

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Steuerberatung GmbH, Wiedner Gürtel 13, 1100 Wien, über die Beschwerden vom 29. Dezember 2016 und vom 3. November 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 1. Dezember 2016, vom 2. Dezember 2016 und vom 3. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamtes vom 06.06.2018 verwiesen.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) war von 2006 bis 13. März 2015 als "Leiter Nationaler Keyaccount" bei der AG (AG) im Angestelltenverhältnis tätig.

Mit Bescheid vom 01.12.2016 bzw. mit gem. § 293b BAO berichtigten Bescheiden vom 02.12.2016 sowie mit Bescheid vom 03.07.2017 wurde er zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2011, 2012, 2013 und 2014 veranlagt.

In den gegen die Bescheide für die Jahre 2011, 2012 und 2013 erhobenen Beschwerden vom 29.12.2016 beantragte der Bf. auf Grund der Leistung von Alimentationszahlungen (13.458 € für 2011; 35.168 € für 2012; 31.308 € für 2013) und Naturalunterhalt (3.000 € für 2011; 6.000 € für 2012; 5.040 € für 2013) die Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen und Unterhaltsabsetzbeträgen sowie die Berücksichtigung pauschalierter Werbungskosten für Vertreter sowie zusätzlich für 2012 die Berücksichtigung von Aufwendungen für Wohnraumschaffung (50.000 €) und Versicherungen für die Kinder (10.000 €) als Sonderausgaben. In der innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist eingebrachten Beschwerde vom 03.11.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wird unter Hinweis auf den Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 die Gewährung des Vertreterpauschales beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 06.06.2018 wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011, 2012 und 2013 insoweit abgeändert, als jeweils der Unterhaltsabsetzbetrag und für 2012 und 2013 auch der Kinderfreibetrag für zwei Kinder von der Abgabenbehörde anerkannt wurden. Das Vertreterpauschale wurde nicht berücksichtigt. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 08.06.2018 als unbegründet abgewiesen. Die Nichtgewährung des Vertreterpauschales wurde im Wesentlichen damit begründet, dass laut Dienstvertrag bzw. Stellenplatzbeschreibung die Kundenanbahnung/-betreuung sowie der Abschluss von Geschäften nicht vorrangiges Ziel des Aufgabenbereiches des Bf. sei.

Im Vorlageantrag vom 02.08.2018 wurde nach Darlegung des Sachverhaltes, der Rechtslage und der maßgeblichen Rechtsprechung des VwGH eingewendet, dass es sich bei der vom Bf. ausgeübten Tätigkeit ausschließlich um die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften sowie um die mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehende Kundenbetreuung handle. Der Bf. sei dazu berechtigt gewesen, im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers Rechtsgeschäfte abzuschließen. Er habe im Rahmen von Dienstreisen (Außendiensttätigkeit mehr als 50% der Gesamtjahresarbeitszeit laut vorliegenden Dienstgeberbestätigungen) bestehende Kunden und Neukunden mit dem Ziel, das Produkt des Dienstgebers, Werbeseiten in den zugehörigen Medien, zu verkaufen, besucht.

Die Hauptaufgaben des Bf. seien gewesen: Verkauf, Kundenbetreuung, Kontakt zu Entscheidungsträgern, Ausbau der Marktanteile, Weiter-Entwicklung der Vertriebsstrategie, Marktbeobachtung, Marktkommunikation, Konzeption und Umsetzung von Markt- und Produktentwicklungen.

Auch die Tätigkeit der "Führung und Förderung von Mitarbeitern" falle im vorliegenden Fall in die Kategorie der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften. Der Bf. habe als Abteilungsleiter 20 Mitarbeiter gehabt, die eine Hälfte davon sei im Vertrieb, die andere Hälfte im Back Office zur Unterstützung des Außendienstes tätig gewesen.

Die maßgebliche Führungsaufgabe eines Abteilungsleiters im Bereich Key Account Management bei AG liege in der Vorbildfunktion für die Mitarbeiter, d.h. darin, dass der Abteilungsleiter höchstselbst den Abschluss möglichst vieler und betraglich wesentlicher Kundenverträge erreiche. Aus den Umsatzlisten gehe hervor, dass der Bf. in den Kalenderjahren 2011-2015 zwischen MEUR 3,60 (2015; für die ersten drei Monate des Kalenderjahres, da die Beschäftigung am 13. März 2015 endete) und MEUR 8,79 (2013) Eigenumsatzleistung erzielt habe. Dies bedeute bei einem Gesamtumsatz der AG im nationalen Anzeigengeschäft von MEUR 30,00 einen Umsatzanteil von zwischen 12% (2015) und 29% (2013), den der Bf. selbst erzielt habe.

