

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 23. November 2018 des Beschwerdeführers *****BF*****, *****Anschrift*****, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, 5026 Salzburg, Aignerstraße 10 vertreten durch Mag. Peter Staudinger, vom 7. November 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 zu Recht erkannt:

I)

Der Einkommensteuerbescheid 2017 wird abgeändert.

Die festgesetzte Einkommensteuer sowie deren Bemessungsgrundlagen sind im beiliegenden Berechnungsblatt (Spalte Erkenntnis BFG) dargestellt, das einen Bestandteil des Spruches bildet. Die dortigen Spalten Erstbescheid und Beschwerdevereinsentscheidung dienen nur dem Vergleich.

II)

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 2 und damit in die Zuteilungsgruppe 7002. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

1. Verfahrensgang, Sachverhalt

1.1. Verfahren vor dem Finanzamt

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) reichte am **24. Juli 2018** eine Arbeitnehmerveranlagungserklärung für 2017 ein und beantragte – wie schon in den Vorjahren – das Vertreterpauschale für 12 Monate.

Am **7. November 2018** erließ das Finanzamt (kurz FA) den entsprechenden Einkommensteuerbescheid und gewährte diesen pauschalen Abzugsposten auch für 2017.

Diesen Bescheid bekämpfte der Bf. mit **Beschwerde vom 23. November 2018** und brachte im Kern nur vor, seinem Antrag auf Halbierung des Kfz-Sachbezugs sei nicht entsprochen worden.

Das FA forderte ihn daraufhin mit Schreiben vom 28. Mai 2019 auf, einen Dienstvertrag vorzulegen, seine Tätigkeitsbereiche genau zu beschreiben und die Reiserechnungen beizubringen. Im vom FA vorgelegten elektronischen Akt finden sich dazu in der Folge die nachstehenden Unterlagen:

- Der Bf. legte eine „Arbeitsbestätigung“ seines Arbeitgebers (**AG**) vor, der attestierte, dass der Bf. seit 1987 im Bereich Sales als Account Manager beschäftigt sei. Er habe 2017 mehr als die Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst ausgeübt.
- Er legte die erste Seite eines Anstellungsvertrages ab 1. Jänner 1987 vor, in dem die Tätigkeit und das Aufgabengebiet mit „**Fachberater**“ bezeichnet wurden. Im Schreiben vom 29. April 2011 wurde ergänzend die Änderung des Tätigkeitsbereiches festgehalten. Die neue Tätigkeitsbezeichnung lautet „Accountmanager“ und der Vorgesetzte wurde mit „Teamleiter Verkaufsteam West“ bestimmt.
- Zusätzlich legte der Bf. sein Jahreslohnkonto und
- eine selbst verfasste, mit 6. Juni 2019 datierte Tätigkeitsbeschreibung vor. Er bezeichnet sich darin selbst als Verkäufer im Außendienst, der bei den zugeordneten Accounts für alle Verkaufsaktivitäten und Umsätze in den Geschäftsbereichen „**Tätigkeit**“ verantwortlich ist. Seine Aufgabe beschreibt er mit Betreuung und Entwicklung der Accounts im Hinblick auf Kundenzufriedenheit und neue Geschäftsabschlüsse, Akquisition von Neukunden, Verkauf von Produkten und Konzepten inklusive Vorgespräche, Anbotslegung, Preisgestaltung, Verhandlung, Vertragsabschluss, Leitung und Steuerung des Verkaufsprozesses inkl. der Koordination der Projektbeteiligten im Verkaufsprozess hinsichtlich aller Verkaufsaktivitäten zur Erreichung der Verkaufsziele, Betreuung der Accounts zur Sicherstellung der Kundenzufriedenheit im Hinblick auf die Anbahnung weiterer Geschäftsfelder, Monitoring der Umsätze/Sales und Reporting.
- Zusätzlich findet sich im Akt des FA eine Auflistung sämtlicher Tankvorgänge des Bf. mit seinem Dienstfahrzeug sowie ein 13-seitiges, elektronisch geführtes Fahrtenbuch für 2017 vor. Aus diesem – augenscheinlich vollständig geführten - Fahrtenbuch sind die folgenden monatlichen Fahrzeugnutzungen ersichtlich:

Zeitraum	km gesamt	km privat	beruflich	
			km	an Tagen
Jän.17	934,00	58,00	876,00	11
Feb.17	2.123,00	174,00	1.949,00	17
Mär.17	1.030,00	128,00	902,00	12
Apr.17	1.850,00	181,00	1.669,00	13
Mai.17	2.421,00	432,00	1.989,00	13
Jun.17	1.170,00	378,00	792,00	8
Jul.17	1.620,00	614,00	1.006,00	10
Aug.17	1.772,00	235,00	1.537,00	14
Sep.17	2.510,00	342,00	2.168,00	16
Okt.17	2.647,00	347,00	2.300,00	15
Nov.17	1.469,00	330,00	1.139,00	13
Dez.17	1.467,00	482,00	985,00	10
Summe	21.013,00	3.701,00	17.312,00	152

Das FA erließ eine mit **22. August 2019 datierte Beschwerdeentscheidung** mit zusätzlicher Begründung.

Es reduzierte den Kfz-Sachbezug (antragsgemäß) auf die Hälfte (und damit um EUR 3.883,86), verringerte allerdings auch die anrechenbare Lohnsteuer entsprechend von EUR 30.209,96 auf EUR 28.268,05 (und damit um EUR 1.941,91).

Zusätzlich verweigerte das FA nun erstmals den Ansatz des Werbungskostenpauschalbetrages für Vertreter und begründete dies damit, dafür sei auf die konkrete Verwendung abzustellen. In der vorgelegten Stellenbeschreibung würden - neben der auf Geschäftsabschlüsse gerichteten Tätigkeiten (z.B.: Akquisition von Neukunden, Verkauf von Produkten und Konzepten) - auch **andere als Vertretertätigkeiten** angeführt.

