

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache **Bf**, Adr, über die Beschwerde vom 22.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 21.09.2016, betreffend Einkommensteuer 2015 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Verfahrensgang

Am 13.4.2016 wurde der Abgabenbehörde die Einkommensteuererklärung 2015 elektronisch übermittelt. In der Erklärung beantragte der Beschwerdeführer (Bf) die Berücksichtigung von Sonderausgaben iHv € 2.886,60 (Personenversicherungen), das Pendlerpauschale für 11 Monate iHv € 3.366,00 und den Pendlereuro iHv € 350,13, Gewerkschaftsbeiträge iHv € 12,60 sowie pauschalisierte Werbungskosten (Vertreterpauschale).

Mit Ergänzungsersuchen vom 25.7.2016 ersuchte die Abgabenbehörde um Vorlage des Ausdruckes des Pendlerrechners und die Nachreichung von Unterlagen zwecks Kontrolle der Anspruchsvoraussetzungen für das Vertreterpauschale (Reiseaufzeichnungen, Dienstvertrag, Bestätigung des Dienstgebers betreffend Aufgaben, bzw. Beschreibung der Tätigkeit, etc).

Mit Schreiben vom 4.8.2016 beantwortete der Bf das Ergänzungsersuchen. Er habe eine leitende Tätigkeit im Vertrieb und eine (fast) ausschließliche Tätigkeit Außendienst im Vertrieb von Kosmetikartikeln bei Friseuren, auch mit unterstellten Mitarbeitern. Kaufverträge werden ebenso abgeschlossen wie Bestellungen entgegengenommen. Es erfolge eine erfolgsorientierte Entlohnung durch Bonuszahlung einmal jährlich, je nach erreichten persönlichen und Unternehmenszielen. Weiters legte der Bf eine Bestätigung

der Außendiensttätigkeit 2015 der Firma L vom 24.2.2016, den Dienstvertrag vom 27.1.2015, sowie den Ausdruck des Pendlerrechners vor.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 21.9.2016 gewährte die Abgabenbehörde das Pendlerpauschale für die Monate Februar, März und April und anerkannte das Vertreterpauschale nicht, da laut den vorgelegten Unterlagen und den Angaben im Antwortschreiben vom 4.8.2016 das Aufgabengebiet sowohl die Vertriebstätigkeit im Außendienst als auch die Führung von Mitarbeitern (leitende Position mit unterstellten Mitarbeitern) umfasse. Voraussetzung für die Vertreterpauschale sei, dass die Vertretertätigkeit (Arbeiten im Zusammenhang mit der Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen) ausschließlich ausgeübt werde und der Außendienst in zeitlicher Hinsicht überwiege. Andere Tätigkeiten, wie die Führung von Mitarbeitern, seien für eine Gewährung schädlich.

Weiters werde vom Dienstgeber lediglich bestätigt, dass der Bf "im Außendienst tätig war", jedoch kein zeitliches Ausmaß. Die angeforderten Reiseaufzeichnungen (zum Nachweis des zeitlichen Überwiegens der Außendiensttätigkeit) seien nicht vorgelegt worden. Mangels Nachweis dieser Anspruchsvoraussetzungen und aufgrund der für das Pauschale schädlichen weiteren Tätigkeit könne eine Gewährung nicht erfolgen.

Mit Bescheid vom 21.9.2016 anerkannte die Abgabenbehörde das erklärte Pendlerpauschale/Pendlereuro für drei Monate iHv € 918,00 und € 95,49. Die Vertreterpauschale wurde nicht anerkannt, im Wesentlichen mit der Begründung, dass laut den vorgelegten Unterlagen und den Angaben vom 4.8.2016 das Aufgabengebiet sowohl die Vertriebstätigkeit im Außendienst als auch die Führung von Mitarbeitern umfasse. Von der Firma L sei lediglich bestätigt worden, dass der Bf im Außendienst tätig war, jedoch kein zeitliches Ausmaß. Die angeforderten Reiseaufzeichnungen seien nicht vorgelegt worden. Mangels Nachweis der Anspruchsvoraussetzungen und aufgrund der für das Pauschale schädlichen weiteren Tätigkeit könne eine Gewährung nicht erfolgen.

