

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 2. November 2015 und vom 10. Februar 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 15. Oktober 2015 und vom 26.1.2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 und 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Einkommensteuer 2013

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde mit Bescheid vom 15.10.2015 zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 veranlagt.

Der Bf. brachte am 2.11.2015 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 ein und führte darin im Wesentlichen Folgendes aus:

„Seitens meines Dienstgebers - X, wurde mir nun mitgeteilt, dass meine Tätigkeit als Energieberater im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung als „Vertretertätigkeit“ angesehen wird. Ich habe daher bei der unlängst von mir online durchgeführten Arbeitnehmerveranlagung 2014 die „Vertreterpauschale“ für den Lohnsteuerausgleich „angeklickt“. Anbei übermittle ich ihnen die diesbezügliche Bestätigung meines Dienstgebers.

Ich ersuche, dass Sie aber auch für das Jahr 2013 diese Möglichkeit nachträglich noch berücksichtigen und zwar für den Zeitraum 11. März 2013 bis 31. Dezember 2013 (siehe beiliegende Bestätigung des Dienstgebers X).“

Eine entsprechende Bestätigung des Arbeitgebers übermittle der Bf. im Anhang.

In der angeführten Bestätigung des Arbeitgebers des Bf. (X) vom 19.10.2015 wird wie folgt ausgeführt:

"Wir bestätigen, dass Herr Bf. , wohnhaft in AdrBf

von 11.3.2013 bis 30.9.2015 in unserem Unternehmen im Bereich Energieberatung tätig war.

Seine Tätigkeit umfasste:

- die Erstellung von Angeboten im Zusammenhang mit Energielieferungen bzw. Dienstleistungen und in der Folge*
- das Ausverhandeln von Liefer- und Serviceverträgen, sowie in weiterer Folge*
- Vertragsabschlüsse im Namen der X*

Seine Tätigkeit erfolgte in den Jahren 2013 und 2014 überwiegend im Außendienst."

Mit Beschwerdevorentscheidung gem. [§ 262 BAO](#) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde folgendes ausgeführt:

„Das beantragte Werbungskostenpauschale für Vertreter steht aus folgenden Gründen nicht zu:

„Gem. [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) iVm § 1 Z 9 der Verordnung über Durchschnittssätze für Werbungskosten steht das so genannte Vertreterpauschale nur jenen Arbeitnehmern zu, die ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausüben. Von der Gesamtarbeitszeit muss mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden und der Außendienst muss vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt sein. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit) zählt nicht als Vertretertätigkeit (UFS vom 23.7.2012, [RV/1696-W/12](#) und BFG vom 4.8.2014, [RV/7102363/2014](#)).“

Auf Grund der im vorgelegten Dienstvertrag u. in der Arbeitgeberbestätigung beschriebenen Tätigkeit, ist nicht erkennbar, dass das vorrangige Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, weshalb das Finanzamt zu dem Schluss kommt, dass keine Vertretertätigkeit vorliegt u das WK-Pauschale nicht zusteht.“

Der Bf. brachte daraufhin einen Vorlageantrag hinsichtlich seiner Beschwerde ein und führte darin begründend Folgendes aus:

„Der maßgebliche Bestandteil meiner Tätigkeit bei der X (Energieversorgung NÖ, zunächst angestellt bei der X Business Service GmbH (Dienstbeginn 11.3.2013) bzw. ab 1.10.2015 angestellt bei der X AG, ist die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen. Ich unterliege einer Zielvereinbarung, welche im Wesentlichen auf die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen basiert.

Per Post werde ich morgen 11.2.2016 das Schreiben der Personalabteilung der X vom 9.2.2016 übermitteln, wo bestätigt wird, dass der maßgebliche Bestandteil meiner Tätigkeit die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen ist. Weiters übermittle ich Ihnen meine jährlichen Zielvereinbarungen von 2013 bis 2016 für die Durchführung von Geschäftsabschlüssen im Rahmen meiner Vertretertätigkeit sowie nochmals die Arbeitszeitaufzeichnungen „Außendienst/Innendienst“ für die Jahre 2013 und 2014.“

Das Schreiben des Dienstgebers des Bf. vom 9.2.2016 lautete wie folgt:

„Ergänzend zu unserem Schreiben von 1.12.2015 können wir bestätigen, dass der maßgebliche Bestandteil der Tätigkeit von Herrn Bf. die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen ist.

