

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache
Bf., über die Beschwerde vom 27. März 2018 gegen den Bescheid
der belangten Behörde Finanzamt vom 14. März 2018, betreffend
Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer bezog im Beschwerdejahr Einkünfte aus der nichtselbständigen Tätigkeit bei der Versicherungs AG. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 bezeichnete er die berufliche Tätigkeit als Versicherungskaufmann und beantragte die Berücksichtigung des Berufsgruppenpauschales für Vertreter.

Mit Vorhalt vom 28.2.2018 forderte die Abgabenbehörde u.a. eine detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung sowie den Nachweis der vom Arbeitgeber nicht ersetzten Werbungskosten an. Im Antworttext (FON) vom 5.3.2018 verwies der Beschwerdeführer auf den beiliegenden Dienstvertrag inkl. Funktionsbeschreibung und beantragte die Berücksichtigung des Differenzbetrages entsprechend der ebenfalls beiliegenden Kilometerabrechnung 2017.

Mit Bescheid vom 14.3.2018 führte die Abgabenbehörde die Einkommensteuerveranlagung 2017 durch, wobei sie nur den Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von 132,-- € berücksichtigte. Der Beschwerdeführer brachte gegen diesen Bescheid die Beschwerde vom 27.3.2018 ein und machte darin mit folgender Begründung neuerlich das Vertreterpauschale geltend:

"1) Außendienstvertrag

Mein Arbeitsvertrag mit der Versicherung AG basiert auf der Einstufung gemäß Paragraf 3 Abs. 3 des Kollektivvertrages für Angestellte Versicherungsunternehmen Außendienst, kurz „KVA“ genannt. Meine berufliche Tätigkeit bei der Versicherungs AG bezieht sich daher ausschließlich auf jene des Außendienstes.

2) Arbeitszeit

Ich verbringe weit mehr als 50% meiner Arbeitszeit für Kundentermine sowie Terminen mit Geschäfts- und Kooperationspartnern. Die restliche Zeit für die Risikoanalyse und Konzeptausarbeitung mit hausinterner Abstimmung/Weisung und anschließender Präsentation beim Kunden vor Ort.

*3) Ziel und Zweck der Kundentermine /Terminen mit Geschäfts- und Kooperationspartnern
Dem Kunden die versicherungstechnische Risikosituation aufzuzeigen, zu analysieren und daraus individuelle Versicherungslösungen im Privat- und Firmengeschäft auszuarbeiten, zu präsentieren und zu verkaufen.*

4) Neukundengewinnung

Planung und Umsetzung von Maßnahmen im Außendienst zur Gewinnung von Neukunden und Neuabschlüssen.

5) Innendiensttätigkeit

Meine „Innendiensttätigkeit“ bezieht sich insbesondere auf die Risikoanalyse und Ausarbeitung von Versicherungskonzepten, die auf Geschäfts/Kooperationspartner und Kundenterminen basieren. Daher verbringe ich auch über 50% meiner Arbeitszeit im Außendienst und arbeitsrechtlich liegt meinem Dienstvertrag der „KVA“ (Kollektivvertrag Versicherungsunternehmen Außendienst) zugrunde. Die Ausarbeitung von Versicherungskonzepten erfolgt vorwiegend in Abstimmung/Weisung mit der Versicherungstechnik sowie nach den hausinternen Richtlinien der Annahmepolitik.“

Nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens wegen fehlender Unterschrift auf der Beschwerde erließ die Abgabenbehörde am 16.4.2018 einen weiteren Vorhalt. Darin stellte sie das Vorliegen der Voraussetzung der überwiegenden Außendiensttätigkeit außer Streit und forderte den Nachweis der vom Arbeitgeber nicht ersetzten Werbungskosten an. In der Beantwortung dieses Vorhalts vom 26.4.2018 bezog sich der Beschwerdeführer lediglich auf den Passus "ohne besonderen Nachweis" in § 1 Z. 9 der Verordnung, welcher bedeute, dass kein Nachweis darüber erforderlich sei, ob dem Steuerpflichtigen überhaupt irgendwelche Werbungskosten erwachsen sind, und auch kein Nachweis der Höhe nach erforderlich sei.

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 30.4.2018 als unbegründet ab, da im Fall, dass keine Aufwendungen vorliegen, keine Pauschbeträge nach der VO des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl. II Nr. 382/2001, in Betracht kämen. Dem trat der Beschwerdeführer mit Vorlageantrag vom 16.5.2018 entgegen. Da die verfassungskonforme Änderung (Streichung der Wortfolge "ausgenommen jene nach

Paragraf 1 Z 9 [Vertreter]") erstmals für das Jahr 2018 gelte, sei für die Veranlagung 2017 das Vertreterpauschales mit 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro, zu berücksichtigen.

