

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., G, vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Waidmannsdorfer Straße 10, 9020 Klagenfurt, über die Beschwerde vom 31. Oktober 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 15. Juli 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid einerseits das beantragte Werbungskostenpauschale für Vertreter und andererseits die Berücksichtigung der Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 mit folgender Begründung versagt:

"Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit (laut vorgelegter Dienstgeberbestätigung sind Sie nur für die Anbahnung von Geschäften zuständig), deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit. Die pauschalierten Werbungskosten für Vertreter konnten daher aus vorangeführten Gründen nicht berücksichtigt werden.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind nur die Kosten der Beseitigung eines bereits eingetretenen Katastrophenschadens absetzbar. Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Katastrophen (wie zB die Errichtung einer Stützmauer) sind nicht absetzbar und konnten daher steuerlich nicht berücksichtigt werden."

Die dagegen eingebrachte Beschwerde hat die bevollmächtigte Vertreterin des Beschwerdeführers (Bf.) im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Der Bf. habe bei der Einreichung der Arbeitnehmerveranlagung 2014 einerseits eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 für die Beseitigung von Katastrophenschäden angesetzt und andererseits die pauschalen Werbungskosten für Vertreter im Sinne der Verordnung zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 geltend gemacht.

a) Außergewöhnliche Belastung für die Beseitigung von Katastrophenschäden

Im Jahr 2014 sei es aufgrund eines Hangrutsches zu Beschädigungen am Grundstück des Bf. gekommen. Aufgrund dessen sei der Schaden analysiert und ein geotechnisches Gutachten durch Dipl.-Ing. X erstellt worden (siehe Beilage). Darin sei festgehalten worden, dass die Beseitigung des Schadens nur durch eine Hangsicherung erfolgen könne. Die Hangsicherung hätte aufgrund der örtlichen Gegebenheiten durch die Errichtung einer betonierten Stützmauer erfolgen müssen. Es sei nicht möglich gewesen die Hangrutschung durch anderweitige Maßnahmen zu sanieren. Diese Maßnahme sei einerseits im Gutachten dokumentiert und andererseits seien auch die Kosten im Ausmaß von 50% durch das Amt der Steiermärkischen Landesregierung (Abteilung 14: Referat Schutzwasserwirtschaft) gefördert worden. Die tatsächlichen Kosten hätten sich gemäß den bereits vorgelegten Rechnungen auf € 45.806,34 belaufen. Davon seien 22.903,17 € durch das Amt der Steiermärkischen Landesregierung gefördert und die verbleibenden 50% vom Bf. als außergewöhnliche Belastung für die Beseitigung von Katastrophenschäden in der Steuererklärung 2014 berücksichtigt worden.

Mit der Begründung, dass Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Katastrophen nicht absetzbar seien, habe das Finanzamt jedoch verkannt, dass es sich nicht um die Abwehr zukünftiger Katastrophen, also eine Präventivmaßnahme handle, sondern um die Beseitigung des durch die Hangrutschung ausgelösten Schadens. Die Errichtung der Stützmauer sei aufgrund der örtlichen Gegebenheiten der einzige Weg gewesen, um die Vermurungen zu beseitigen. Dies sei auch im Telefonat mit dem zuständigen Bearbeiter beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung, Herrn Y, bestätigt worden. Weiters sei anzuführen, dass die erhaltene Förderung für die Hangsicherung und somit zur Beseitigung des eingetretenen Schadens geleistet worden sei. Präventivmaßnahmen würden vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung hingegen nicht gefördert werden. Dies stelle somit einen weiteren Nachweis dar, dass es sich bei den getroffenen Maßnahmen um die Beseitigung eines Schadens handle.

Des Weiteren sei unbestritten, dass es sich bei Hangrutschungen/Vermurungen um Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 handle. Somit seien die Kosten für die Beseitigung des eingetretenen Schadens in Höhe von € 22.903,17 steuerlich als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

b) Pauschale Werbungskosten für Vertreter im Sinne der Verordnung zu § 17 Abs. 6 EStG 1988

Der Bf. sei bei der xx GmbH als Sales Manager im Außendienst tätig und somit für die Anbahnung von Geschäften zuständig.