Herr Bf. unterliegt einer Zielvereinbarung, welche im Wesentlichen auf die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen basiert.“

Nach der vom Bf. mit seinem Dienstgeber abgeschlossenen Vereinbarung über die zu erreichenden Ziele setzen sich die Ziele zusammen aus:

Individualziel	"Dienstleistungsziele"	Gewichtungsfaktor 50%
Teamziel	"Abteilungsziel HH"	Gewichtungsfaktor 25%
	"Summe allgemeine Vertriebsziele HH"	davon Gewichtungsfaktor: 12,5%
	"Teamziel Energieberatung"	davon Gewichtungsfaktor: 12,5%
Individualziel	"Persönliches Ziel"	Gewichtungsfaktor 25%

Die vom Bf. im Rahmen seiner angebotenen Dienstleistungen erzielten Abschlüsse (getätigte Geschäfte) sind unter dem "Individualziel 'Dienstleistungsziele' Gewichtungsfaktor 50%" erfasst.

Einkommensteuer 2014

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde mit Bescheid vom 26.1.2016 zur Einkommensteuer für das Jahr 2014 veranlagt. Die Beschwerde vom 10.2.2016 enthielt folgende Begründung:

„Der maßgebliche Bestandteil meiner Tätigkeit bei der X (Energieversorgung NÖ) - zunächst angestellt bei der X Business Service GmbH (Dienstbeginn 11.3.2013) bzw. ab 1.10.2015 angestellt bei der X AG - ist die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen. Ich unterliege einer Zielvereinbarung, welche im Wesentlichen auf die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen basiert.

In der Beilage Übermittle ich Ihnen das Schreiben der Personalabteilung der X vom 9.2.2016, wo bestätigt wird, dass der maßgebliche Bestandteil meiner Tätigkeit die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen ist. Weiters übermittle ich Ihnen meine jährlichen Zielvereinbarungen von 2013 bis 2016 für die Durchführung von Geschäftsabschlüssen im Rahmen meiner Vertretertätigkeit sowie nochmals die Arbeitszeitaufzeichnungen „Außendienst/Innendienst“ für die Jahre 2013 und 2014.“

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung für das Jahr 2014 wurde wie folgt begründet:

„Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 1 Z 9 der Verordnung über Durchschnittssätze für Werbungskosten steht das so sogenannte Vertreterpauschale nur jenen Arbeitnehmern zu, die ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausüben. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden. Das zeitliche Überwiegen des Außendienstes gegenüber dem Innendienst wurde von Ihnen mit den vorgelegten Stundenaufzeichnungen belegt (Arbeitsstunden gesamt 1918,91, davon im Außendienst 1002,07). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044) muss dieser Außendienst vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt sein und der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers muss eindeutig im Vordergrund stehen.

Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist (zB. beratende Tätigkeit) zählt nicht als Vertretertätigkeit.

Dem vorgelegten Dienstvertrag ist nicht zu entnehmen, worin Ihre Tätigkeit für den Dienstgeber besteht. Ebenso ist für das Finanzamt aus vorliegenden Dienstgeberbestätigungen mit der Beschreibung des Tätigkeitsfeldes und der Benennung Ihrer Hauptaufgaben im Bereich Energieberatung bzw. aus der Antwort auf ein an Ihren Dienstgeber gestelltes

Auskunftsersuchen nicht klar erkennbar, dass das vorrangige Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist.

Aus dem, von Ihrem Dienstgeber vorgelegten Aktivitätenblatt geht hervor, dass im Jahr 2014 163 diverse Angebote gestellt wurden, die zu 63 Abschlüssen geführt haben. Allein daraus kann keine ausschließliche Vertretertätigkeit ha. abgeleitet werden.