Mit Bericht vom 21.6.2018 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Auf Nachfrage bei der Abgabenbehörde (E-Mail vom 27.8.2018) gab diese bekannt, dass der Beschwerdeführer die in der Vorhaltebeantwortung vom 5.3.2018 angeführten Beilagen (Dienstvertrag, Kilometerabrechnung) nicht in FinanzOnline hochgeladen und damit auch nicht eingebracht habe. Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 7.9.2018 wurde der Beschwerdeführer deshalb aufgefordert, innerhalb der Frist von drei Wochen das Vorliegen der Vertretertätigkeit durch Nachholung der Übermittlung des Dienstvertrages nachzuweisen. Weiters wurde die Gelegenheit eingeräumt, die Übermittlung der Kilometerabrechnung 2017 nachzuholen, und der Beschwerdeführer aufgefordert, nachzuweisen, dass im Zusammenhang mit der Vertretertätigkeit das allgemeine Werbungskostenpauschale übersteigende Werbungskosten angefallen sind. Der Beschluss wurde mit Zustellnachweis am 12.9.2018 durch Hinterlegung zugestellt und blieb zur Gänze unbeantwortet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer erzielte im Beschwerdejahr Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit für die Versicherung AG und beantragte in der Arbeitnehmerveranlagung das Vertreterpauschale nach § 1 Z. 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl. II Nr. 382/2001.

Den Inhalt der Tätigkeit schildert der Beschwerdeführer (erst) in der Beschwerde dahingehend, dass der Arbeitsvertrag auf der Einstufung § 3 Abs. 3 des Kollektivvertrages für angestellte Versicherungsunternehmen beruhe und sich die Tätigkeit daher ausschließlich auf jene des Außendienstes beziehe. Er verbringe mehr als 50% der Arbeitszeit für Termine mit Kunden und Geschäfts- oder Kooperationspartnern. Die Innendiensttätigkeit beziehe sich auf Risikoanalysen und Ausarbeitung von Versicherungskonzepten. Zweck der Außentermine sei es, den Kunden die versicherungstechnische Risikosituation aufzuzeigen, zu analysieren und individuelle Versicherungslösungen zu präsentieren und zu verkaufen sowie Neukunden zu gewinnen. Der Beschwerdeführer brachte weder die von der Abgabenbehörde angeforderte detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung (Vorhalt vom 28.2.2018) bei noch legte er den angekündigten Dienstvertrag (Vorhaltebeantwortung vom 5.3.2018) einschließlich der Funktionsbeschreibung vor. Dies auch nicht nach Anforderung des Dienstvertrages mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 7.9.2018.

Die Aufforderung der Abgabenbehörde, Werbungskosten nachzuweisen (Vorhalt 28.2.2018), beantwortete der Beschwerdeführer, indem er in seiner Eingabe vom 5.3.2018 auf eine beigeschlossene Kilometerabrechnung verwies, welche der Beantwortung jedoch

nicht angeschlossen war. Sie wurde auch nicht auf den Vorhalt der Abgabenbehörde vom 16.4.2018 und den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 7.9.2018 hin nachgereicht.

Der Aufforderung in beiden Vorhalten der Abgabenbehörde und im Beschluss des Bundesfinanzgerichts, allfällige weitere Werbungskosten nachzuweisen, kam der Beschwerdeführer nicht nach, es erfolgte nicht einmal die Benennung von angefallenen Werbungskosten. Der Beschwerdeführer nahm lediglich in seiner Vorhaltebeantwortung vom 26.4.2018 hierauf Bezug und beließ es darin bei dem Einwand, dass § 1 Z. 9 der Verordnung weder einen Nachweis dem Grunde noch der Höhe nach erfordere.

2) Rechtslage:

a) Nach § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Nach § 161 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie nach § 161 Abs. 2 BAO die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Nach Abs. 2 der Bestimmung sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Die Abgabenbehörde trägt somit zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (Ritz⁶, § 115 Tz 8 m.w.N.). Die Verletzung dieser Verpflichtungen durch die Partei beeinflusst die amtswegige Ermittlungspflicht dergestalt, dass sie in dem Maße zurücktritt, in

dem die Partei nicht bereit ist zur Wahrheitsfindung beizutragen bzw. eine Mitwirkung hierzu unterlässt. (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225; 22.4.2009, 2004/15/0144). Insbesondere findet die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (15.12.2009, 2006/13/0136), also Umstände betroffen sind, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (VwGH 24.2.2004, 99/14/0247). Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (VwGH 12.6.1990, 89/14/0173; Ritz, BAO⁶, § 138 Tz 1). Keinesfalls kann daher durch fehlende Mitwirkung erzwungen werden, dass die Abgabenbehörde nur behauptete und durch nichts nachgewiesene oder zumindest glaubhaft gemachte Tatsachen als gegeben der Besteuerung zu Grunde zu legen hätte.

b) Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4 leg. cit.) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen.

Nach § 17 Abs. 6 EStG 1988 können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Die auf dieser Grundlage erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, 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.