Neben der Eigenkundenakquise habe der Bf. seine Mitarbeiter bei der Anbahnung und beim Abschluss von Anzeigenaufträgen unterstützt, wobei diese Umsätze bei den jeweiligen Verkäufern abgebildet wären.

In den Auffangtatbestand der "eigenverantwortlichen und eigenständigen Führung der Abteilung" fielen folgende während des Zeitraums 2011-2014 konkret ausgeführte Tätigkeiten:

Planung und Verantwortung der Umsatz-, Kosten- und Ergebnisziele;
Ressourcenmanagement, Controlling;
Organisationsentwicklung: Sicherstellung effizienter Abläufe;
Beratung und Unterstützung des Vorstands aufgrund seines Fachwissens;
Personalmanagement: Mitarbeiterauswahl, -einsatz, -motivation, -beurteilung

Diese Tätigkeiten seien zu einem Großteil der Kategorie "für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst" bzw. der Kategorie "Hilfstätigkeiten" i.S.d. VwGH-Erkenntnisses vom 30. September 2015, GZ 2012/15/0125 zuzuordnen. Im Übrigen werde auf das Erk vom 24. Februar 2005, GZ 2003/15/0044 verwiesen, in welchem der VwGH ausgesprochen habe, dass eine völlig untergeordnete andere Tätigkeit der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegenstehe.

Unter Berücksichtigung der konkreten Aufgaben und ihres Anteils an der Gesamtarbeitszeit des Bf. stehe dem Bf. nach der vorliegenden Rechtslage und der höchstgerichtlichen Judikatur folglich das Vertreterpauschale für die Kalenderjahre 2011, 2012, 2013 und 2014 zu.

Dem Vorlageantrag beigelegt waren die schriftliche Aussage des Geschäftsführers der AG vom 17.07.2018 und die Eigenumsatzlisten des Bf. für die Jahre 2011 -2015.

Mit Schreiben vom 23.10.2020 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erzielte in den Streitjahren als "Leiter Nationaler Keyaccount" bei der AG nichtselbständige Einkünfte.

Seine Rolle, Aufgaben sowie Entscheidungskompetenzen stellen sich wie folgt dar:

1. Rolle

- a. proaktive Bewegung am Werbe- Lese und Usermarkt;
- b. eigenständige und eigenverantwortliche Führung seiner Abteilung;
- c. Unterstützung des Vorstandes sowie der Führungskräfte

2. Aufgaben

- a. Eigenständige Bearbeitung des überregionalen Werbemarkts;
- b. Mitarbeiterführung;
- c. eigenverantwortliche und gesamthafte Führung des überregionalen Werbemarkts, wobei sich nämliche Aufgabe wiederum in nachstehende Tätigkeiten gliedert:

- Verkauf und Kundenbetreuung;
- Ressourcenmanagement;
- Controlling;
- Organisationsentwicklung;
- Personalmanagement;
- Strategieentwicklung;

- d. Bearbeitung von Themenstellung im Auftrag des Vorstandes;
- e. Beratung und Unterstützung des Vorstandes;
- f. Kommunikation und Kontakte mit den Führungskräften;
- g. laufende Präsenz vor Ort in den operativen Einheiten

3. Entscheidungskompetenzen

- a. Erstellung des Budgets
- b. Entscheidung betreffend die Bearbeitung des Marktes
- c. Entscheidung über Personal betreffend Aufnahme, Anzahl, Einstellung, Entgelt/Provisionsmodell sowie Zielvereinbarungen

Der Bf. hat jeweils mehr als die Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst zugebracht. Im Mittelpunkt der Außendienstmitarbeitertätigkeit standen der Abschluss von Verträgen im

Namen und für Rechnung des Unternehmens sowie die Erbringung von qualifizierten (Beratungs-) Dienstleistungen mit dem Ziel, weitere Dienstleistungen zu verkaufen.

Der Bf. hat in den Streitjahren einen Anteil am Gesamtumsatz der AG zwischen 12% (2015) und 29% (2013) erzielt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Bf. der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem Dienstvertrag bzw. dem dem Dienstvertrag beigelegten Leitbild (Anforderungs- und Qualifikationsprofil des "Leiters Nationaler Keyaccount"), den Bestätigungen des Dienstgebers betreffend Außendiensttätigkeit (je eine davon für die Kalenderjahre 2011-2014 sowie eine für den Zeitraum 01-03/2015), den Eigenumsatzlisten sowie dem Vorbringen des Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung bzw. teilweise Stattgabe)

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 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.