(FA/I) Hier seien unter anderem die **Betreuung und Entwicklung der Accounts** im Hinblick auf Kundenzufriedenheit,

(FA/II) das **Monitoring der Umsätze sowie die Leitung und Steuerung der Verkaufsprozesse** inkl. der Koordination der Projektbeteiligten im Verkaufsprozess zu nennen. Bei letzterer Tätigkeit werde deutlich, dass der Bf. zwar seine Projektmitarbeiter hinsichtlich aller Verkaufsaktivitäten betreue, von ihm selber aber keine typischen Vertretertätigkeiten mehr ausgeübt würden.

(FA/III) Im Hinblick auf die bekanntgegebenen Tätigkeitsbereiche sei davon auszugehen, dass vom Bf. in einem Ausmaß von zumindest 20% - und somit in einem nicht mehr völlig untergeordnetem Ausmaß - auch andere als Vertretertätigkeiten ausgeübt würden (Hinweis auf BFG, RV/7100746/2013).

Dies bekämpfte der Bf. mit Vorlageantrag vom 5. September 2019 und führte wörtlich aus:

„Betreuung und Entwicklung der Accounts (Kunden) in Hinblick auf Kundenzufriedenheit:

Als Sales Account Manager bezieht sich meine Tätigkeit im Rahmen der Betreuung meiner Kunden auf die Sicherstellung der Kundenzufriedenheit im Rahmen anstehender/aktueller Geschäftsfälle zur Herbeiführung eines positiven Geschäftsabschlusses sowie zur Anbahnung weiterer Geschäftsabschlüsse. Die Geschäftsfälle werden ausschließlich durch meine Person akquiriert und zum Abschluss gebracht.

Die Umsetzung der von mir abgeschlossenen Geschäfte sowie die laufende Kundenbetreuung im Rahmen des After Sales Supports obliegt nicht meinem Tätigkeitsbereich und wird von speziellen Mitarbeitern aus dem Bereich Customer Service übernommen (Customer Service Center, Field Service Engineer, Customer Solutions Specialist).

Monitoring der Umsätze:

Die Erstellung von Umsatzreports sowie der entsprechenden Kennzahlen wird zentral im Unternehmen von der Abteilung Commercial Services erstellt und allen Mitarbeitern im Bereich Sales zur Verfügung gestellt; dies ist nicht Aufgabe des jeweiligen Accountmanagers und nicht Bestandteil meiner Tätigkeit.

Die Beurteilung und Kontrolle der Umsätze und Umsatzpotentiale von Kunden ist jedoch unabdingbarer Bestandteil im Verkauf zur Bewertung von laufenden Geschäftsfällen sowie zur Akquisition und zum Verkauf weiterer Geschäfte.

Leitung und Steuerung der Verkaufsprozesse inkl. der Koordination der Projektbeteiligten im Verkaufsprozess:

*Verkäufe von komplexen Konzepten und Gesamtlösungen laufen teils über einen mehrstufigen Verkaufsprozess ab. In solchen Verkaufsprozessen ist es nötig, dass der Verkäufer auf Grund der Komplexität des Geschäfts von Mitarbeitern aus anderen Bereichen (z.B. Produktmanagement, ***H*** Consulting, IT und Workflow, Technisches Service usw.) im Verkauf technisch/produktspezifisch unterstützt wird. Diese Mitarbeiter übernehmen keine herkömmlichen Verkaufsaktivitäten, diese werden ausschließlich vom Account Manager wahrgenommen, der jedoch die Aktivitäten und Inhalte in Hinblick auf die Kundenanforderungen und einen positiven Verkaufsabschluss zu koordinieren hat.*

Diese Mitarbeiter werden von mir nicht betreut und übernehmen keine typischen Vertretertätigkeiten, sondern stehen dem Kunden in solchen Verkäufen ausschließlich beratend zur Verfügung.

Entgegen der Ausführung in der Bescheidbegründung liegen alle Verkaufsaktivitäten bis zum Verkaufsabschluss in solchen Verkaufsprozessen gänzlich in meiner Verantwortung als Account Manager und werden ausschließlich von meiner Person als Verkäufer wahrgenommen.

Tätigkeitsbereich und Ausmaß der Verkaufstätigkeit

*Accountmanager in der Abteilung Sales mit Verantwortlichkeit für den Verkauf von ***D***-Produkten und -Konzepten in ***Ortsangabe*** im Außendienst für Salzburg und Teile Tirols. In meiner Tätigkeit als Verkäufer unterstehe ich dem Verkaufsleiter West ohne Verantwortung für direkt unterstellte Mitarbeiter. Das Ausmaß meiner Verkaufsaktivitäten liegt dabei bei über 80%.“*

Abschließend rügte er die Reduktion der anrechenbaren Lohnsteuer und beantragte deren Abzug in der ursprünglichen Höhe.

Im Vorlagebericht beantragte das FA, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und hielt dem entgegen, es sei nicht schlüssig, dass sämtliche Verkaufsaktivitäten nur vom Bf. wahrgenommen werden.

(FA/IV) Es sei vielmehr davon auszugehen, dass **auch andere Mitarbeiter** in diese „mehrstufigen Verkaufsprozesse“ eingebunden sind. Darauf deute auch der Umstand hin, dass vom Bf. die Verkaufsprozesse im Hinblick auf einen positiven Verkaufsabschluss koordiniert werden müssen. Die den Verkaufsvorgang durch Kundenberatung unterstützenden Mitarbeiter seien zwar dem Bf. unterstellt, er sei laut Vorlageantrag für diese aber nicht verantwortlich.

Nach der Judikatur (Hinweis auf VwGH, 83/13/0034) sei zu berücksichtigen, dass nicht jede in einem Verkaufsprozess ausgeübte Tätigkeit als Vertretertätigkeit zu qualifizieren ist. Im konkreten Fall treffe dies etwa auf die

(FA/V) **Überwachung** der bei der Verkaufsabwicklung tätigen Mitarbeiter zu, welche nach Ansicht des Finanzamtes von der Koordinierungsfunktion des Bf. umfasst sei.