Vertreter seien gemäß Rz 406 LStR Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Der Bf. erfülle im Rahmen seiner Tätigkeiten somit durchgehend die erwähnten Kriterien eines Vertreters und sei außerdem mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit im Außendienst tätig. Dies sei auch durch seinen Arbeitgeber im Schreiben vom 22. Juni 2016 bestätigt worden.

Das Finanzamt habe den Ansatz der pauschalen Werbungskosten jedoch nicht anerkannt und dies damit begründet, dass das vorrangige Ziel des Bf. nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei. Es sei weiters angemerkt worden, dass die Anbahnung von Geschäften eine nicht begünstigte Vertretertätigkeit sei. Dies stehe jedoch eindeutig im Widerspruch zur Definition eines Vertreters im Sinne der Rz 406 der Lohnsteuerrichtlinien. Die Haupttätigkeit des Bf. sei naturgemäß die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen.

Somit seien die Voraussetzungen für die Anerkennung von pauschalen Werbungskosten im Sinne des § 17 Abs. 6 EStG 1988 gegeben und die pauschalen Werbungskosten auch in der beantragten Höhe anzuerkennen.

Das Finanzamt hat die Beschwerde mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen:

"Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden. Nicht der Schaden als solcher führt zu einer außergewöhnlichen Belastung, sondern erst die Kosten der Beseitigung. Absetzbar sind nur Kosten der Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens. Aufwendungen zwecks Abwehr künftiger Katastrophen (wie zB die Errichtung einer Stützmauer, VwGH 10.11.1987, 85/14/0128) sind nicht absetzbar. Laut vorgelegten Unterlagen ist der Schaden im Jahr 2013 eingetreten - siehe Angebotsschreiben Dipl.-Ing. X vom 25.03.2014. In diesem Schreiben wird über die Sicherung und Sanierung Ihres Grundstückes abgesprochen. Auch in der Honorarnote vom 06.09.2014 desselben Ziviltechnikers wird das Gutachten über die Sicherung des Hanggrundstückes verrechnet. Ebenso spricht die 1. Teilrechnung vom 26.05.2014 und die Schlussrechnung vom 01.10.2014 der Firma xy Bau GmbH über die Rutschungssanierung auf Ihrem Grundstück ab. Laut ho. Ansicht ist wie eingangs ausgeführt eine Beseitigung des Katastrophenschadens laut vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar, sondern es liegt eine ausschließliche Errichtung einer Stützmauer vor, welche steuerlich nicht absetzbar ist und konnte somit nicht berücksichtigt werden.

Laut Ihrem bereits im Erstbescheid vorgelegten Dienstvertrag sind Sie beim Arbeitgeber xx als Regionalleiter und Außendienstmitarbeiter für neurologische Präparate beschäftigt.

Voraussetzung für diese Tätigkeit ist laut Dienstvertrag, dass Sie die Bedingungen gemäß § 72 Arzneimittelgesetz (dieser spricht über die Qualifikation der Pharmareferenten ab) erfüllen - siehe Punkt 1.1. Ihres Dienstvertrages. Laut Dienstgeberbestätigung vom 22.06.2016 sind Sie als Sales Manager (Führungskraft von Pharmareferenten) tätig, verbringen mehr als die Hälfte Ihrer Arbeitszeit im Außendienst und sind für die Anbahnung von Geschäften zuständig. Im Unterschied zur ersten vorgelegten Dienstgeberbestätigung vom 26.02.2015 fehlt das wesentliche Kriterium zur Zuerkennung des Vertreterpauschales, dass Sie zusätzlich zur Anbahnung von Geschäften auch Geschäftsabschlüsse tätigen müssen.

Da Sie somit als Pharmareferent beschäftigt sind, wurde die zweite vorgelegte Dienstgeberbestätigung vom 22.06.2016 richtig gestellt, da Sie gemäß § 74 Arzneimittelgesetz als Pharmareferent bei Ausübung Ihrer Tätigkeit keine Bestellungen von Arzneimitteln entgegennehmen dürfen und somit auch keine Abschlüsse von Kaufgeschäften durchführen dürfen. Der Pharmareferent darf den Arzt nur im Rahmen der Fachinformation über die Produkte (Arzneimittel) informieren, er darf diese aber nicht verkaufen (gesetzlich erlaubt ist nur eine - allerdings stark eingeschränkte - Abgabe von Ärztemustern). Somit ist die Berufsgruppenpauschalierung als Vertreter steuerlich nicht anzuerkennen."