3) Erwägungen:

Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist § 1 Z. 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl. II Nr. 382/2001, nicht zu entnehmen, sodass nach der ständigen Rechtsprechung auf die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung abzustellen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, unter Bezugnahme auf das hg. Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885, 2994/80). Danach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Der Arbeitnehmer muss eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben (vgl. z.B. VwGH vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, sowie Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, Band III, Tz 71 zu § 17 EStG 1988, mwN). Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, ist keine Vertretertätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit) (vgl. Lenneis in Jakom, EStG¹¹, § 16 Rz 66). Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, steht nur eine "völlig untergeordnete andere Tätigkeit" der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegen (vgl. die VwGH vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044; VwGH vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231; VwGH vom 18.12.2013, 2009/13/0261). Dass eine andere Tätigkeit nur "nicht vorrangig" ist oder nicht hauptsächlich obliegt, reicht dabei nicht aus (VwGH vom 21.10.2015, 2012/13/0078).

Nach dem vorstehend Ausgeführten ist es Sache des Abgabepflichtigen, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt von sich aus und erst recht auf Aufforderung durch die Abgabenbehörde wahrheitsgemäß und vollständig offenzulegen. Dieser Mitwirkungsverpflichtung kam der Beschwerdeführer nicht nach. Weder kam er der Aufforderung zur Beibringung einer detaillierten Arbeitsplatzbeschreibung nach noch legte er den von ihm selbst als Beweismittel angebotenen Dienstvertrag zum Nachweis des Vorliegens einer ausschließlichen Außendiensttätigkeit vor. Die Ausführungen zum Inhalt der Tätigkeit in der Beschwerde beinhalten lediglich allgemein gehaltene Aussagen, wonach mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im Außendienst verbracht würde und das Ziel sei, Versicherungslösungen zu verkaufen und Neukunden zu gewinnen. Dabei gab der Beschwerdeführer an, Termine sowohl mit Kunden als auch mit Geschäfts- und Kooperationspartnern wahrzunehmen. Konkreter und vor allem nachvollziehbare Angaben wurden nicht vorgebracht oder auf andere Weise dargetan. Daraus allein aber können weder die Inhalte der einzelnen Tätigkeitselemente noch deren Umfang im Verhältnis zueinander erschlossen werden.

Wenn weiters auf die Höhe der Einkünfte Bedacht genommen wird (steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 70.686,15 €) und darauf, dass der Beschwerdeführer als Außendiensttätigkeit nicht nur die Wahrnehmung von Kundenterminen angibt,

sondern auch - und dies ohne weitere Differenzierung - Termine mit Geschäfts- und Kooperationspartnern benennt, lässt dies den Schluss zu, dass auch andere Aufgaben wie Leitungsaufgaben und Produktentwicklungsagenden in nicht nur untergeordneter Ausmaß zum Aufgabenbereich des Beschwerdeführers gehörten, zumal die Ausführungen in der Beschwerde selbst zum Punkt "Innendienst" die Ausarbeitung von auf Geschäfts- und Kooperationspartnern basierenden Versicherungskonzepten als solche Tätigkeiten benennen und der Beschwerdeführer nicht als selbständiger Versicherungsmakler tätig ist. Unterlagen, welche demgegenüber das behauptete Vorliegen einer Vertretertätigkeit im Sinne der Rechtsprechung unterstützen könnten, wurden nicht vorgelegt. Weder wurde trotz Aufforderung der angeforderte Dienstvertrag, welcher eine Funktionsbeschreibung beinhalte, vorgelegt, noch brachte der Beschwerdeführer andere Beweismittel wie Vormerkkalender, Arbeitsunterlagen oder Reiseunterlagen bei. Insbesondere der Nichtvorlage der als Beilage zu Vorhaltebeantwortung vom 5.3.2018 bezeichneten und mit Beschluss vom 7.9.2018 angeforderten Kilometerabrechnung 2017 kommt solcherart besondere Bedeutung zu.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass sich die Ausführungen des Beschwerdeführers im bloßen Behaupten des Vorliegens der Voraussetzung einer Vertretertätigkeit erschöpfen und schon die äußerst allgemein gehaltenen Angaben zum Tätigkeitsinhalt Zweifel an der Richtigkeit der Behauptungen aufwerfen. Dabei legte der Beschwerdeführer weder von sich aus den Sachverhalt offen noch wirkte er auf Aufforderung der Abgabenbehörde und des Bundesfinanzgerichts mit. Das Vorliegen der für eine Anwendung des Vertreterpauschales erforderlichen Außendiensttätigkeit wurde sohin weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Allein aus diesem Grund schon konnte der Beschwerde aber kein Erfolg beschieden sein. Auf die Frage, ob das Vertreterpauschale auch dann zustehe, wenn dem Beschwerdeführer keine Werbungskosten erwachsen sind, brauchte daher nicht mehr eingegangen werden. Nur der Vollständigkeit halber wird deshalb diese Frage betreffend auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts hingewiesen, welche gestützt auf die höchstrichterliche Judikatur(VfGH vom 13.6.1981, B 319/77; VfGH vom 29.9.1973, B 182/73; VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0041) einer Berücksichtigung von fiktiven Werbungskosten durch Anwendung des Vertreterpauschales eine Absage erteilt (BFG vom 28.5.2014, RV/2100661/2013; vom 7.4.2016, RV/5100311/2014; vom 21.4.2016, RV/2100004/2015; vom 31.5.2017, RV/7100937/2014).

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 im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungs- / Verfassungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH / VfGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 22. Dezember 2018