Schlussendlich wird davon ausgegangen, dass die beratende Tätigkeit nicht nur in einem völlig untergeordneten Ausmaß von 15 bis 20 % der gesamten Arbeitszeit ausgeübt wird und diese Tätigkeit daher für die Beurteilung als Vertreter schädlich ist, weshalb das Werbungskostenpauschale nicht zusteht.“

Der Vorlageantrag vom 19.4.2016 betreffend die Einkommensteuer 2014 enthielt folgende Begründung:

„Tätigkeitsbeschreibung

Meine Tätigkeit als „Energieberater“ bei der X NÖ unterscheidet sich grundlegend von den Tätigkeiten anderer Energieberaterorganisation - zum Beispiel der Energieberatung NÖ. Es geht bei meiner Tätigkeit fast ausschließlich um eine Tätigkeit mit dem Ziel, Rechtsgeschäfte abzuschließen - also verkäuferisch tätig zu sein. Ich bin bei der X NÖ bei der Abteilung „Vertrieb“ angestellt. Ein wesentlicher Bestandteil meines Gehaltes ist eine Prämie (maximal 4000 Euro brutto), die ich am Ende des Geschäftsjahres vom Arbeitgeber erhalte. Die Höhe der Prämie wird durch den Zielerreichungsgrad festgelegt auf Basis der - am Beginn des Geschäftsjahres - mit dem Arbeitgeber schriftlich vereinbarten Verkaufsziele, (siehe Beilagen Zielvereinbarung und Prämienvereinbarung).

Bei diesen Verkaufszielen geht es um den Verkauf von Dienstleistungen. Es ist überaus wichtig, dass man den Kunden vor Ort fachlich gut berät, um dann ein Angebot im Büro zu erstellen und dieses dann dem Kunden entweder persönlich oder per Post zukommen lässt. Manchmal kann man gleich vor Ort beim Kundentermin das Angebot übergeben.

Das Team der Energieberatung der X besteht einerseits aus Außendienst-Vertriebsmitarbeitern - dies tritt auf mich zu - und andererseits aus Energieberatern in der Direktion der X als „Backoffice und Frontoffice“. Die Energieberater im Frontoffice haben die Aufgabe, bei Kundenanfragen bereits telefonisch auszuloten, ob ein Verkaufspotential gegeben ist. Wenn dies gegeben ist, dann vereinbart ein Außendienst „Energieberater“ - wie ich einer bin - einen Termin mit der klaren Absicht, eine Dienstleistung (z.B. Heizung, Photovoltaikanlage) auf Basis einer fachlich fundierten Beratung zum jeweils spezifischen Energiethema dem Kunden zu verkaufen.

Sollte ein Kunde direkt beim Außendienst-Vertriebsmitarbeiter - wie ich einer bin - anrufen (nicht über das CR der X NÖ), dann ist es meine Aufgabe, am Telefon bereits abzuklären, ob ein

Verkaufspotential gegeben ist. Wünscht der Kunde lediglich eine allgemeine Auskunft zum Thema „Energiesparen“, dann wird dies telefonisch durchgeführt. Wenn sich am Telefon herausstellt, dass ein Verkaufspotential gegeben ist, dann wird ein Termin vereinbart und ich fahre zum Kunden.

Üblicherweise werden Kunden ohne Verkaufspotential jedoch bereits im CR der X NÖ oder durch den oben erwähnten Frontoffice Mitarbeiter telefonisch beraten sodass diese Kundenanfragen gar nicht zu mir als Außendienst-Vertriebsmitarbeiter telefonisch gelangen.

Abschluss von Rechtsgeschäften

Folgende Rechtsgeschäfte müssen von mir - der Zielvereinbarung entsprechend - im Laufe eines Geschäftsjahres (von 1. Oktober bis 30. September) verkauft werden: Heizungsanlagen sowie Solarthermieanlagen, Photovoltaikanlagen, Sanierkonzepte (kostenpflichtige Berechnung von Saniervarianten), Warmwasser-Wärmepumpen sowie Energieausweise.