Den dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. wie folgt begründet:

"Wir verweisen grundsätzlich auf unsere Ausführungen in der Beschwerde vom 31.10.2016.

Zu der Begründung in der Beschwerdevorentscheidung vom 6.12.2016 möchten wir anmerken, dass die belangte Behörde in der Beurteilung, ob eine Beseitigung eines Katastrophenschadens gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 vorliegt, unberücksichtigt gelassen hat, dass eine Sanierung nur durch Errichtung einer Stützmauer möglich war. Eine andere Art der Sanierung war technisch gar nicht durchführbar. Die Beseitigung der Vermurung war nur mit Errichtung der Stützmauer ausführbar. Die Behörde hat somit verkannt, dass die Stützmauer nicht als Präventivmaßnahme errichtet wurde, sondern für die Beseitigung des Schadens erforderlich war.

In der Beschwerdevorentscheidung wird ebenfalls angemerkt, dass das Schreiben sich lediglich auf die Sicherung des Grundstückes bezieht. Es ist jedoch ausdrücklich angeführt, dass es sich um eine Sicherung UND Sanierung handelt. Wie bereits erwähnt ist die Sicherung dabei als Voraussetzung für die Sanierung zu sehen.

Im Zusammenhang mit der Rechnungslegung der Firma xy Bau GmbH vom 26.5.2014 (Teilrechnung) sowie vom 1.10.2014 (Schlussrechnung) wird, wie in der Beschwerdevorentscheidung angeführt, eine Rutschungssanierung abgerechnet. Es ist somit unbestritten, dass ein Schaden durch die Vermurungen vorgelegen ist, welcher durch diese Arbeiten beseitigt wurde. Die Argumentation in der

Beschwerdevorentscheidung, dass ausschließlich eine Errichtung einer Stützmauer durchgeführt wurde und keine Beseitigung des Katastrophenschadens, kann in keiner Weise nachvollzogen werden und entspricht auch nicht den Tatsachen.

Des Weiteren wurde nicht berücksichtigt, dass eine Förderung für die Sanierung vom Land Steiermark vorliegt. Diese Förderungen werden nur für Sanierungen und nicht für Präventivmaßnahmen gewährt, was somit ein weiteres Indiz für eine vorliegende Sanierung darstellt.

Abschließend erlauben wir uns anzumerken, dass wir noch eine Stellungnahme des Gutachters des Landes Steiermark nachreichen werden. Aufgrund der Feiertage war es leider nicht möglich, die Stellungnahme noch vor dem Ende der Rechtsmittelfrist zu erhalten."

Mit der Eingabe vom 13. Februar 2017 hat der Bf. die Stellungnahme des Gutachters des Landes Steiermark, Dipl.-Ing. X, vom 8. Jänner 2017, aus der hervorgehe, dass es sich keinesfalls um eine Präventivmaßnahme, sondern um eine echte Sanierung gehandelt habe, vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Rutschungssanierung

Gemäß § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 können Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden.

Vorsorgekosten, somit Aufwendungen um in Zukunft besorgte Katastrophenschäden möglichst gering zu halten oder gänzlich zu vermeiden, fallen nicht unter § 34 Abs. 6. Diese Kosten führen grundsätzlich auch nach den allgemeinen Regeln des § 34 zu keiner Steuerermäßigung, weil sie in der Regel nur zu einer Vermögensumschichtung führen [vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III D, § 34 Abs. 6 bis 9 EStG 1988, Tz 6 und die dort zitierte Judikatur - 54. Lfg (März 2013)].

Der Eintritt eines Vermögensschadens selbst bildet auch nach der Bestimmung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 keine außergewöhnliche Belastung. Erst die Kosten zur Beseitigung des Katastrophenschadens können steuerlich als Katastrophenschaden abgesetzt werden [vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III D, § 34 Abs. 6 bis 9 EStG 1988, Tz 7 - 54. Lfg (März 2013)].