Die auf Grund dieser Ermächtigung erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung 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."

Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist der genannten Verordnung nicht zu entnehmen, sodass nach der ständigen Rechtsprechung auf die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung abzustellen ist. 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. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist (z.B. Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit), ist keine Vertretertätigkeit (vgl. VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0030, mit weiteren Nachweisen).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, steht nur eine "völlig untergeordnete andere Tätigkeit" der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegen (vgl. VwGH vom 24.02.2005, 2003/15/0044, und vom 28.06.2012, 2008/15/0231).

Ein Ausmaß von 15% bis 20% der gesamten Arbeitszeit ist allerdings nicht mehr völlig untergeordnet (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2020, § 16 Rz. 66).

Betrachtet man im vorliegenden Beschwerdefall die vom Bf. in seiner Funktion als "Leiter Nationaler Keyaccount" ausgeübten Tätigkeiten anhand der dem Dienstvertrag für Führungskräfte beigelegten und im Sachverhalt wiedergegebenen Aufgabenbeschreibung (Pkt. 2.), so ist festzuhalten, dass der Bf. nicht nur typische Vertreteraufgaben, wie Verkauf und Kundenbetreuung, sondern auch zahlreiche andere Tätigkeiten, insbesondere eigenverantwortliche und eigenständige Führung der Abteilung, Führung und Förderung von Mitarbeitern, Beratung und Unterstützung des Vorstandes, Kommunikation mit den Führungskräften, Budgeterstellung, Controlling etc. wahrzunehmen hatte.

Der Stellenbeschreibung kann zweifelsohne nicht entnommen werden, dass der Bf. eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausgeübt hat.

Die vom Bf. vorgelegten Bestätigungen seines Dienstgebers vom 01.03.2017 belegen lediglich, dass er von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst zugebracht hat und dass der Abschluss von Verträgen sowie die Erbringung von qualifizierten (Beratungs-)Dienstleistungen mit dem Ziel, weitere Dienstleistungen zu verkaufen, im Mittelpunkt der Außendiensttätigkeit gestanden haben; aus ihnen lässt sich jedoch nicht erschließen, in welchem Ausmaß vom Bf. eine Vertretertätigkeit ausgeübt wurde.

In der vom Bf. nachträglich vorgelegten Erklärung seines Dienstgebers vom 17.07.2018 wird nunmehr zwar vom Geschäftsführer der GmbH dargelegt, dass das „Hauptaugenmerk“ des Bf. die Akquise von Umsätzen und das Betreuen von Kunden gewesen sei, dass sein Umsatz weit über dem Durchschnitt im Unternehmen gelegen sei und dass die Innenorganisation, die Unterstützung der Verkäufer sowie die Beratung des Vorstandes hauptsächlich durch

Mitarbeiter des Bf. durchgeführt worden sei, sodass sich der Bf. mehrheitlich dem Außendienst widmen habe können; dass er eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausgeübt hat und andere Tätigkeiten, die in der Stellenbeschreibung aufgeführt sind, somit in völlig untergeordnetem Ausmaß geblieben sind, lässt sich aber auch aus dieser Erklärung nicht ableiten. Auch die Vorlage der Eigenumsatzlisten, aus welchen ersichtlich ist, dass der Bf. in den Streitjahren einen Anteil am Gesamtumsatz der AG zwischen 12% (2015) und 29% (2013) erzielt hat, stellt keinen Nachweis für das Ausmaß der Vertretertätigkeit dar.

Die Behauptung des Bf. im Vorlageantrag, dass es sich bei der von ihm ausgeübten Tätigkeit ausschließlich um die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften sowie die mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehende Kundenbetreuung gehandelt habe, kann vom BFG angesichts der in Pkt. 2. des Anforderungs- und Qualifikationsprofils angeführten, nicht dem typischen Berufsbild eines Vertreters entsprechenden Management- und Führungsaufgaben nicht nachvollzogen werden.