Dagegen brachte der Bf am 22.9.2016 Beschwerde ein. Der Firmen-PKW sei ihm mit 11.6.2015 zur Verfügung gestellt worden, somit gebühre das Pendlerpauschale von 1.2. – 11.6.2015. Weiters umfasse seine Tätigkeit zu 90% den Außendienst und Verkauf. Auch die Führungstätigkeit sei zu 100% mit seinen Mitarbeitern beim Kunden im Salon und diene immer den Geschäftsabschlüssen. Der Dienstvertrag sei ein Außendienstvertrag. Die Nichtübermittlung der Reiseaufzeichnungen sei in Abstimmung mit der Abgabenbehörde erfolgt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 9.1.2017 ersuchte die Abgabenbehörde um Vorlage geeigneter Unterlagen betreffend die Anerkennung des Pendlerpauschales für die Monate Februar – Juni 2015 (Nachweis betr. Anfahrt Arbeitsstätte in Wien, Kostentragung betreffend Leihwagen) und hinsichtlich des Vertreterpauschales (Belege, Bestätigung Dienstgeber betreffend Mitarbeiter, zeitliche Aufteilung, etc).

Mit Antwortschreiben vom 20.1.2017 führte der Bf seine Tätigkeit als Vertreter näher aus und legte diverse Abrechnungsbelege sowie Reisekostenabrechnungen vor.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.7.2017 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde ab, wobei nunmehr auch das Pendlerpauschale für die Monate Februar bis Mai aberkannt wurde.

Dagegen brachte der Bf am 25.7.2017 einen Vorlageantrag ein und ersuchte um persönliche Vorsprache am Finanzamt.

Am 7.8.2017 fand eine persönliche Vorsprache beim FA statt, wo mit dem Bf die Sach- und Rechtslage noch einmal erörtert wurde.

Mit Schreiben vom 7.8.2017 ergänzte der Bf seinen Vorlageantrag.

Das Finanzamt legte den Akt am 28.8.2017 dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Bearbeitung vor.

Mit Beschluss vom 23.1.2020 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf um Nachweis der Anzahl der Fahrten Wohnung- Arbeitsstätte im Zeitraum Februar – Mai. Mit E-Mail 29.1.2020 teilte der Bf dem Bundesfinanzgericht mit, er sei mit Februar 2019 aus dem Unternehmen ausgeschieden und könne demzufolge keine Unterlagen mehr nachreichen.

Festgestellter Sachverhalt

Der Bf war von 1.2.2015 bis Februar 2019 bei der Firma L GmbH beschäftigt. Laut Dienstvertrag vom 27.1.2015 war der Bf als Sales Director L Professionell unter Vertrag und im Außendienst tätig. Dienstort war Wien. Wohnort des Bf ist in Adr.

Der Bf hatte 9 Mitarbeiter, die ihn bei seinen Reisen und Kundenbesuchen begleiteten.

Im Jahr 2015 stand dem Bf für 7 Monate (ab Juni 2015) ein Dienstwagen zur Verfügung, für den Sachbezug bezogen wurde.

Von 1.2.2015 – 20.4.2015 wurde dem Dienstgeber Kilometergeld (Privat PKW) verrechnet. Aufgrund eines Unfalles stand dem Bf im Zeitraum 20.4. – 30.4. ein Leihwagen zur Verfügung, es wurde kein Kilometergeld verrechnet. Von 1.5. – 10.6. wurde dem Dienstgeber wieder Kilometergeld verrechnet.

In den Monaten Februar bis Mai wurden keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt, die dem Dienstgeber nicht verrechnet wurden.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, ua dem Dienstvertrag und den vorgelegten Abrechnungen des Bf sowie dem vorgelegten Akt der Abgabenbehörde.

Aus den vorliegenden Abrechnungsbelegen ist ersichtlich, dass der Bf ab Juni 2015 von seinem AG einen Sachbezug erhalten hat (eine Verrechnung im Mai erfolgte versehentlich und wurde im Juni korrigiert). Der firmeneigene PKW stand somit 7 Monate (laut Zulassung ab 11. Juni) zur Verfügung.