Die kostenpflichtigen Rechtsgeschäfte „Blower Door“ und „Thermografie“ - die ebenfalls der Zielvereinbarung unterlegen - werden von mir zumeist im Zuge des Telefonates zur Abklärung des Vertriebspotentials telefonisch abgeschlossen und verkauft.

Preisübersicht der zu verkaufenden Dienstleistungen

® Heizungstausch: zwischen ca. 6.000 Euro (Gastherme) und 25.000 Euro (Wärmepumpen oder Pelletsheizungen)

- Photovoltaikanlage: zwischen 8.000 und 12.500 Euro (je nach Größe der Photovoltaikanlage)*

® Warmwasser-Wärmepumpe: zwischen 3.000 und 4.000 Euro

® Sanierkonzept: 780 Euro

- Umsetzungskonzept: 1070 Euro*

® Energieausweis: je nach Gebäudegröße zwischen 390 und 1000 Euro (zumeist 490 Euro)

® Blower Door: 375 Euro

- Thermografie: 300 Euro*

- Energieausweis: 490 Euro*

Organisatorische Aufgabenteilung bei der Abwicklung der Rechtsgeschäfte

Bei der X NÖ gibt es neben der Abteilung „Vertrieb“ - wo ich angestellt bin - die Abteilung „Energiedienstleistung“. Das ist jene Abteilung, die für die Abwicklung der von den Außendienst-Mitarbeitern (wie ich einer bin) verkauften Dienstleistungen zuständig ist.

Es kommt manchmal vor, dass ein Kunde eine ganz hohe Kaufabsicht hat - zum Beispiel für eine ganz konkrete Heizungsanlage. In diesem Fall möchte der Kunde kaum beraten werden, sondern er will von mir als Außendienstmitarbeiter lediglich ein Angebot. Meine Aufgabe ist es dann - zu einem konkurrenzfähigen Preis - dem Kunden das Angebot zu unterbreiten mit der Aussicht auf einen positiven Geschäftsabschluss.

Diese Situation kommt aber eher seltener vor. Zumeist möchte der Kunde von mir als Außendienstmitarbeiter beim Kundentermin vor Ort eingangs fachlich über die Möglichkeiten und technischen Alternativen beraten werden und darauf aufbauend wird das Angebot übermittelt. Bei weniger komplexen Anlagen kann man manchmal das Angebot gleich vor Ort hinterlegen.

Wie in den meisten Branchen möchte der Kunde von einem Verkäufer beraten werden, bevor vom Verkäufer das Angebot erhält. Hier ist die Begrifflichkeit „Energieberater“ für den Kunden sehr verständlich und nachvollziehbar und für mich als Außendienst Verkäufer sehr hilfreich. Für eine erfolgreiche Tätigkeit als Verkäufer im Außendienst für Energiedienstleistungen muss der Kunde vor Ort gut beraten werden. Die Tätigkeitsbezeichnung „Energieberater“ ist daher für mich als Außendienstmitarbeiter von Vorteil, unterscheidet sich aber grundsätzlich vom landläufig bekannten Berufsbild „Energieberater“, wo es um eine zumeist kostenlose oder sehr günstige Form von Beratungstätigkeit zum Thema „Energiesparen“ geht - und zwar ohne Verkaufsabsicht. Bei mir als Vertriebs-Außendienstmitarbeiter geht es hingegen klar um eine Verkaufsabsicht.

Schulung im Bereich „Verkauf“

Um noch erfolgreicher, meine verkäuferischen Ziele zu erreichen, werde ich von meinem Arbeitgeber der X NÖ dahingehend auch laufend geschult. Als Beispiel ist das bereits zweimal stattgefundene Verkaufstraining mit Herrn Hubert Mann zu nennen (siehe Beilagen).

Aufwendungen im Zuge der Verkaufstätigkeit

Der im gegenständlichen Kalenderjahr 2014 für mich geltende Kollektivvertrag ist jener „für Angestellte im Handwerk und Gewerbe, in der Dienstleistung, in Information und Consulting.“ Hier ist die Reiseaufwandsentschädigung im § 10 geregelt, nämlich dass einem Außendienstmitarbeiter erst ab einer Außendienstzeit von 5 Stunden 6,21 Euro an Diäten zustehen (Kollektivvertrag Stand 2014). Mehr Diäten - und zwar in Höhe von 15,28 Euro - stehen erst ab 11 Stunden Außendienst zu.