(FA/VI) Da es sich beim Verkauf der gegenständlichen Produkte für *****Ortsangabe***** laut eigenen Angaben des Bf. um **komplexe Konzepte und Gesamtlösungen** handle, sei es naheliegend, dass nicht sämtliche im Rahmen der Kundenbetreuung anfallenden Tätigkeiten des Bf. im Bereich der Verkaufsabwicklung als Vertretertätigkeiten iSd zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangenen VO (BGBl. II 2001/382) qualifiziert werden könnten.

(FA/VII) Unter diesem Aspekt sei darauf hinzuweisen, dass die Verkaufsaktivitäten vom Bf. mit **mehr als 80%** angegeben wurden. Der Bf. gehe offensichtlich selber davon aus, dass von ihm auch andere als Vertretertätigkeiten ausgeübt werden. Im Übrigen stimmten diese Prozentangaben fast mit den Werten in der Beschwerdeentscheidung überein, wo von anderen Tätigkeiten in einem Ausmaß von zumindest 20% ausgegangen wurde.

Hinsichtlich der Berücksichtigung des halben Kfz-Sachbezuges sei dem Bf. bereits mehrfach mitgeteilt worden, dass sich dadurch die steuerpflichtigen Bezüge und in der Folge auch die anrechenbare Lohnsteuer (Kz 260) entsprechend verringere.

1.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Aus dem vom FA vorgelegten Jahreslohnkonto sowie entsprechenden Meldungen des Sozialministeriumsservices ist ersichtlich, dass sich der Bf. seit März 2017 in der Aktivphase einer Altersteilzeit befindet (Ausmaß 50%).

Ihm steht ein dienstgebereigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung, das er auch für Privatfahrten verwenden darf. Der Sachbezug wurde bisher mit monatlich EUR 647,31 (12 x) in Ansatz gebracht.

Für Dienstreisen erhielt er entsprechende Aufwandsersätze (insgesamt EUR 3.966,60), die zum Teil als steuerpflichtig behandelt wurden (EUR 1.465,00).

Das Bundesfinanzgericht lud die Verfahrensparteien zu einem Erörterungsgespräch, das am 5. Februar 2020 stattfand:

Dabei legte der Bf. die entsprechende Kfz-Zulassungsbescheinigung vor, aus der hervorgeht, dass der CO₂-Ausstoß dieses Fahrzeuges 118 g/km betrug.

Die Verfahrensparteien bestätigten die Richtigkeit des folgenden, vom Bundesfinanzgericht vorweg übermittelten Zahlengerüsts sowie des damit anzusetzenden Sachbezugswertes von EUR 1.850,50. Übereinstimmung bestand auch darüber, dass das vorgelegte Fahrtenbuch vollständig ist und keine Gründe vorliegen, seine Richtigkeit anzuzweifeln.

Zeitraum	privat					beruflich	gesamt
	km	á 0,5	25% Sachbezug (Grenze Abs. 3)	50% Sachbezug (Abs. 2)	100% Sachbezug (Abs. 1)	km	km
Jän.17	58,00	29,00	161,83	323,66	647,31	876,00	934,00
Feb.17	174,00	87,00	161,83	323,66	647,31	1.949,00	2.123,00
Mär.17	128,00	64,00	161,83	323,66	647,31	902,00	1.030,00
Apr.17	181,00	90,50	161,83	323,66	647,31	1.669,00	1.850,00
Mai.17	432,00	216,00	161,83	323,66	647,31	1.989,00	2.421,00
Jun.17	378,00	189,00	161,83	323,66	647,31	792,00	1.170,00
Jul.17	614,00	307,00	161,83	323,66	647,31	1.006,00	1.620,00
Aug.17	235,00	117,50	161,83	323,66	647,31	1.537,00	1.772,00
Sep.17	342,00	171,00	161,83	323,66	647,31	2.168,00	2.510,00
Okt.17	347,00	173,50	161,83	323,66	647,31	2.300,00	2.647,00
Nov.17	330,00	165,00	161,83	323,66	647,31	1.139,00	1.469,00
Dez.17	482,00	241,00	161,83	323,66	647,31	985,00	1.467,00
Summe	3.701,00	1.850,50	1.941,93	3.883,86	7.767,72	17.312,00	21.013,00

Nach Diskussion erzielten die beiden Verfahrensparteien auch darüber Einvernehmen, dass die Lohnsteuer – anders als in der BVE – in voller im Lohnzettel ausgewiesener Höhe anzurechnen ist.

Im Zusammenhang mit dem Vertreterpauschale detaillierte der Bf. seine Tätigkeitsbeschreibung nochmals und erläuterte, er vertreibe komplexe Großgeräte zur ***Tätigkeit*** an ***Kundenkreis_A*** und diesbezüglichen ***Kundenkreis_B***. Sein Arbeitgeber biete dabei an die 30 Typen mit unterschiedlichsten Konfigurationen und Anpassungsmöglichkeiten an.

Er übergab ein Organigramm mit Stand 5. Juni 2018 und wies daraufhin, dass er der Abteilung Sales zugeordnet und dabei dem Bereichsleiter Sales-West unterstellt gewesen sei. Er selbst habe als Account Manager keine ihm untergeordneten Mitarbeiter gehabt.

Den Verkaufsprozess beschrieb er als mehrstufig und erwähnte dabei den Erstkontakt, Erstgespräche, die Bedarfserhebung und Anpassung seiner Produkte an die Bedürfnisse der Kunden bis hin zum Abschluss des Geschäftes. Diesen gesamten Verkaufsprozess leite und steuere er alleine. Er alleine verhandle mit den Kunden und er alleine bringe das Geschäft zum Abschluss.