Die vorgelegten Reisekostenabrechnungen belegen, dass der Bf seine Reisen vollständig dokumentiert und dem Dienstgeber gegenüber verrechnet hat. Aufgrund dieser Unterlagen

ist ersichtlich, dass der Bf in den ersten Monaten seinen eigenen PKW benutzt hat und sowohl Fahrten betreffend Schulungen etc als auch Fahrten nach Wien zum Dienstort dem Dienstgeber gegenüber verrechnet hat. Ebenfalls wurde Homeoffice dokumentiert. Aus der Dokumentation der Verwendung eines Leihwagens von 20.4.2015 – 30.4.2015 ist ersichtlich, dass in diesem Zeitraum keine Verrechnung dem Dienstgeber gegenüber stattgefunden hat, was auf die Zurverfügungstellung des Leihwagens vom Dienstgeber schließen lässt. Im Mai wurden die Reisen erneut dem Dienstgeber gegenüber abgerechnet.

Ungeklärt sind lediglich 3 mögliche Arbeitstage im Februar, 4 mögliche Arbeitstage im März und 2 mögliche Arbeitstage im April sowie 6 mögliche Arbeitstage im Mai, bei denen der Bf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklegen hätte können.

Weitere Nachweis konnte der Bf aufgrund der Beendigung des Dienstvertrages im Februar 2019 nicht mehr erbringen.

Der Dienstgeber bestätigte mit Schreiben vom 24.2.2016, dass der Bf im Jahr 2015 im Außendienst tätig war. Über den Umfang oder die Art der Tätigkeit wurde vom Dienstgeber bis auf die Formulierung im Dienstvertrag keine Aussage getroffen.

Rechtliche Würdigung:

1. Pendlerpauschale

Gem. § 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.

Gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten.

Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

...

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu....

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

Dem Bf stand ab Juni 2015 ein Firmenwagen zur Verfügung, weshalb ab Juni kein Pendlerpauschale gewährt werden kann.

Strittig ist die Gewährung des Pendlerpauschales (und Pendlereuro) in den Monaten Februar bis Mai.

Aufgrund der vorgelegten Reisekostenabrechnung ist ersichtlich, dass der Bf die überwiegende Anzahl an Fahrten dem Dienstgeber gegenüber verrechnet hat. Zu prüfen ist daher, ob der Bf darüber hinaus Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt hat und demzufolge das Pendlerpauschale (und der Pendlereuro) zusteht. Das Pendlerpauschale steht ab 4 Fahrten im Monat zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu. Weder im Februar noch im April 2015 hat der Bf diese vom Gesetz geforderte Anzahl an Fahrten zurückgelegt, weshalb für diese Monate kein Pendlerpauschale zusteht. In den Monaten März und Mai käme zwar aufgrund der in den Reisekostenabrechnungen nicht dokumentierten Tagen das Pendlerpauschale gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit e Teilstrich 2 EStG 1988 grundsätzlich in Betracht, aufgrund der sehr ausführlich geführten und vorgelegten Abrechnungen, die auch Reisen nach Wien an den Dienstort enthielten, ist jedoch davon auszugehen, dass der Bf an diesen – in den Reisekostenabrechnungen nicht angeführten - Tagen keine Fahrten nach Wien zu seinem Dienstort vorgenommen hat.

Da der Bf somit die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale und den in Zusammenhang stehende Pendlereuro in den Monaten Februar bis Mai nicht erfüllte, sind die beantragten Aufwendungen nicht anzuerkennen.

2. Vertreterpauschale

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

Laut § 1 Z 9 der VO (Werbungskostenpauschale) zu § 17 Abs. 6, BGBl. II 2001/382, wird für Vertreter nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 Werbungskosten in Höhe von 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens € 2.190 jährlich, auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses 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.

Die Verordnung enthält keine Definition des Begriffs "Vertreter". Sie legt lediglich fest, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss, sohin der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Begriff des "Vertreter" nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und nach der Verkehrsauffassung auszulegen

Vertreter sind demnach 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. VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261).

