmen vom 1. Jänner bis zum 31. Dezember 2012 durchgehend als
Verkäufer beschäftigt und überwiegend im Außendienst tätig gewesen sei.

Das Finanzamt ersuchte den Bf. daraufhin mit Vorhalt vom 27. Mai 2013 um nähere
Beschreibung seiner Tätigkeit, insbesondere des Außendienstes, und um diesbezügliche
Nachweise wie um Vorlage eines Fahrtenbuches oder ähnlicher Reiseaufzeichnungen.
Mit Schreiben vom 9. Juli 2013 gab der Bf. bekannt, dass seine Tätigkeit bei der Fa. X
überwiegend im Außendienst stattfinde und er folgende Aufgaben habe: Betreuung von
Firmen- und Privatkunden, sowie Händlern und Neukunden Akquise. Die geringfügigen
Innendiensttätigkeiten würden lediglich der Vor- und Nachbereitung der Aufträge dienen.
In der Beilage legte er Aufzeichnungen über die mtl. Reisetätigkeiten im Jahr 2012 vor.
Das Finanzamt stellte am 16. September 2013 an den Arbeitgeber ein Auskunftersuchen
und ersuchte um Vorlage des Lohnkontos, von Arbeitszeitaufzeichnungen und der
Kundenbesuchsberichte für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2012.

Der Arbeitgeber erteilte mit Schreiben vom 11. Oktober 2013 folgende Auskünfte:

"

1. Arbeitnehmer:

Eintritt:	1.04.2003
Dienstort:	Adr.Autohändler
Tätigkeit:	PKW Neu- und Gebrauchtwagenverkäufer Verkaufsstellen- und Gebietsverkäufer

2. Verkaufsgebiet/Kundenstamm/Verkaufszahlen:

Verkaufsgebiet:	Bezirk y und Teile des angrenzenden Bezirks z
Kundenstamm:	ca. 1500 Neu- und Gebrauchtwagenkunden
Interessentenstamm:	ca. 500 Neu- und Gebrauchtwageninteressenten
Kundenanteil im Nahbereich:	ca. 15%
Verkaufsstückzahlen 2012:	250
Umsatzzahlen 2012:	2,9 Mio - GW 2,5 Mio - NW

3. Tätigkeitsbeschreibung:

I. Außendienst:

a.)	Verkaufsgebiet systematisch mittels Verwendung der Kunden- und Interessentenkartei bearbeiten: Routenplanung und Planung der Kontaktkapazität aufgrund der Karteieintragen, Sammlung und Aktualisierung von Basisinformationen über Interessen/Kunden
b.)	Akquisitionsaufgaben wahrnehmen: Neukundenakquise durch Zielgruppenaktivitäten des Importeurs
c.)	Kundennachbearbeitung: Follow-Up-Aktivitäten durch Außendienst-Besuch, um out-of-stock zu vermeiden

II. Innendienst/Verkaufsstelle:

a.)	Verkaufsabschlüsse/Fahrzeugübergabe/ Reklamationsbearbeitung
-----	---

	Verkaufsabschlüsse mit Kunden aus dem Nahbereich, Fahrzeugübergabe, Reklamationsbearbeitung und Informationsaustausch mit Werkstätte
--	--

III. Arbeitsmittel/Verkaufsequipment:

Dienstwagen, Mobiltelefon, Notebook mit Drucker und Intra-/Internetzugang

4. Tätigkeitsberichte/Besuchsnachweis:

Tagesberichte:	keine
Besuchsnachweise:	Dokumentation in der Kundenkartei

5. Arbeitszeitaufzeichnungen:

Anwesenheitsaufzeichnung:	soferne keine Abwesenheitsgünde wie Urlaub, Krankenstand oder ein sonstiger Verhinderungsgrund vorliegt, wird im elektronischen Zeiterfassungssystem der Arbeitstag automatisch als Anwesenheitstag auf Grundlage der betrieblichen Normalarbeitszeit verbucht! (siehe Erleichterung der Aufzeichnungspflicht § 26 Abs. 3 AZG - Arbeitnehmer, die ihre Arbeitszeit überwiegend außerhalb der Arbeitsstätte verbringen)
Urlaubs-/Krankenstandskartei:	elektronische Kartei

6. Zusammenfassung:

Das große Verkaufsgebiet mit ca. 1500 Kunden und 500 Interessenten, sowie die hohe Zielvorgabe - Stückzahl/Umsatz - erfordert eine intensive Verkaufstätigkeit im Zielgebiet und einen überwiegenden Außendienstseinsatz des zuständigen Verkäufers.