Der Bf betonte, dass komplexe Großprojekte eine Ausnahme darstellen. Sein „Tagesgeschäft“ sei wesentlich einfacher strukturiert und werde von ihm allein bewältigt. Kleinere Geräte vertreibe er dabei ganz auf sich gestellt und Folge- und Ersatzausstattungen bzw. Belieferung mit ***Produkten*** etc. bewerkstelle er alleine.

Auf Grund der Komplexität großer Produkte und der vielfältigen Anpassungsmöglichkeiten an die Bedürfnisse der Kunden sei er allerdings dort auf die Unterstützung der firmeninternen Spezialisten angewiesen (Kalkulation, Vergleich mit Konkurrenzprodukten, technische und datenverarbeitungsmäßige Anpassung der Produkte an den Bedarf der Kunden). Unter Großprojekten versteht der Bf. dabei vor allem Gesamtausstattung von ***Kundenkreis_B*** etc. mit ganzen Analysesystemen. Hier sei es für ihn notwendig, das Knowhow der internen Spezialisten beizuziehen.

Nur bei Großprojekten kämen vor allem in der Projektierungsphase Experten aus allen Fachbereichen des Unternehmens zum Einsatz. Diese begleiten ihn mitunter auch zu Gesprächen mit den Kunden. Biete der Kunde etwa Spezialisten in der EDV auf, versuche er diesbezügliche interne Spezialisten beizuziehen etc.. Den Verkaufsprozess leite er dennoch weiterhin, auch wenn sein Unternehmen durch die Aufbietung eigener Spezialisten dem Kunden ihre Bereitschaft signalisiere, auf seine Bedürfnisse einzugehen und dadurch die fachliche Kompetenz des Unternehmens zu beweisen.

Es komme auch vor, dass Verhandlungen beim Kunden unterbrochen werden. Dies passiere etwa dann, wenn die Preise an die Bedürfnisse der Kunden angepasst werden müssen. In diesem Fall wende er sich an die Marketingabteilung, die eine entsprechende neue Kalkulation erstellt, mit der er die Verhandlung beim Kunden fortsetzt.

Über Nachfrage durch den Richter erklärte der Bf., dass er für seine Tätigkeit Aufwendungen auch selbst zu tragen habe. Dazu zählte er die Kosten für sein Homeoffice, Diäten, Fortbildungen sowie Fachliteratur und erwähnte auch erhöhte Aufwendungen für seine Arbeitskleidung (hochwertige Alltagskleidung). Das Finanzamt zweifelte grundsätzlich nicht an, dass solche Aufwendungen angefallen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Diese Entscheidung basiert auf dem oben dargestellten Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichts abgebildet ist. Soweit nicht gesondert angeführt, sind diese unbestritten.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt

oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt – 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. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO).

Der Bf. erweckte beim Erörterungstermin einen offenen und glaubwürdigen Eindruck. Seine Angaben sind grundsätzlich schlüssig und lassen keine Hinweise darauf erkennen, dass sie dazu dienen könnten, die tatsächlichen Verhältnisse nicht wahrheitsgemäß wiederzugeben oder zu verschleiern. Es liegen keine Gründe vor, ihnen keinen Glauben zu schenken.

Die konkrete Beweiswürdigung erfolgt zusammen mit der rechtlichen Würdigung (siehe unten).

3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Dabei ist es nur an **Akte mit normativem Inhalt** gebunden, nicht aber an Erlässe der Finanzverwaltung, die keine subjektiven Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen, worauf diese regelmäßig hinweisen. Bei Steuerrichtlinien handelt es sich – wie im Begleitschreiben zu diesen Richtlinien ausdrücklich angeführt wird – lediglich um einen Auslegungsbehelf, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werde. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Damit handelt es sich bei diesen Richtlinien um keine Akte, die einen normativen Inhalt aufweisen (vgl. VfGH 30.9.1982, B 441/77), weshalb sie gegenüber Gerichten keine Bindungswirkungen entfalten (vgl. zuletzt VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038 unter Hinweis auf VfGH 28.6.2017, V 4/2017).

Bei der Veranlagung besteht keine Bindung an Feststellungen im Lohnsteuerverfahren. Finanzamt und in der Folge das Bundesfinanzgericht haben damit im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung eigenständig die bei der Veranlagung zu erfassenden Lohnbezüge zu ermitteln und der Besteuerung zu unterziehen (VwGH 22.9.2000, 98/15/0014). Dies trifft auch auf die Bemessung der Privatnutzung eines Firmenfahrzeuges zu.

3.1. PKW-Sachbezug

Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile zufließen (§ 15 Abs. 1 EStG 1988). Gem. § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile wie etwa die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen. Z 2 leg.cit. ermächtigt dabei den Bundesminister für Finanzen, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.

Dazu erging die Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung; BGBl. II Nr. 416/2001). § 4 Sachbezugswerteverordnung in der Fassung BGBl. II Nr. 395/2015 sieht dazu vor (Hervorhebung durch BFG):

(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, gilt Folgendes:

1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.

2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:

a) Für Kalenderjahre bis 2016 ist als CO₂-Emissionswert 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. Dieser Wert verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2017 bis zum Kalenderjahr 2020 um jährlich 3 Gramm. Ab dem Jahr 2021 ist der CO₂-Emissionswert des Jahres 2020 von 118 Gramm maßgeblich. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.

b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.

3. Abweichend von Z 1 und Z 2 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.

4. Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ergibt sich aus dem CO₂-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrzeuggesetz 1967 oder aus der EG-Typengenehmigung.

Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

(2) Beträgt die **monatliche Fahrtstrecke** für Fahrten im Sinne des Abs. 1 **im Jahr** nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. **Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind dabei unbeachtlich.**

(3) Ergibt sich für ein Fahrzeug mit einem Sachbezug

1. von 2% (Abs. 1 Z 1) bei Ansatz von 0,67 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,96 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur),

2. von 1,5% (Abs. 1 Z 2) bei Ansatz von 0,50 Euro (Fahrzeugbenützung ohne Chauffeur) bzw. 0,72 Euro (Fahrzeugbenützung mit Chauffeur)

pro Kilometer Fahrtstrecke im Sinne des Abs. 1 **ein um mehr als 50% geringerer Sachbezugswert als nach Abs. 2**, ist der geringere Sachbezugswert anzusetzen. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden.

...

(5) Bei geleasteten Kraftfahrzeugen ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten im Sinne des Abs. 1 zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden.

...

(7) Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem einmaligen Kostenbeitrag ist der Sachbezugswert von den um den Kostenbeitrag geminderten Anschaffungskosten zu berechnen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen.

Der Sachbezugswert ist jeweils in Bezug auf die betroffene Besteuerungsperiode zu ermitteln (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207 unter Hinweis auf VwGH 29.4.2003, 99/14/0240 mit weiteren Nachweisen). Im Zuge der Veranlagung ist die Besteuerungsperiode grundsätzlich das Kalenderjahr (§ 2 Abs. 1 EStG 1988).

Sowohl nach dem eindeutigen Wortlaut der gegenständlichen Verordnung als auch nach Verwaltungsübung (LStR 2002 Rz 177) und Literatur (Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 15 Tz 106; Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG⁶², § 15 Tz 64; Lenneis in Jakom²⁰¹⁹, § 15 Rz 20) ist für die Frage der Anwendbarkeit von Abs. 2 bzw. 3 die jährliche Kilometerleistung zu vergleichen. Beträgt das Ergebnis höchstens 6.000 Kilometer pro Jahr, steht der halbe Sachbezugswert zu. Wird dieser bei Anwendung eines Satzes von EUR 0,50/Km noch einmal um die Hälfte (und damit 25% des Wertes nach Abs. 1) unterschritten, ist diese Berechnung anzuwenden.

Aus dem vorgelegten Fahrtenbuch ergab sich die oben dargestellte Zuordnung der Nutzung dieses Fahrzeuges sowie die möglichen Berechnungen des Wertes der Privatnutzung. Es liegen - wie vom FA bestätigt - keine Hinweise darauf vor, dass dieses Fahrtenbuch nicht vollständig sein könnte.

Hier unterschreitet der maßgebliche Wert bei Anwendung eines Kilometersatzes von EUR 0,50 (**EUR 1.850,50**) damit nicht nur die Jahresgrenze von 6.000 Km, sondern auch 25% des regulären Sachbezuges (EUR 1.941,93). Aus diesem Grunde kommt er zur Anwendung, was vom FA bestätigt wurde.

3.2. Lohnsteuerabzug

Das Finanzamt kürzte zwar in der Beschwerdevorentscheidung den Kfz-Sachbezug um die Hälfte, reduzierte aber im selben Schritt die anrechenbare Lohnsteuer um den Betrag, der auf den Kürzungsbetrag entfiel (50%). Diese Vorgangsweise rügte der Bf. zu Recht.

Generell gibt es zwei Möglichkeiten der Refundierung zu viel einbehaltener Lohnsteuer:

- Durch Steuerabzug einbehaltene Beträge werden, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, auf die Einkommensteuerschuld angerechnet (§ 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).
- Zu Unrecht einbehaltene Beträge sind auf Antrag des Abgabepflichtigen vom Finanzamt insoweit zurückzuzahlen, als nicht ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist bzw. zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte (§ 240 Abs. 3 BAO).

Daraus folgt, dass eine Korrektur eines fehlerhaften Lohnsteuerabzugs im Regelfall im Rahmen einer Veranlagung vorzunehmen ist (vgl. VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227; 20.2.1992, 90/13/0154). § 240 BAO ist nur in den Fällen anwendbar, in denen eine Refundierung im Wege der Veranlagung nicht möglich ist, wie etwa die auf sonstige Bezüge entfallende Lohnsteuer, wenn kein Dienstverhältnis vorliegt und dennoch Lohnsteuer einbehalten wurde oder wenn Lohnsteuer einbehalten wurde, obwohl Österreich kein diesbezügliches Besteuerungsrecht hat (vgl. Ritz, BAO⁶, § 240 Tz 6 mit weiteren Nachweisen).

Hier steht es außer Zweifel, dass die (laufenden) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Veranlagung einzubeziehen sind und dass der Arbeitgeber die volle, im Lohnzettel ausgewiesene Lohnsteuer einbehalten hat. Strittig ist nur die Bewertung eines Bezugsteils, nicht aber dessen Zufluss. Damit liegt hier – entgegen der Ansicht des FA - kein Ausnahmefall vor, der über einen Rückzahlungsantrag gem. § 240 BAO zu sanieren wäre. Die Anrechnung hat deshalb – wie vom Bf. beantragt und vom FA beim Erörterungsgespräch zugestanden - ungekürzt im Veranlagungsverfahren zu erfolgen.

3.3. Vertreterpauschale

3.3.1. Rechtsgrundlagen

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988). Zur Ermittlung von Werbungskosten können vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden (§ 17 Abs. 6 EStG 1988).

Dazu erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten (BGBl. II Nr. 382/2001; kurz WK-

VO). § 1 Z 9 WK-VO legt für Vertreter anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens EUR 2.190 jährlich, als Werbungskosten fest. Der Arbeitnehmer muss dazu **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.

Bemessungsgrundlage sind 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). Bei nicht ganzjähriger Tätigkeit sind die sich aus § 1 ergebenden Beträge anteilig zu berücksichtigen; hiebei gelten angefangene Monate als volle Monate. Die Berücksichtigung der Pauschbeträge erfolgt im Veranlagungsverfahren. Im Rahmen der Lohnverrechnung können die Pauschbeträge nur im Wege eines Freibetragsbescheides gemäß § 63 EStG 1988 berücksichtigt werden (§ 2 WK-VO).

Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene von Vertretern (§ 4 Abs. 1 WK-VO). Diese Ausnahme wurde zwar vom Verfassungsgerichtshof als gesetzwidrig aufgehoben, ist aber für das Streitjahr weiterhin anzuwenden (VfGH 24.9.2018, V 60/2018).

Der Verwaltungsgerichtshof stellte dazu – mit Hinweisen auf frühere Rechtsprechung – fest, die Verordnung definiere den Begriff „Vertreter“ nicht. Es würde den Erfahrungen des täglichen Lebens und auch der Verkehrsauffassung widersprechen, wenn Personen nur dann als Vertreter angesehen werden könnten, wenn sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst seien. Vielmehr werde sich bei fast allen Vertretern, je nach ihrer Verwendung im Verkaufsapparat ihres Unternehmens und auch nach den branchenbedingten Besonderheiten und der betriebsinternen Organisation des Unternehmens, in mehr oder weniger zeitaufwendigem Umfang die Notwendigkeit einer Tätigkeit im "Innendienst" ergeben. Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen, Entgegennahme von Waren seien beispielsweise solche Tätigkeiten, die in den Geschäftsräumlichkeiten des Dienstgebers abgewickelt zu werden pflegten, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verliere. Zum Beruf eines Vertreters gehöre jedenfalls, regelmäßig im Außendienst tätig zu sein (Hinweis auf VwGH 10.3.1981, 2994/80).

Ein Dienstnehmer kann auch dann (noch) als Vertreter angesehen werden, wenn er Waren zustellt, solange der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Kaufgeschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers **im Vordergrund** steht. Der Vertretertätigkeit für den Verkauf von Waren ist es gleichzuhalten, wenn Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden. Selbst wenn ein Dienstnehmer im Rahmen seines (den

Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung (etwa Entsorgungsmaßnahmen) verrichtet, ist er dennoch 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.

Nach der Rechtsprechung geht diese Verordnung davon aus, dass Tätigkeiten von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß von Werbungskosten verbunden sind. Vor diesem Hintergrund wäre es 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, zumal eine solche völlig untergeordnete Tätigkeit typischerweise nicht dazu führt, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfallen als ohne sie (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044).

Auf Basis dieser grundsätzlichen Aussage subsumierte das Höchstgericht eine Tätigkeit unter diesen Vertreterbegriff, die aus der Anbahnung von Aufträgen, der Entgegennahme von Bestellungen, dem Abschluss von Verträgen und der Betreuung von Kunden bestand. Das Unternehmen dieses Steuerpflichtigen befasste sich mit der Entsorgung von Problemstoffen, insbesondere Altmedikamenten, Laborstoffen, infektiösen Abfällen, aber auch Kunststoffabfällen. Dies erfolgte in der Weise, dass die Kunden ständig besucht wurden, wobei Problemstoffe abgeholt und Preise neu verhandelt wurden. Auf diesen Besuchstouren wurden auch Kontakte zu Neukunden hergestellt und diese angeworben. Bemerkenswert an diesem Sachverhalt ist, dass es sich beim Steuerpflichtigen um den Geschäftsführer einer GmbH handelte, die „nahezu nur aus ihm“ bestand. Er argumentierte, seine Tätigkeit als Geschäftsführer umfasse keinen eigenen Arbeitsbereich, zumal Buchhaltung und Bilanzierung sowie die Verwaltung, wie etwa das Schreiben von Ausgangsrechnungen, von jemandem anderen besorgt würden. Andere Tätigkeiten, die die Geschäftsführung beträfen, seien nicht durchzuführen. Diese GmbH existiere nur aufgrund von solchen Außendienstarbeiten, die (ausschließlich) der Beschwerdeführer durchführe.

Dienen Kundenbesuche - neben dem Abschluss der Kaufvereinbarung - zugleich der Präsentation sowie dem Direktverkauf neuer Produkte und sind diese Kundentermine zumindest auch mittelbar auf den Abschluss von Geschäftsabschlüssen zwischen dem Arbeitgeber des Außendienstmitarbeiters und dessen Kunden gerichtet oder dienen zumindest deren Anbahnung, handelt es sich dabei um typische Vertretertätigkeiten. Daran ändert nichts, wenn bei diesen Gesprächen die individuelle Beratung durch Kundenbetreuung im Vordergrund steht. Solche Kundenbesuche, die nicht direkt auf den Abschluss einer Kaufvereinbarung gerichtet waren, sind ebenfalls als Vertretertätigkeit zu qualifizieren (vgl. VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125).

Das FA beruft sich auf VwGH 28.11.1984, 83/13/0034. Dort wurde ausgeführt, ein Verkaufsleiter, der (schwerpunktmäßig) mit der Einschulung und Überwachung der im Verkauf tätigen Mitarbeiter betraut sei, übe keine ausschließliche Vertretertätigkeit

aus. Das Studium des Volltextes dieser Entscheidung ergibt, dass das Höchstgericht hier die Tätigkeit eines „Verkaufsleiters durch Betreuung und Beratung junger Verkäufer“ beurteilte, der schwerpunktmäßig auch mit Personalentwicklung und Mitarbeiterführung beschäftigt war. Als schädlich wurde dabei gerade diese Mitwirkung bei der Einstellung, Schulung und bei der Überwachung der im Verkauf tätigen Mitarbeiter sowie die Tatsache angesehen, dass der Verkaufsleiter die Verkäufer zwar häufig zu Kunden- und Interessentenbesuchen begleitete, solche Besuche aber allein und in ausschließlich eigener Regie nur in außergewöhnlichen Situationen unternahm. Dieser Beschwerdeführer war damit schwerpunktmäßig in der Überwachung und der Koordinierung des Vertreterstabes tätig, schloss aber offenbar selbst keine Geschäfte ab.

