

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Ulrich Petrag in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Marion Riezinger, Sonnblickstraße 6, 4614 Marchtrenk, über die Beschwerden vom 15. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 15. März 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 bis 2017 Steuernummer xxxyyyy 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

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) gab am 11.8.2018 über Finanzonline Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2014 bis 2017 ab. In diesen Erklärungen begehrte der Bf. jeweils die Berücksichtigung des Vertreterpauschales gemäß § 1 Z 9 der VO BGBl II 2001/382.

Am 26.9.2018 erging vom Finanzamt Linz ein Bescheid Einkommensteuer 2017, in dem das begehrte Vertreterpauschale als Werbungskosten berücksichtigt wurde.

Mit Ersuchen vom 17.12.2018 des Finanzamtes Linz (nunmehr: Finanzamt Österreich) wurde der Bf. ersucht zum beantragten Vertreterpauschale die nachstehend angeführten Fragen zu beantworten und dazu Unterlagen beizubringen:

1. Vorlage einer genauen Beschreibung der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bf.; samt Bestätigung der gemachten Angaben durch den Dienstgeber

2. Angabe des Gegenstandes, der vom Bf. verkauft wird bzw. welche Kunden der Bf. betreut sowie wo das Verkaufsgebiet des Bf. liegt
3. Angaben über die prozentuelle Aufteilung der Arbeitszeit des Bf. in Innen- und Außendienst
4. Anführung der Aufgaben die der Bf. im Bereich der Firmenleitung wahrzunehmen hat sowie wie viele Mitarbeiter dem Bf. unterstellt sind
5. Gehört die Betreuung, Schulung von Mitarbeitern zu den Aufgaben des Bf.?
6. Frage nach dem Ausüben von Inkassotätigkeit durch den Bf.?
7. Vorlage des Dienstvertrages (Dienstzettel) (Kopie genügt)

Dieses Ersuchen wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 28.1.2019 wie folgt beantwortet:

Der Bf. habe mitgeteilt, dass er mindestens die Hälfte seiner Arbeitszeit damit verbringe, Kunden zu akquirieren und werde dazu auf eine Stellenbeschreibung des Unternehmens sowie die Bezeichnung der Position in der Ergänzung zum Dienstvertrag verwiesen.

Bereits aus der Stellenbeschreibung sei eindeutig ersichtlich, dass der Bf. als Vertreter tätig sei.

Diesem Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 28.1.2019 waren folgende Unterlagen angeschlossen:

Als Bestätigung für die Arbeitnehmerveranlagung betitelttes Schreiben des Bf. vom 23.12.2018, zum Ersuchen des Finanzamtes Linz vom 17.12.2018, in dem zu den Fragen im Ersuchen wie folgt Stellung genommen wird:

1. Der Bf. sei als Regional Sales Manager für A* und J* angestellt. Es liege ausschließlich eine Vertretertätigkeit vor, da seine Hauptaufgabe die Kundenakquisition und -betreuung sei. Neben einer Zuordnung nach geografischen Märkten, betreue der Bf. vor allem indische Kunden weltweit, das heißt auf Messen im In- und Ausland sowie persönlich vor allem in A*, C* und in Österreich. Jeglicher Kundenkontakt diene der Anbahnung und dem Abschluss von Geschäften. Betreffend Details wird auf die beigelegte Stellenbeschreibung verwiesen.
2. Das Verkaufsgebiet des Bf. sei hauptsächlich der indische Markt und J*.
3. Aufgrund der räumlichen Distanz lasse sich nicht ein Kundentermin jeden zweiten Tag anberaumen. Die erschwerten Anreisebedingungen (zum Teil über 30h reine Reisezeit sowie zwischen den Kunden innerhalb A*s zum Teil über 20h Reisezeit), wodurch (Anmerkung:

gemeint wohl: weswegen) die Kaufanbahnung im Zeitalter wie diesem elektronisch und telefonisch stattfindende, um aus wirtschaftlichen Gründen die tatsächlichen Termine vor Ort zu minimieren. Daher versuche der Bf. seine Termine geballt innerhalb von ein- bis mehrwöchigen Dienstreisen pro Monat zu organisieren. Diese seien dann natürlich sehr arbeitsintensiv (60h-80h), wo in einer Woche 3-6 zum Teil mehrtägige Kundentermine und Verhandlungen stattfinden würden.

Es sei daher schwierig prozentuell abzuschätzen, wie sich die Arbeitszeit aufteile, eigentlich wäre eine Aufteilung von 70% Außendienst zu 30% Innendienst wünschenswert. Dies wäre aber aufgrund der internationalen Vertretertätigkeit kaum möglich. Daher sei die Arbeitszeit - auch in Österreich, die der Vertretertätigkeit gilt vom Kundenkontakt, der Angebotserstellung, Kalkulation und Projektierung bis zur Auftragsvorbereitung und -erteilung zu werten, wo sich ein Minimum von 70:30 ergibt. Denn eigentlich könne jeder Arbeitsschritt stundenmäßig einem Projekt zur Auftragsanbahnung zugeordnet werden. Es werde daher ersucht die Umstände, Distanzen und Projekte zu berücksichtigen, die eine tägliche Außendiensttätigkeit für mehrere Stunden nicht zulassen, einer geballten Zeit vor Ort gegenüber zu stellen.

4. Im Bereich der Firmenleitung hätte der Bf. außer Berichtsaufgaben keine Aufgaben. Es seien ihm keine Mitarbeiter direkt unterstellt.