7. Unterlagen:

Jahreslohnkonto 2012:	Ja
Kundenbesuchsberichte:	Nein - Monatsaufzeichnung 10-12/2013 liegen bei
Arbeitsaufzeichnung:	Nein - Urlaubs-/Krankenstandskartei kann, wenn erforderlich, nachgereicht werden

"

Beigelegt wurden auch die Reisekostenabrechnungen der Monate Oktober bis Dezember 2012.

Am 8. November 2013 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen mit der Begründung, dass die vorgelegten Aufzeichnungen über die Dauer der durchgeführten Reisen (Besuch meist nur eines Ortes täglich von 7.00 bis ca. 18 Uhr) mangels konkreter Kundenbesuchsberichte nicht glaubhaft sind und es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, dass sich ein Autoverkaufsberater durchgehend im Außendienst befindet.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und ausgeführt, der Sammelbeleg für Reisekosten enthalte keine detaillierte Ortsangaben, Kundendaten und Tätigkeitsbeschreibungen, sondern nur Datum, Uhrzeit und das entferntest gelegene Reiseziel für diesen Außendiensttag. Wobei sich die aufgezeichneten Reisetage (ca. 13 Arbeitstage/Monat) nicht mit der Gesamtzahl der Außendiensttage im jeweiligen Monat decken würden, da laut dienstvertraglicher Vereinbarung nur maximal Reisekostenaufwendungen in Höhe von 240 € monatlich vergütet werden würden und somit der Nachweis für die Vergütung durch den Dienstgeber im ausreichendem Maße vorhanden wäre, darüber hinausgehende Ansprüche blieben unberücksichtigt und würden daher auch nicht im Sammelbeleg aufgezeichnet werden. Die Feststellung, dass "es auch den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, dass sich ein Autoverkaufsberater durchgehend im Außendienst befindet", berücksichtige in keinsten Weise die ausführliche Sachverhaltsdarlegung des Dienstgebers, die eine Konkretisierung der ausgeübten Tätigkeit darstelle und eine geeignete Grundlage zur Beurteilung der Tatbestandsmerkmale biete. Ein Rückgriff auf "Erfahrungswerte des täglichen Lebens" habe im konkreten Fall nicht zu erfolgen, da eindeutige Tatsachenfeststellungen aus der Sachverhaltsdarlegung getroffen werden könnten. Die Feststellung "durchgehender Außendienst eines Autoverkaufsberaters" sei nicht behauptet worden und könne sich nur auf den Sammelbeleg für Reisekosten beziehen und umfasse nicht die Gesamttätigkeit eines Gebietsverkäufers (nicht "Autoverkaufsberater").

Mit Schreiben vom 28. Jänner 2014 wurde der Bf. aufgefordert nachzuweisen, welche zusätzlichen Aufwendungen ihm im Zusammenhang mit der Vertretertätigkeit entstehen würden. Lt. Lohnzettel werde ihm ein mtl. Sachbezug von 300 € hinzugerechnet und werde er ersucht, die Fahrtenbücher vorzulegen, aus denen sich die Anzahl der beruflich und privat zurückgelegten Kilometer ergebe. Weiters wurde er ersucht, Dienstvertrag, Vereinbarung hinsichtlich der Diäten und Essensabzug, sowie eine Aufstellung der arbeitsfreien Tage (Urlaub, Krankenstand) vorzulegen. Dazu teilte der Bf. mit, dass er weder gesetzlich noch vertraglich verpflichtet sei ein Fahrtenbuch zu führen und daher auch keine Aufzeichnungen geführt habe. Für den Verpflegungsmehraufwand, vermindert um den pauschalen Dienstgeberersatz, werde ausschließlich sein steuerpflichtiges Einkommen herangezogen. Der Dienstvertrag vom 13.2.2003 und die Änderung hinsichtlich der Reisespesen vom 8. Mai 2006 wurden nebst einem Auszug des Mitarbeiter-Kalender bzgl. Urlaubs- und Krankenstandstage vorgelegt.