Die Dienstgeber des Bf hat bestätigt, dass der Bf im Jahr 2015 im Außendienst tätig war. Über das Ausmaß wurde jedoch keine Aussage getroffen.

Der Bf war bei der Firma L als Sales Director angestellt. Ein Sales Director ist die leitende Position im Vertrieb. In seine Verantwortung fällt das Management sämtlicher betrieblicher Aktivitäten der Abteilung, wozu dieser auch Führungsqualitäten benötigt.

Vorrangiges Ziel der Vertretertätigkeit ist nach der Verkehrsauffassung das Herbeiführen von Geschäftsabschlüssen.

Dass das grundsätzliche Ziel des Bf das Herbeiführen von Geschäftsabschlüssen war, wird nicht in Abrede gestellt, dennoch ist zu berücksichtigen, dass der Bf eben Sales Director und demzufolge auch Auszubildender war.

Dass ein Arbeitnehmer, der das Vertreterpauschale in Anspruch nehmen möchte, eine Vertretertätigkeit "vorrangig" bzw. "hauptsächlich" verrichtet, reicht zur Bejahung des Erfordernisses der Ausschließlichkeit noch nicht aus (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0078).

Ebenso macht ein überwiegender Außendienst einen Arbeitnehmer nicht zu einem Vertreter. Andere Außendiensttätigkeiten wie zB beratende Tätigkeiten oder Unterstützung der Mitarbeiter und Einschulung von diesen vor Ort, haben nicht vorrangig das Ziel der Herbeiführung eines Geschäftsabschlusses.

Aufgrund seiner Position ist davon auszugehen, dass der Bf. auch auf Grund seiner führenden Position Tätigkeiten verrichtet hat, die zur Führung von Mitarbeitern notwendig waren. Er selbst gibt an 9 Mitarbeiter gehabt zu haben. Der Bf führt zwar im Vorlageantrag aus, seine Führungsaufgaben lägen nicht in der Einschulung der Mitarbeiter als solches, seine Aufgabe sei vielmehr das Vorleben der Führung von Verkaufsgesprächen im Zuge von Kundenbesuchen war, bei denen auch ein Abschluss erfolge, Feedback geben und einfordern, welches beim nächsten Kundenbesuch umgesetzt werden sollte.

Wenn aber nunmehr Mitarbeitern ein Verkaufsgespräch vorgelebt werden soll, und diese Kundenbesuche anschließend anhand von Feedback evaluiert werden, ist wohl

nicht vorrangiges Ziel einen Abschluss herbeizuführen, sondern Mitarbeitern ein nahezu perfektes „Muster-Verkaufsgespräch“ vorzuleben, sie diesbezüglich bestmöglich zu schulen und einzuarbeiten. Ein Abschluss kann dann im besten Fall natürlich auch erfolgen.

Gerade bei einer Führungsposition mit einer gewissen Anzahl an Mitarbeitern (hier 9), ist die organisatorische Komponente – wie Besprechungen mit seinen Mitarbeitern, Unterstützung der Mitarbeiter, eine nicht zu unterschätzende zeitliche Komponente.

Die geforderte Ausschließlichkeit der Vertretertätigkeit ist aufgrund der stark im Vordergrund stehenden Führungskomponenten daher im konkreten Fall nicht gegeben. Aus diesen Gründen kann das Vertreterpauschale beim Bf. im streitgegenständlichen Jahr nicht berücksichtigt werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt

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.

Im vorliegenden Fall wird die Frage des Vorliegens einer Vertretertätigkeit durch die (zitierte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt.

Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, zumal im Streitfall ausschließlich - einer Revision unzugängliche - einzelfallbezogene Sachverhaltsfragen im Wege der freien Beweiswürdigung beurteilt wurden.

Eine Revision ist nicht zulässig, da die ausgeübten Tätigkeiten des Bf sachverhaltsmäßig festgestellt wurden und sich die Lösung der daraus auftretenden Rechtsfrage unmittelbar aus den einschlägigen Bestimmungen, deren Anwendung und Auslegung ergibt.

Linz, am 6. Februar 2020