Zutreffend hat bereits die Abgabenbehörde darauf hingewiesen, dass die eigenständige und eigenverantwortliche Führung einer Abteilung mit den damit verbundenen Aufgaben (Ressourcenmanagement, Controlling, Organisationsentwicklung, Personalmanagement, Strategieentwicklung) nicht nur eine völlig untergeordnete Tätigkeit des Innendienstes ist. In seinem Erkenntnis vom 28.11.1984, 83/13/0034, stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass nicht jeder, der am Verkaufsgeschehen beteiligt ist, ausschließlich als Vertreter tätig ist. Ist etwa ein Verkaufsleiter auch allgemein mit innerorganisatorischen Aufgaben und mit der Einschulung und Überwachung der Mitarbeiter betraut, kann nicht davon gesprochen werden, dass er ausschließlich als Vertreter tätig ist.

Dem Einwand des Bf., dass die iZm der eigenverantwortlichen und eigenständigen Führung der Abteilung anfallenden Tätigkeiten zu einem Großteil der Kategorie "für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst" bzw. der Kategorie "Hilfstätigkeiten" iSd des VwGH-Erkenntnisses vom 30.09.2015, GZ 2012/15/0125, zuzuordnen sind, wird entgegengehalten, dass es sich bei den dort genannten "Hilfstätigkeiten" um Kundenbesuche handelte, die zumindest mittelbar auf den Abschluss von Geschäftsabschlüssen gerichtet waren oder zumindest deren Anbahnung dienten. Inwieweit im Beschwerdefall die vorangeführten Tätigkeiten auf den Abschluss konkreter Aufträge gerichtet waren, wird vom Bf. nicht dargelegt. Insoweit der Bf. in diesem Zusammenhang unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 24. Februar 2005, GZ 2003/15/0044, darauf verweist, dass eine völlig untergeordnete andere Tätigkeit der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegensteht, ist ihm entgegenzuhalten, dass nach Dafürhalten des BFG diese Aufgaben angesichts des Umfangs und der Komplexität erfahrungsgemäß einen Arbeitsaufwand einnehmen, der das von der Judikatur und Literatur geforderte Ausmaß von 15–20% der Gesamtarbeitszeit bei Weitem überschreitet. Anzumerken ist, dass der Bf. außerdem auch für die Bearbeitung von

Themenstellung im Auftrag des Vorstandes, die Beratung und Unterstützung des Vorstandes und für die Kommunikation mit den Führungskräften zuständig ist.

Dass die vom Bf. in den Streitjahren ausgeübte Tätigkeit (auch) darauf abgezielt hat, die Produkte des Arbeitgebers zu vertreiben, also Geschäftsabschlüsse zu tätigen, wird ebenso wenig in Abrede gestellt wie der Umstand, dass er über die Hälfte der Arbeitszeit im Außendienst tätig war. Dass die überwiegende Arbeitszeit im Außendienst verbracht wird, macht eine Tätigkeit noch nicht zu einer Vertretertätigkeit; von entscheidungserheblicher Bedeutung ist im gegenständlichen Fall, ob die Aufgaben im Zusammenhang mit der eigenständigen Abteilungsleitung, der Mitarbeiterführung, der Budgeterstellung, des Controllings, der Betreuungstätigkeit des Vorstands etc. nicht einen Umfang einnehmen, dem nicht mehr völlig untergeordnete Bedeutung beizumessen ist. Auf Grundlage des vom Bf. vorgelegten Qualitäts- und Anforderungsprofils sowie seiner Ausführungen zu seiner konkret ausgeübten Tätigkeit gelangt das BFG zum Ergebnis, dass angesichts der Fülle und Komplexität von Aufgaben des Bf., die über die Anbahnung und den Abschluss von Verträgen und die Kundenbetreuung hinausgehen und die nicht unmittelbar Vertretertätigkeit darstellen, diesen keine völlig untergeordnete Bedeutung zukommt. Vielmehr handelt es sich bei den in den Verantwortungsbereich des Bf. fallenden Agenden in einem nicht unerheblichem Ausmaß um allgemeine Leitungsaufgaben, die nicht unter den nach der Rechtsprechung aus der Verkehrsauffassung abzuleitenden typischen Vertreterbegriff subsumiert werden können. Auf die Ausführungen des BFG im Erkenntnis vom 18.01.2019, RV/7102655/2018, betreffend Nichtgewährung des Vertreterpauschales für das Jahr 2015 wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Die beantragten Unterhaltsabsetzbeträge waren auf Grund des Vorliegens der erforderlichen Voraussetzungen für die Jahre 2011- 2014 sowie die Kinderfreibeträge für die Jahre 2012-2014 - wie bereits vom Finanzamt in den Beschwerdevorentscheidungen - anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht folgt in diesem Erkenntnis der darin zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 2. November 2020