Das Wort "Beseitigung" betrifft nicht nur die Kosten für die unmittelbaren Aufräums- und Instandhaltungsarbeiten nach einer Katastrophe, sondern auch

die Wiederbeschaffungskosten zerstörter oder verlorener Wirtschaftsgüter. Mit Aufwendungen "im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten" im Sinne des BGBl. I Nr. 155/2002 (ab 2002) soll erreicht werden, dass in diesen Fällen die Ersatzbeschaffung mit den tatsächlichen Wiederbeschaffungskosten (Neupreisen) absetzbar ist [vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III D, § 34 Abs. 6 bis 9 EStG 1988, Tz 8 und 10 - 54. Lfg (März 2013)].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde in diesem Streitpunkt aus nachstehenden Erwägungen nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein:

Der vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung, das für die Kosten der Rutschungssanierung einen Zuschuss in Höhe von 50% der Gesamtkosten gewährt hat, beigezogene Zivilingenieur für Bauwesen, Dipl.-Ing. X hat in der an den Bf. gerichteten Stellungnahme vom 8. Jänner 2017 ua. Folgendes ausgeführt:

"Nach dem Telefonat vom 04.01.2017 wurde ich von Ihnen beauftragt, eine Stellungnahme zu verfassen, die die Sanierung der nach Niederschlägen ausgelösten Rutschung auf der Nordseite Ihres Wohnhauses im Übergang zum anschließenden Waldgrundstück nochmals bewertet.

...

Bei der gegenständlichen Rutschung von Familie (Bf.) hat sich talseitig des Wohnhauses die verwitterte Deckschicht - wie sie im gesamten Hügelland vorkommt - mit dem Schmelzwasser und dem Regenwasser vollständig aufgeweicht und die Konsistenz auf breiig verändert. Beim Unterschreiten des Grenzgleichgewichtes wurde die Rutschung bzw. Mure ausgelöst, die sich in wenigen Tagen bis zu 10 Meter auf dem festen Untergrund talwärts bewegt hat.

Nach der Erstbesichtigung der Rutschung war aus fachkundiger Sicht sofort zu erkennen, dass eine Verflachung des talseitigen Geländes bis in das Waldgrundstück und die Verfüllung mit einem höherwertigen Schüttmaterial als Sanierungs- und Stabilisierungsmethode nicht in Frage kommt, weil aufgrund der nicht vorhandenen Zugänglichkeit bis zum möglichen Böschungsfuß auch erheblich höhere Kosten für die Materialeinbringung bzw. für die Entfernung des aufgeweichten Materials verbunden gewesen wären.

Daher wurde als technisch rasch umsetzbare sowie wirtschaftlichste Methode der Sanierung und Stabilisierung der Rutschung die Errichtung der Stützmauer vorgeschlagen, die verformungsstabil auf Schneckenbohrpfähle gegründet ist.

Die Gründung auf Schneckenbohrpfähle erfordert zusätzlich minimale Geländeeinschnitte, so dass eine weitere Destabilisierung des Geländes verhindert werden konnte.

Erst nach der Errichtung der Stützmauer waren die Geländeabsenkungen und Risse im Boden sowie die Reste der Vermurungen zu beseitigen. Die Errichtung der Stützmauer stellt somit die wesentliche Voraussetzung für die nachgefolgten Sanierungsschritte dar

und ist unabdingbar mit der Stabilisierung dieses Geländeteiles verbunden. Durch den Höhengsprung bei der Stützmauer war die talseitig anschließende Geländeneigung auch flacher herzustellen.

Die aus dem Untergrund anfallenden Hangwässer, die maßgeblich zur Rutschung beigetragen haben, wurden gefasst und talseitig in ausreichender Entfernung von der Stützmauer im Vorflutgraben wieder ausgeleitet.

Abschließend möchte ich aber auch darauf hinweisen, dass die Katastrophenabteilung des Amtes der Stmk. Landesregierung niemals Präventivmaßnahmen zur Verhinderung von Rutschungen fördern würde. Nur bereits erfolgte Rutschungen und Geländebewegungen nach Katastrophen erhalten im Sanierungsfall den vorgegebenen Fördersatz."