Das FA verwies auch auf BFG 17.2.2014, RV/7100746/2013, in dem ein Tätigkeitsausmaß von 20 % nicht mehr als untergeordnet und deshalb für die Berücksichtigung des Pauschalbetrages schädlich beurteilt wurde. Darunter subsumierte das Verwaltungsgericht in der dortigen Entscheidung in freier Beweiswürdigung

- die selbständige Bearbeitung von Ausschreibungen in Zusammenarbeit mit dem BID-Management, definierte dieses aber nicht weiter. Nach Wikipedia handelt es sich dabei um eine Software zur automatischen Steuerung der Gebote im Suchmaschinenmarketing (SEM).
- Auch die Festlegung der kommerziellen Bedingungen in Abstimmung mit dem verantwortlichen Branchen-Koordinator beurteilte es ebenso als schädlich, wie
- die Mitarbeit in Projektteams im Innendienst bis zur Übergabe an den Kunden
- und die Erstellung langfristiger Strategien zur Kundenbindung und von Lösungskonzepten für strategisch wichtige Kunden, die in weiterer Folge beim Kunden präsentiert wurden.

Wichtig für den konkreten Fall ist noch, dass unter den Beruf des "Vertreters" nicht nur Personen fallen, die im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers ausschließlich und ständig mit dem Abschluss vieler und ihrer wirtschaftlichen Gewichtung nach als "klein" zu bezeichnender Geschäfte befasst sind, sondern auch Personen, denen der Verkauf besonders teurer und ihrer Beschaffenheit nach nur für einen kleinen Personenkreis in Betracht kommender Maschinen, Anlagen und Geräte obliegt (vgl. VwGH 9.11.1983, 82/13/0146; 10.3.1981, 2994/80).

Mit der WK-VO wurden Durchschnittssätze für Werbungskosten für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt. Diese Verordnung geht also davon aus, dass die Tätigkeiten von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß von Werbungskosten verbunden sind (VwGH 24.2.2005, 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.

Macht deshalb der Bf. den Anfall beruflich veranlasster Aufwendungen, die nicht vom Arbeitgeber ersetzt wurden, zumindest glaubhaft und ist es unbestritten, dass ihm typischerweise mit einer Vertreter Tätigkeit verbundene Aufwendungen erwachsen (insbesondere Reisekosten), so reicht dies aus, auch wenn ihm diese überwiegend vom Dienstgeber ersetzt wurden. Dass dieser Umstand der Zuerkennung der Vertreterpauschale nicht schadet, ergibt sich bereits aus der ausdrücklichen Bestimmung des § 4 WK-VO, wonach Kostenersatz gemäß § 26 EStG 1988 die Pauschbeträge für Vertreter bis 2017 nicht kürzen (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125).

3.3.2. Beweiswürdigung und Rechtliche Würdigung

Der Bf. ist unstrittig überwiegend im Außendienst tätig und benutzte dazu sein Dienstfahrzeug 2017 an 152 Tagen. Vom Bf. wurde im Erörterungsgespräch ohne Zweifel glaubhaft gemacht, dass ihm bei dieser Außendiensttätigkeit Aufwendungen erwachsen. Dazu zählen neben den vom Dienstgeber zum Teil ersetzten Diäten auch Kosten von Fachliteratur und Fortbildung etc.. Das FA bestritt diese Tatsache nicht.

Schon in seiner ersten Stellungnahme beschrieb er sich als „Verkäufer im Außendienst“ und seine Aufgabe mit Betreuung und Entwicklung der Accounts im Hinblick auf Kundenzufriedenheit und neue Geschäftsabschlüsse, Akquisition von Neukunden, Verkauf von Produkten und Konzepten inklusive Vorgespräche, Anbotslegung, Preisgestaltung, Verhandlung, Vertragsabschluss, Leitung und Steuerung des Verkaufsprozesses inkl. der Koordination der Projektbeteiligten im Verkaufsprozess hinsichtlich aller Verkaufsaktivitäten zur Erreichung der Verkaufsziele, Betreuung der Accounts zur Sicherstellung der Kundenzufriedenheit im Hinblick auf die Anbahnung weiterer Geschäftsfelder, Monitoring der Umsätze/Sales und Reporting. Sein Arbeitgeber bezeichnete ihn als Account Manager im Bereich Sales, der 2017 mehr als die Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst ausübte.

Das FA hielt dem Bf. in der Beschwerdevorentscheidung mehrere Bereiche vor, die es für das Vertreterpauschale als schädlich beurteilte. Auch nachdem der Bf. seine Tätigkeit weiter und detaillierter beschrieb, blieb das FA im Vorlagebericht im Kern bei seiner Einschätzung und kam zum Schluss, zumindest 20 % davon seien für den Pauschalbetrag schädlich.

Der Bf. stellte seine Tätigkeit beim Erörterungsgespräch noch einmal offen und detailliert dar. Das Bundesfinanzgericht kommt auf dieser Basis in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass der Bf. als Vertreter im Sinne der hier anzuwendenden Verordnung einzustufen ist.

Ausschlaggebend dafür ist vor allem die Tatsache, dass der Sachverhalt – entgegen der Ansicht des FA und auch nach Durchführung eines Erörterungsgesprächs - keine Hinweise darauf enthält, dass der überwiegend im Außendienst tätige Bf. nennenswerte Aufgaben ausführen könnte, die nicht im Berufsbild eines „Vertreters“ Deckung finden. Im Erörterungsgespräch wurde von ihm noch einmal - glaubwürdig und vom FA unbestritten - dargestellt, dass er nicht als Vorgesetzter im Bereich Mitarbeiterführung eingesetzt wurde,

kein Vertriebs- oder anderes Personal „unter sich“ hatte und in interne Prozesse nur soweit eingebunden war, als dies für den Verkaufsprozess in diesem hochspezialisierten Sektor notwendig war.