Zu 11 Stunden Außendienst kommt es allerdings im Zuge meiner Verkaufstätigkeit fast nie. Mit diesen 6,21 Euro für Außendienst zwischen 5 und 11 Stunden kann man allerdings unmöglich das Auslangen finden im Zuge eines ganztägigen Außendienstes. Wenn der Außendienst weniger als 5 Stunden dauerte, dann standen mir gar keine Diäten zu - ich hatte aber naturgemäß trotzdem Aufwendungen für Essen und Trinken etc.

Weitere Aufwendungen bestehen darin, dass ich oftmals auch am Abend zu Hause am Privat-PC arbeite und somit Aufwendungen habe (Strom, Internet, Heizung). Der Grund dafür ist, dass am vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Notebook gewisse Softwares nicht installiert sind, welche jedoch für eine fachlich korrekte Dimensionierung einer Heizungs- oder Photovoltaikanlage und somit für ein seriöses Anbot überaus nützlich sind. Dazu gehören z.B. die Software „PV Sol“ (Durchführung von Ertragssimulationen für Photovoltaikanlagen), Wärmepumpendimensionierungs-software oder Software für Heizlastberechnung die ich nur auf meinem privaten PC zu Hause installiert habe. Die Anwendung all dieser Programme verhilft mir sehr zu meinem hohen Zielerreichungsgrad von fast 90% (siehe Beilage).

Vom Dienstgeber werden ein Handy sowie ein Dienstauto zur Verfügung gestellt. Das Auto fließt als Sachbezug (großer Sachbezug über 500 km; 1,5% des Anschaffungswertes) in die Gehaltsabrechnung ein und wird somit von mir versteuert. Dafür habe ich die Möglichkeit, das Auto unter der Woche an Arbeitstagen für Erledigungsfahrten im untergeordneten Umfang auch privat zu nutzen.

Außendienst/Innendienst

In den Beilagen „Außendienststunden“ und „Gesamtstunden“ geht hervor, dass ich im Jahr 2014 1002 Außendienststunden geleistet habe bei insgesamt 1919 Stunden. Der Innendienst hat unmittelbar mit dem Außendienst zu tun. Dazu gehören insbesondere die Erstellung der Angebote, die Terminkoordination, administrative Tätigkeiten wie z.B. die Durchführung der Zeit- und Kilometeraufzeichnungen, die Bedienung des SAP wo alle meine Kundentermine umfassend erfasst und ausgewertet werden sowie die telefonische Nachache zur Erhöhung der Abschlusszahlen - wenn der Kunde von mir ein Angebot hat aber noch nicht unterschrieben hat.

Sie schreiben in Ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 23.3.2016, dass mein Dienstgeber ein Aktivitätenblatt vorgelegt hat, aus dem hervorgeht, dass im Jahr 2014 163 diverse Angebote gestellt wurden, die zu 63 Abschlüssen geführt haben und dass allein daraus kann keine ausschließliche Vertretertätigkeit ha. abgeleitet werden.

Dazu möchte ich darlegen, dass ich nur für die Dienstleistungen „Heizungstausch“ und „Photovoltaikanlage“ Angebote lege. In diesem Zusammenhang ist die Zahl 163 - allein im Jahr 2014 - sehr hoch. Das bedeutet, dass ich im Jahr 2014 163 Kundenbesuche zum Thema „Heizungstausch“ bzw. „Photovoltaik“ durchgeführt habe und für diese Kunden ein Angebot

ausgearbeitet habe. Dazu kommen noch die vielen Kundenbesuche, wo ich Sanierkonzepte und Energieausweise verkauft habe. Bei der Verkaufstätigkeit für Energieausweise und Sanierkonzepte werden nämlich keine schriftlichen Angebote gelegt, sondern das Rechtsgeschäft wird vor Ort schriftlich mit dem Kunden abgeschlossen.