Mit Vorlagebericht vom 14. März 2014, der dem Bf. zugestellt wurde, bezeichnete es das Finanzamt wiederum als nicht glaubhaft, dass der Bf. seine Tätigkeit als Verkaufsberater überwiegend im Außendienst wahrnimmt.

In Hinsicht auf die Bedenken bzgl. des zeitlichen Überwiegens der Außendiensttätigkeit ersuchte das Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 7. September 2016 den Bf. um weitere Aufklärung über seine Außen- und Innendiensttätigkeit. Eine Beantwortung erfolgte nicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach der Verordnung zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II 382/2001, wird in § 1 bestimmt: "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:

...

Z 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."

Da eine gesetzliche Definition des Begriffes "Vertreter" fehlt, ist dieser nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und nach der Verkehrsauffassung auszulegen. Vertreter sind nach Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 17 Tz 71) und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261) Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit, zB eine Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261).

Die Bestimmung der Verordnung verlangt, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss, sohin der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegt. Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG zu § 16 Tz 47). Dies bedeutet in der Folge auch, dass ein Steuerpflichtiger, der eine durch die Verordnung eröffnete Möglichkeit zur Geltendmachung pauschaler Werbungskosten in Anspruch nimmt, das Vorliegen der Pauschalierungsvoraussetzungen dem Grunde nach nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen hat. Nachweisen bedeutet, von

der Richtigkeit eines Vorbringens zu überzeugen. Bei einer Glaubhaftmachung ist das Vorbringen hinreichend wahrscheinlich zu machen. Ist eine Nachweisführung unmöglich oder untunlich, genügt für den steuerwirksamen Abzug von Aufwendungen grundsätzlich eine Glaubhaftmachung.

Der Bf. ist als Verkaufsstellen- und Gebietsverkäufer bei einem von Automarke autorisierten Autohändler tätig und bezog mtl. einen Grundlohn von brutto 1.763 € und daneben Prämien und Provisionen. Das Verkaufsgebiet erstreckte sich auf den Bezirk y und Teile des angrenzenden Bezirks z, wobei der Kundenstamm ca. 1500 Neu- und Gebrauchtwagenkunden umfasste und der Kundenanteil im Nahbereich ca. 15 % betrug. Nach der vom Arbeitgeber erstellten Tätigkeitsbeschreibung lag sein Arbeitsfeld einerseits im Außendienst, andererseits im Innendienst. Der Außendienst umfasste die systematische Bearbeitung des Verkaufsgebietes mittels Verwendung der Kunden- und Interessentenkartei, wobei die Kundenbesuche auch eine Neukundenakquise durch Zielgruppenaktivitäten des Importeurs und eine Kundennachbearbeitung zum Ziel hatten. An der Verkaufsstelle erfolgte ein Innendienst mit dem Zweck Verkaufsabschlüsse mit Kunden aus dem Nahbereich zu tätigen und Fahrzeugübergaben, Reklamationsbearbeitungen und Informationsaustausch mit der Werkstätte durchzuführen. Als Arbeitsmittel für den Außendienst wurde ihm ein Dienstwagen, ein Mobiltelefon und ein Notebook mit Drucker und Intra-/Internetzugang zur Verfügung gestellt. Als Sachbezugswert wurde lt. dem Lohnkonto ein Betrag von mtl. 300 € in Ansatz gebracht. Diese Feststellungen ergeben sich aus der unbedenklichen Darstellung des Aufgabenbereiches des Bf. durch den Arbeitgeber vom 11. Oktober 2013 und dem vorgelegten Lohnkonto.