Keinen Grund vermag das Bundesfinanzgesetz dafür zu erkennen, dass die Betreuung und Entwicklung der Accounts im Hinblick auf Kundenzufriedenheit, das (bloße) Monitoring der Umsätze sowie die Leitung und Steuerung der Verkaufsprozesse inkl. der Koordination der Projektbeteiligten im Verkaufsprozess für sich nicht zu einer typischen Vertretertätigkeit gehören sollte (vgl. oben FA/I und FA/II). Unschädlich ist es auch, wenn Kollegen in diesen „mehrstufigen Verkaufsprozesse“ eingebunden wurden. Diese waren ihm weder unterstellt, sondern unterstützten ihn (vgl. oben FA/IV). Er überwachte sie nicht und war für sie auch nicht verantwortlich (vgl. FA/V). Die vom Bf. erwähnte Koordinierung von Aktivitäten (anderer Mitarbeiter) und von Inhalten im Hinblick auf die Kundenanforderungen und einen positiven Verkaufsabschluss vermag die bisherige Beurteilung durch das FA nicht zu tragen.

Der Akteninhalt ist ausreichend, um in freier Beweiswürdigung zum Schluss zu kommen, dass es sich bei den „sonstigen“ Mitarbeitern um solche handelte, die den Bf. zwar dabei unterstützten, die angebotenen Produkte an die Bedürfnisse der Kunden anzupassen, die aber nicht in die Verkaufsverhandlungen eingebunden waren. Der Kundenkontakt selbst erfolgte offenbar weitgehend über den Bf. als Bindeglied zwischen dem Kunden und der „Produktion“. Genau das ist typisch für einen Vertreter, der versucht, das Angebot seines Unternehmens mit der Nachfrage des Kunden in Übereinstimmung zu bringen. Daran vermag auch nichts zu ändern, wenn er als Außendienstmitarbeiter zu seiner Unterstützung beim Vertrieb eines Produktes Personen beizieht, die für die technische Umsetzung oder die Kalkulation dieses Produktes verantwortlich sind. Solange er die Verkaufsverhandlung leitet und schlussendlich zum Abschluss bringt, kann dies nicht als schädlich betrachtet werden. Jede andere Auslegung würde den Vertrieb hochkomplexer Produkte von vornherein vom Vertreterpauschale ausschließen, was nicht rechtlich gedeckt ist (vgl. VwGH 9.11.1983, 82/13/0146; 10.3.1981, 2994/80).

Nicht nachvollziehbar bleibt deshalb, warum man beim Verkauf der gegenständlichen komplexen Konzepte und Gesamtlösungen („Produkte“) für ***Kundenkreis_A*** und **Kundenkreis_B*** nicht sämtliche im Rahmen der Kundenbetreuung anfallenden Tätigkeiten des Bf. im Bereich der Verkaufsabwicklung als Vertretertätigkeiten iSd zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangenen VO (BGBl. II 2001/382) qualifizieren sollte (vgl. FA/VI). Der Bf. ist zum einen im „Tagesgeschäft“ auf sich allein gestellt und zum anderen im Bereich von Großausstattungen auf die Hilfe von Technikern und anderen Spezialisten angewiesen. Auch in diesem hochkomplexen Bereich bietet aber der Bf. die Produkte persönlich und in direktem Kundenkontakt an.

Das Bundesfinanzgericht vermag den Akten damit keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass allenfalls schädliche Tätigkeit in einem nicht bloß untergeordneten Ausmaß verrichtet wurden. Weder vermag es ein solches Ausmaß von zumindest 20% zu erkennen (vgl. Beschwerdeverentscheidung bzw. FA/III), noch kann es die Ansicht

des FA nachzuvollziehen, dass der Bf. das so dargestellt oder gar eingestanden haben könnte. Er brachte im Gegenteil eindeutig vor, seine Verkaufsaktivitäten hätten **mehr als 80%** betragen (vgl. FA/VII). Mehr als 80% kann nur bedeuten, dass die anderen Aktivitäten weniger als 20% betragen haben und dass das Vorbringen in der Beschwerdevorentscheidung des FA bestritten wurde.

Dass einem Key Account Manager das Vertreterpauschale zustehen kann, wurde schon mit der Berufungsentscheidung UFS 25.10.2007, RV/1130-L/06, ausgesprochen. Mit dieser Entscheidung wurde ein Steuerpflichtiger beurteilt, dessen Aufgabe es war, komplexe Telekommunikationslösungen an Großkunden (Einrichtungen des öffentlichen Bereiches etc.) zu verkaufen. Das trifft wohl auch hier zu.

Die vom Bf. aufgezählten und beschriebenen Tätigkeiten entsprechen zumindest fast ausschließlich denen eines typischen Vertreters, der komplexe Produkte vertreibt. Es liegen keine Hinweise darauf vor, dass im Rahmen des Verkaufsgeschehens auch innerorganisatorische Aufgabe zu erfüllen gewesen wären, die ein untergeordnetes Ausmaß überschreiten. Anders als etwa im vom FA zitierten Erkenntnis VwGH 28.11.1984, 83/13/0034, hatte der Bf. keinerlei Personalführungsagenden. Damit ist dieser Fall mit dem dort entschiedenen nicht vergleichbar. Das gilt auch für das Erkenntnis BFG 17.2.2014, RV/7100746/2013.

Da dem Bf. als „Vertreter“ ohne Zweifel auch Werbungskosten erwachsen, die von ihm glaubhaft gemacht wurden, steht ihm der Werbungskostenpauschbetrag von EUR 2.190,00 zu. Er ist bei der Steuerberechnung in Abzug zu bringen.

3.4. Zusammenfassung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Daraus ergeben sich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wie folgt:

Kennzahl 245 lt. Lohnzettel bisher	83.033,48
Sachbezug bisher	-7.767,72
Sachbezug lt. BFG	1.850,50
Vertreterpauschale	-2.190,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	74.926,26

4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mit weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 6. Februar 2020