Verkaufte Dienstleistungen

Wie bereits erwähnt, läuft das Geschäftsjahr bei der X NÖ jeweils von Oktober bis Ende September. Aus den Beilagen „Erreichungsgrad Vertriebsziele GJ 13/14“ sowie „Erreichungsgrad Vertriebsziele GJ 14/15“ gehen meine „Dienstleistungs-Vertriebsziele“ klar hervor. Beide Geschäftsjahre der X fallen in das Kalenderjahr 2014 lt.

Einkommensteuerbescheid. Im Geschäftsjahr 13/14 habe ich 4 Heizungen verkauft und 10 Photovoltaikanlagen. Im Geschäftsjahr 14/15 verkaufte ich 7 Heizungen und 7 Photovoltaikanlagen.

Dazu kommen im GJ 2013/14 34 verkaufte Energieausweise, 4 verkaufte Sanierkonzepte, 6 verkaufte Umsetzungskonzepte (ist ähnlich dem Sanierkonzept) sowie jeweils 1 verkaufte Thermografie bzw. „Blower Door Analyse“. Im GJ 14/15 konnte ich die Anzahl der verkauften Energieausweise auf 48 steigern, ebenfalls die verkauften Sanierkonzepte auf 12 und auch die verkauften Thermografien und Blower Door Analysen konnten gesteigert werden.

Kostenfreie Energieberatung ohne Rechtsgeschäfte

Dass die „klassische Energieberatung“ ohne Verkaufsabsicht nur eine marginale Rolle in meiner Tätigkeit im Verkauf spielt, zeigt sich unter anderem daran, dass der im GJ 14/15 dargelegte Zielwert „Energieberatungsprotokoll“ nur mit 3% an der Prämie und somit an den Verkaufszielen zu Buche schlägt (siehe Beilage „Erreichungsgrad - Vertriebsziele GJ 14/15“). Dieser Zielwert ist der einzige von den 12 Dienstleistungszielen, der keinen Verkaufshintergrund hat. Dieser Zielwert schlägt - wie gesagt - lediglich mit 3% an den Dienstleistungszielen mit Verkaufshintergrund zu Buche.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist als Energieberater tätig und machte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für die Streitjahre im Beschwerdeverfahren das Vertreterpauschale geltend. Das Finanzamt anerkannte das Vertreterpauschale nicht, da aus der Tätigkeit nicht erkennbar ist, dass das vorrangige Ziel der Tätigkeit die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist. Gegen diese Entscheidung des Finanzamtes wurde ein Vorlageantrag gestellt. In diesem wurde im Wesentlichen angeführt, dass der maßgebliche Bestandteil der Tätigkeit bei der Energieversorgung Österreich die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen ist. In

einer Bestätigung des Arbeitgebers werden folgende Hauptaufgaben des Beschwerdeführers angeführt. U.a zählt dazu Akquisition von energienahen Dienstleistungen (Standardangebote unterbreiten, individuelle Angebote einphasen, offene Angebote nachfassen), die Bearbeitung von Zielkunden im zugeteilten Gebiet (zugeteilte Termine wahrnehmen, Termine eigenständig vereinbaren), Durchführung von kostenlosen und kostenpflichtigen Energieberatungen für Privatkunden (Erstberatung, Wärmepumpenberatung, Bau- und Energietechnik, etc.) im zugeordneten Bereich, Berechnung von Energieausweisen, Betreuung lokaler Marktpartner, Betreuung lokaler Messen (z.B. Messestanddienste). Ergänzend zu dieser Beschreibung der Tätigkeiten wurde vom Arbeitgeber ein zusätzliches Schreiben nachgereicht in dem bestätigt wird, dass der maßgebliche Bestandteil der Tätigkeit die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen ist. Der Beschwerdeführer unterliegt einer Zielvereinbarung welche im Wesentlichen auf die Abwicklung von Geschäftsabschlüssen basiert. Der Abgabepflichtige ist im Innendienst und im Außendienst tätig.