Strittig ist, ob nachweislich mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit auf den Außendienst entfällt. Nach § 138 BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht die Richtigkeit seiner Anbringen zu beweisen. Im gegenständlichen Fall ist eine Nachweisführung angezeigt, weil diese weder unzumutbar noch untunlich ist. Regelmäßig wird das Ausmaß der Außendiensttätigkeit durch die Vorlage eines Fahrtenbuches belegbar sein. Der Bf. gab an - trotz Berechnung eines Sachbezuges für die private Benutzung eines arbeitgebereigenen KFZ bei dem ein Nachweis verlangt wird (§ 4 Abs. 2 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 416/2001) - kein Fahrtenbuch geführt zu haben. Das Gesetz kennt keine Einschränkung der Beweismittel und so kann eine Nachweisführung auch durch andere Beweismittel als durch ein Fahrtenbuch erfolgen (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191).

Der Bf. legte eine Bestätigung des Arbeitgebers vom 28. Februar 2013 vor, wonach er als Verkäufer beschäftigt und überwiegend im Außendienst tätig sei. Dieses Schreiben ist allerdings zu allgemein gehalten und lässt keine Beurteilung der Zeiten des Innen- und Außendienstes zu (*Wanke* in EStG § 17 Rz 223). In weiterer Folge übermittelte er eigene mtl. Aufzeichnungen über seine Reisetätigkeiten, wonach er regelmäßig an 13 Tagen im Monat Kundenbesuche in seinen Bezirken vornahm. Als Reiseziel sind durchschnittlich zwei verschiedene Orte aus dem Bezirk y und z vermerkt, wobei der Bf. angab, dass

es sich dabei um die jeweils entferntest gelegenen Reiseziele handelte. Festzustellen ist, dass es sich dabei um durchschnittlich ca. 55 km entfernt gelegene Orte handelt, die in ca. 1 Stunde erreicht werden können. Welche und wie viele Kunden er besuchte, lässt sich daraus nicht ersehen und lassen die starre Anzahl der mtl. Außendiensttage und die eingetragenen durchgehenden Reisezeiten (fast regelmäßig von 7 bis 18 Uhr, also 11 Stunden, öfters auch 12 Stunden) Zweifel an einer glaubwürdigen Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse entstehen. Die vom Bf. vorgelegten Reisekostenabrechnungen (exemplarisch Oktober bis Dezember 2012) bestätigen lediglich die Abgeltung der ersten 10 Reisetage mit steuerfreien Diäten durch den Arbeitgeber. Diese Anzahl an Tagen mit Außendienst beweist bei einer Anzahl von 20 bis 22 Arbeitstagen im Monat, die sich aus dem ebenfalls vorgelegten Mitarbeiterkalender ergeben, noch kein Überwiegen der Außendiensttätigkeit. Die Erklärung des Bf., dass Reisespesen entsprechend einem Zusatz zum Dienstvertrag nur bis 240 € monatlich abgegolten werden (und diese Grenze bei 10 Reisetagen erreicht wird), ist nicht als Nachweis anzusehen, dass tatsächlich 13 Arbeitstage pro Monat durchgehend im Außendienst verbracht wurden.

Aus der Tätigkeitsbeschreibung des Arbeitgebers ist zu entnehmen, dass der Bf. auch am Standort im Verkauf von Neu- und Gebrauch-PKW an Kunden des Nahebereiches tätig ist und wird er als Verkaufsstellen- **und** Gebietsverkäufer beschrieben. Aufzeichnungen bzw. Auskünfte über die Verkaufstätigkeit im Innendienst wurden - trotz diesbezüglicher Aufforderung durch das BFG - vom Bf. nicht beigebracht. Es ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass Verkäufe von gebrauchten und neuen Personenkraftwagen regelmäßig am Standort der Autofirma erfolgen und ist das Ausmaß dieser Tätigkeit nicht zuletzt auch im Hinblick auf das Merkmal der Ausschließlichkeit der Vertretertätigkeit von Bedeutung (vgl. VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261).

Zuverlässige Feststellungen über das Verhältnis Innendienst als KFZ-Verkäufer und der Tätigkeit als Gebietsvertreter konnten daher nicht getroffen werden und sieht es das BFG nicht als erwiesen an, dass mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht wurde, weshalb das Werbungskostenpauschale für Vertreter nicht anzuerkennen war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war, sondern der vorliegende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung zu beurteilen war, ist eine Revision nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 20. Oktober 2016