Es ist unbestritten, dass durch Regen- und Schmelzwasser auf der Nordseite des Wohnhauses eine Hangrutschung ausgelöst wurde. Die zur Sicherung dieses Hanges unbedingt erforderliche Errichtung einer Stützmauer ist aber im gegebenen Sachverhaltszusammenhang als präventive Maßnahme zum Schutz vor künftigen Schäden zu qualifizieren. Denn durch diese bauliche Maßnahme wird kein eingetretener Katastrophenschaden beseitigt, sondern ein solcher zukünftig verhindert. Damit stellen aber die Errichtungskosten der 20m langen Stützmauer keine Kosten für die Beseitigung eines eingetretenen Katastrophenschadens dar. Denn Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 setzen voraus, dass die stattgefundenene Hangrutschung tatsächlich einen Vermögensschaden verursacht hat.

Eine Berücksichtigung der Kosten für die Errichtung der Stützmauer im Rahmen der allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 scheitert daran, dass die Errichtung einer Stützmauer auf einem rutschungsgefährdeten Hang zu einer Werterhöhung des Grundstückes und damit zu einer Vermögensumschichtung führt. Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung (einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr), sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, können entsprechend der Gegenwerttheorie grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden [vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III D, § 34 Abs. 1 EStG 1988, Tz 6 und die dort zitierte Judikatur - 54. Lfg (März 2013) sowie VwGH 3.10.1990, 89/13/0152; BFG 22.1.2016, RV/2100795/2013 und BFG 7.5.2014, RV/2100944/2011 betr. Errichtung einer Stützmauer bzw. Hangsicherung mit Wurfsteinen].

Hingegen sind die Kosten für die Wiederherstellung des Geländes und die Hälfte der Kosten für die Baustelleneinrichtung sowie die Hälfte der Kosten für den Gutachter als Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, im vorliegenden Fall von Erdrutschschäden, zu beurteilen. Diese sind als erforderliche Ersatzbeschaffungskosten ohne Abzug eines Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 absetzbar.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes hat der Bf. in der Eingabe vom 28. Dezember 2017 die Gesamtkosten in Höhe von € 42.506,34 unter Bezugnahme auf die 1. Teilrechnung vom 26. Mai 2014 und auf die Schlussrechnung vom 1. Oktober 2014 wie folgt zugerechnet:

Position 1	Herstellung von Schneckenbohrpfählen zur Sicherung des Geländes und der Gründung der Stützmauer	12.729,74
Position 2	Herstellung der Stützmauer mit Fundament	12.528,74
Position 3	Wiederherstellung des Geländes	14.337,87
Position 4	Baustelleneinrichtung	2.910,00

Somit sind € 14.337,87 (Wiederherstellung des Geländes) zuzüglich € 1.455 (= 50% der Kosten für die Baustelleneinrichtung) sowie die Hälfte der Kosten für den Gutachter (= € 1.650), in Summe € 17.442,87 als Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden zu qualifizieren. Nach Abzug des Landeszuschusses in Höhe von 50% (= 8.721,44 €) sind 8.721,44 € als erforderliche Ersatzbeschaffungskosten im Sinne der Wiederherstellung des Geländes ohne Abzug eines Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 absetzbar. Dieser Aufteilung in absetzbare und nicht absetzbare Aufwendungen für Katastrophenschäden wird auch vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 17. Jänner 2018 zugestimmt. Im Übrigen hat der Bf. im Schriftsatz vom 1. Februar 2018 die Beschwerde in diesem Streitpunkt auf den vorhin genannten Betrag als berücksichtigungsfähige Ersatzbeschaffungskosten eingeschränkt.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen im Schreiben vom 8. Jänner 2017 nichts zu ändern. Auch wenn darin ausdrücklich festgehalten wird, dass die Errichtung der Stützmauer eine wesentliche Voraussetzung für die nachgefolgten Sanierungsschritte darstellt und unabdingbar mit der Stabilisierung dieses Geländeteiles verbunden ist, wird damit nicht dokumentiert, dass die Errichtung der Stützmauer eine Maßnahme zur ausschließlichen Beseitigung eines durch die Hangrutschung ausgelösten Katastrophenschadens darstellt. Vielmehr war die Hangrutschung ausschlaggebend für die in Rede stehenden Sicherungsmaßnahmen, um künftige Schäden zu vermeiden.