Rechtliche Würdigung:

[§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) lautet wie folgt:

"(6) 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."

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten (Werbungskostenpauschale BGBl II 2001/382) lautet - auszugsweise zitiert - wie folgt:

"Aufgrund des [§ 17 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988](#), [BGBl. Nr. 400/1988](#), wird verordnet:

§ 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 mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden. ...

§ 4 (1) Kostenersatzes gemäß [§ 26 EStG 1988](#) kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 Vertreter. ..."

Mit Erkenntnis vom 26.02.2018, V 45/2017, hat der Verfassungsgerichtshof in § 4 der bis 2015 geltenden Stamfassung der [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten](#) die Wortfolge "ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)" als gesetzwidrig aufgehoben. Damit kürzen auch für Vertreter in Zeiträumen bis 2015 steuerfreie Kostenersätze iSd [§ 26 EStG 1988](#) die jeweiligen Pauschbeträge.

Der Bf. gab für die Streitjahre als berufliche Tätigkeit Energieberater an und der Dienstgeber des Bf. bestätigte eine Tätigkeit des Bf. als Energieberater im Unternehmen.

Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre Personen, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind.

Eine andere Tätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit. Vorrangiges Ziel einer Vertretertätigkeit ist die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen.

Die Tätigkeit eines Dienstnehmers ist bei überwiegender Außendiensttätigkeit als Vertretertätigkeit einzustufen, wenn der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über den Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht. Er ist auch dann als Vertreter tätig, wenn er in völlig untergeordnetem Ausmaß andere Tätigkeiten verrichtet (VwGH 24.2.2005, [2003/15/0044](#)).

Vorab ist festzustellen, dass nicht jedermann dadurch, dass er eine Firma nach außenvertritt, gleichzeitig "Vertreter" mit Anspruch auf eine Vertreterpauschale ist.

Der Energieberater gibt - wie ja auch schon die Berufsbezeichnung selbst aussagt - in erster Linie Beratung und Hilfestellung zu nachhaltig geringeren Energiekosten durch bestmögliche Energieeinsparung und effiziente Nutzung erneuerbarer Energieträger.

Ein Vertreter hat typischerweise einen großen potentiellen Kundenkreis, wobei er versucht, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies bedingt zahlreiche Kundenbesuche, Gespräche und Telefonate etc. Diese Art der Vertretertätigkeit bedingt aber auch zahlreiche kleinere Aufwendungen wie Einladungen der potentiellen Kunden, Geschenke, Telefongespräche von unterwegs etc., die durch das Werbungskostenpauschale abgegolten werden sollen (vgl. UFS 29.11.2006, [RV/1915-W/05](#) und 15.05.2008, [RV/3581-W/07](#)). Da die vorrangige Aufgabe eines Energieberaters nicht der Geschäftsabschluss, sondern eine beratende Tätigkeit vor Ort ist, fallen derartige Aufwendungen nicht an. Seine Tätigkeit entspricht nicht dem Berufsbild eines Vertreters und das Vertreterpauschale steht daher nicht zu. Weiters sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und der Kundenbetreuung tätig

sind und diese Tätigkeit ausschließlich durchführen. Beim Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit geht die Judikatur davon aus, dass die Ausübung einer völlig untergeordneten anderen Tätigkeit der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegensteht.

Eine wichtige Tätigkeit des Energieberaters ist die beratende Tätigkeit, weshalb im vorliegenden Fall von einer ausschließlichen Vertreter Tätigkeit nicht ausgegangen werden kann.

Es wird festgestellt, dass der Bf. teilweise eine Vertriebstätigkeit (Vertreter Tätigkeit) im streitgegenständlichen Zeitraum ausgeübt hat. Hinsichtlich des Anteils der Vertriebstätigkeit an der Gesamttätigkeit des Bf. wird auf die mit seinem Dienstgeber geschlossene Zielvereinbarung hingewiesen, nach welcher die vom Bf. ausgeführten Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Abschluss von Geschäften (Individualziel Dienstleistungsziele) nur einen Gewichtungsfaktor von 50% der Gesamtziele ausmachen.

Wenn gemäß § 1 Z 9 der VO ein Vertreter als Voraussetzung für die Zuerkennung des Vertreterpauschales ausschließlich Vertreter Tätigkeit ausüben muss, so ist trifft dies im streitgegenständlichen Fall nicht zu, da nur 50% der Tätigkeit des Bf. der Vertriebstätigkeit betreffend Abschluss von Geschäften gewidmet ist.

Dem vorgelegten Dienstvertrag ist nicht zu entnehmen, worin die Tätigkeit des Bf. für den Dienstgeber besteht. Ebenso ist für das Bundesfinanzgericht ebenso wie für das Finanzamt aus vorliegenden Dienstgeberbestätigungen mit der Beschreibung des Tätigkeitsfeldes und der Benennung Ihrer Hauptaufgaben im Bereich Energieberatung bzw. aus der Antwort auf ein an Ihren Dienstgeber gestelltes Auskunftersuchen nicht klar erkennbar, dass das vorrangige Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist.

Aus dem, von Ihrem Dienstgeber vorgelegten Aktivitätenblatt geht hervor, dass im Jahr 2014 163 diverse Angebote gestellt wurden, die zu 63 Abschlüssen geführt haben. Allein daraus kann keine ausschließliche Vertreter Tätigkeit abgeleitet werden.

Schlussendlich wird davon ausgegangen, dass die beratende Tätigkeit nicht nur in einem völlig untergeordneten Ausmaß der gesamten Arbeitszeit ausgeübt wird und diese Tätigkeit daher für die Beurteilung als Vertreter schädlich ist.

Die vom Bf. im Vorlageantrag für das Jahr 2014 angeführte Tatsache, dass der im GJ 14/15 dargelegte Zielwert „Energieberatungsprotokoll“ nur mit 3% an der Prämie und somit an den Verkaufszielen zu Buche schlägt, lässt nicht automatisch den Schluss zu, dass die Beratungstätigkeit nur 3 % der gesamten Tätigkeit des Bf. in den Streitjahren ausmachte, sondern bezieht sich nur auf die Prämie und auf die Verkaufsziele.

So hat das Bundesfinanzgericht auch in einem anderen vergleichbaren Fall eines ebenfalls für die X tätigen Energieberaters die Beschwerde abgewiesen (BFG vom 04.07.2019,

RV/7101989/2016). Zum Vertreterpauschale vgl. auch die abweisenden Erkenntnisse des BFG vom 20.06.2016, RV/7103773/2015 sowie vom 04.08.2014, RV/7102363/2014, Berufungsentscheidung des UFSW vom 23.07.2012, RV/1696-W/12 (Abweisung) sowie LStR 406, 10406 zum „Energieberater“.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen 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 (VwGH 27. Oktober 1988, 87/16/0161; VwGH 18. Dezember 1990, 87/14/0155). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt es, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6. Dezember 1990, 90/16/0031; VwGH vom 14. Mai 1991, 89/14/0195).

Betrachtet man den Sachverhalt unter oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen so gelangt das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall – von den Parteien des Verfahrens auch unbestritten – zur Auffassung, dass der Bf. in den Streitjahren auch Vertretertätigkeiten ausübte. Das Bundesfinanzgericht ist allerdings davon nicht überzeugt, dass die Vertretertätigkeit des Bf. für seinen Arbeitgeber eine ausschließliche bzw. nahezu ausschließliche Tätigkeit, wie von der Judikatur gefordert, darstellt.

Somit ist die Tätigkeit der Bf. unter die Bestimmung des § 1 Z 9 der Verordnung [BGBl. II Nr. 382/2001](#), nicht zu subsumieren und folglich ist der strittige Werbungskostenpauschbetrag in den Jahren 2013 und 2014 nicht in Ansatz zu bringen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 17.09.2014, [Ra 2014/04/0023](#)). In der gegenständlichen Entscheidung war bloß einzelfallbezogen das Vorliegen der

Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Vertreterpauschales zu beurteilen. Von der dazu ergangenen Rechtsprechung wurde nicht abgewichen. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 26. Jänner 2021