Dem Hinweis in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Dezember 2017, dass die Wiederherstellung des Geländes ohne Positionen 1 und 2 - "Herstellung von Schneckenbohrpfählen zur Sicherung des Geländes und der Gründung der Stützmauer sowie die Herstellung der Stützmauer mit Fundament" - nicht möglich gewesen wäre, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Diese Maßnahmen dienten nicht der Wiederherstellung des ursprünglichen Geländezustandes, sondern der Verhinderung zukünftiger Hangrutschungen durch entsprechende geländebauliche Veränderungen, die zweifelsohne eine Wertsteigerung des Grundstückes bewirkt haben und nicht als Wiederbeschaffung bzw. Wiederherstellung zerstörter oder verlorener Wirtschaftsgüter qualifiziert werden können.

2) Werbungskostenpauschale für Vertreter

Gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, werden für Vertreter die Werbungskosten anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 mit 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich festgelegt.

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.

Gemäß § 2 der Verordnung sind Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16).

"15 Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist der Verordnung nicht zu entnehmen, sodass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auf die Verkehrsauffassung abzustellen ist (vgl. VwGH vom 18. Dezember 2013, 2009/13/0261, mit weiteren Nachweisen).

16 Denach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenberatung tätig sind (vgl. VwGH vom 28. Juni 2012, 2018/15/0231, mit weiteren Nachweisen).

17 Nach Ansicht des Finanzamtes steht die vorliegende Beschwerdeentscheidung in Widerspruch zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044.

18 Im Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, VwSlg. 8008/F, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Vorjudikatur klargestellt, dass auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung zur Tätigkeit eines Vertreters gehören können, "solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Auftraggebers (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht."

19 Die Aussage bezog sich auf den damals vorliegenden Sachverhalt eines im Außendienst tätigen Gesellschafter-Geschäftsführers, der schon auf Grund seiner Funktion berechtigt war, Geschäfte für die GmbH abzuschließen. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass nur mit Abschlussvollmacht ausgestatteten Vertretern das Vertreterpauschale zustünde. Vertreter im hier maßgeblichen Sinne ist auch, wer Geschäftsabschlüsse lediglich anbahnst. Wesentlich ist, dass eine Außendiensttätigkeit vorliegt, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den

Auftraggeber ist (vgl. VwGH vom 30. September 2015, 2012/15/0125, mit weiterführenden Hinweisen)" [VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0072].

Eine Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit [vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, § 17 EStG 1988, Tz 71 - 54. Lfg (März 2013) und die dort zitierte Berufungsentscheidung UFS 9.2.2012, RV/0338-I/11].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war der Beschwerde in diesem Streitpunkt aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vertretene Rechtsansicht, wonach ein Vertreter im Sinne der Pauschalierungsverordnung neben der Anbahnung von Geschäften zwingend auch Geschäftsabschlüsse tätigen müsse, steht im Widerspruch zum oa. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Vertreter im hier maßgeblichen Sinne auch ist, wer Geschäftsabschlüsse lediglich anbahnt. Dass der Bf. diesem Erfordernis im Streitjahr 2014 genügte, ergibt sich unmissverständlich aus der Dienstgeberbestätigung vom 22. Juni 2016.

Denn darin hat der Dienstgeber für das Jahr 2014 bestätigt, dass der Bf. in seiner Funktion als Sales Manager (Führungskraft von Pharmareferenten) "mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit im Außendienst verbracht hat und für die Anbahnung von Geschäften zuständig war."

Demgemäß war das beantragte Vertreterpauschale in Höhe von 2.190 Euro - von den Bruttobezügen lt. KZ 210 in Höhe von 116.225,86 sind die sonstigen Bezüge der KZ 220 in Höhe von 13.557,06 in Abzug zu bringen. Vom verbleibenden Differenzbetrag von 102.668,80 € betragen 5% 5.133,44 €. Dieser Betrag übersteigt jedoch den von der Verordnung festgesetzten Höchstbetrag von 2.190 € - jährlich als Werbungskosten anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 bei der Steuerberechnung zu berücksichtigen.

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 es sich bei der Lösung der Streitfragen, ob bzw. in welcher Höhe die im Zusammenhang mit der Rutschhangsanierung durch Errichtung einer Stützmauer erwachsenen Aufwendungen solche im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 sind und welchen Aufgabenbereich der Bf. im Rahmen seines Dienstverhältnisses gehabt hat,

um auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfragen handelt, ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 1. Februar 2018