5. Der Bf. betreue und schule keine Mitarbeiter ein.

6. Der übe keine Inkassotätigkeiten aus.

7. Anbei werde der erste Dienstvertrag übermittelt. Es sei derzeit eine Anpassung des Dienstvertrages in Arbeit, weswegen zu dieser Anpassung nur eine aktuelle Kopie mitgeschickt werden könne, die noch nicht finalisiert sei.

Mit Ersuchen des Finanzamtes Linz vom 7.2.2019 wurde der Bf. ersucht für den Zeitraum Jänner 2014 bis Dezember 2016 seine Dienstzeitaufzeichnungen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 11. März 2019 hat die steuerliche Vertretung des Bf. die vom Finanzamt angeforderten Dienstzeitaufzeichnungen 2014 bis 2017 vorgelegt und in einem Begleitschreiben folgendes vorgebracht:

Der Bf. habe der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass er mindestens die Hälfte seiner Arbeitszeit damit verbringe, Kunden zu akquirieren.

Aus den Zeitaufzeichnungen sei ersichtlich, dass der Bf. diverse Reisen ins Ausland zu absolvieren hatte, welche zeitlich mehr als die Hälfte der Arbeitszeit in Anspruch genommen hätten. Zusätzlich dazu sei es erforderlich, dass die Kunden aus dem Ausland nach Österreich kommen und der Bf. diese zu betreuen hat. Diese Betreuungstätigkeit sei in der Zeitaufzeichnung in der Normalarbeitszeit enthalten – das würde bedeuten, dass auch diese

Stunden überwiegend im Außendienst verbracht würden. Aus der übermittelten Stellenbeschreibung und dem Dienstvertrag sei zudem ersichtlich, dass der Bf. die Betreuung der Kunden vor Ort zu absolvieren habe. Diese Betreuungstätigkeit würde sich bis in die Abendstunden erstrecken und würde sogar Wochenendstunden in Anspruch nehmen. Abend- und Wochenendtermine seien in den Zeitaufzeichnungen leider vorwiegend nicht enthalten, da der Bf. die Zeitaufzeichnungen aufgrund seines pauschalierten Dienstvertrages nicht ergänzt habe.

Mit Bescheiden vom 15. März 2019 erließ das Finanzamt Linz Einkommensteuerbescheide betreffend die Arbeitnehmerveranlagung des Bf. für die Jahre 2014 bis 2017, in denen das beantragte Vertreterpauschale jeweils nicht berücksichtigt wurde. In der Begründung dieser Bescheide wurde dazu ausgeführt, dass bei einer ausschließlichen Ausübung von Vertretertätigkeit die Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte in Außendienst verbracht werden müsse. Laut vorgelegten lückenlosen Zeitaufzeichnungen hätte der Bf. jeweils nicht mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht, sodass kein Anspruch auf den Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 17 Absatz 6 EStG 1988 in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen bestünde.

Festzuhalten ist, dass der Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 26.9.2018 vorher mit Bescheid vom selben Tag gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde. Diese Aufhebung wurde damit begründet, dass die sich aus der Begründung des Sachbescheides ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, weswegen dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit die Folge vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben war. Im Übrigen wurde auf die Begründung des Sachbescheides verwiesen.

In der am 15.4.2019 gegen Bescheide zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 bis 2017 vom 15.3.2019 eingebrachten Beschwerde wird das Begehren gestellt, das Vertreterpauschale in den Arbeitnehmerveranlagungen 2014 bis 2017 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Diese Beschwerde wurde zusammengefasst wie folgt begründet:

Der Bf. habe auch Wochenendtermine und Abendstunden für die Betreuung von Kunden in Anspruch genommen, welche nicht in den vorgelegten Zeitaufzeichnungen enthalten seien. Die Zeitaufzeichnungen (Anmerkung: gemeint wohl: zu den Wochenendterminen und Abendstunden für die Betreuung von Kunden) habe der Bf. für nicht relevant gehalten, da er einen All-In-Dienstvertrag habe und somit keine Überstunden bezahlt erhalten würde. Auch wünsche seine Firma nicht arbeitsrechtliche Konsequenzen für diese Mehrstunden in Kauf nehmen zu müssen. Die Entscheidung müsse sich jedoch nach den tatsächlichen Verhältnissen richten.

Wenn man schon die Zeitaufzeichnungen heranziehe, sollte er Urlaub nicht vollständig in die interne Zeit gerechnet werden. Das würde auch für die Feiertage, den Pflegeurlaub und sonstige Nichtleistungszeiten gelten.

Aus den Zeitaufzeichnungen sei ersichtlich, dass der Bf. sich regelmäßig ins Ausland begeben müsse. In den Zeitaufzeichnungen seien aber nur die Arbeitszeiten erfasst, obwohl der Bf. bei einer Dienstreise (Anmerkung: gemeint wohl: wenn diese im Ausland stattfindet) nicht nach Hause zurückkehren könne und daher durchgehend aufgrund einer Außendiensttätigkeit im Ausland sei. Die zeitliche Dimension der Außendiensttätigkeit sei daher um ein Vielfaches an Stunden mehr als in den Zeitaufzeichnungen ersichtlich sei. Der Bf. sei in diesem Fall nicht selbstbestimmt, sondern werde definitiv ins Ausland geschickt. Die Rechtsprechung sehe vor, dass die Arbeitszeit beginne, sobald der Arbeitnehmer in Entsprechung der arbeitsvertraglichen Verpflichtung seine Arbeit aufnehme oder dem Arbeitgeber zur Verfügung stehe.

Es kämen ausländische Besucher nach Österreich, die hier betreut würden. In diesem Zusammenhang sei es nötig/üblich und seitens des Dienstgebers gewünscht, die Kunden zu sich nach Hause einzuladen und dort zu bewirten oder auch Ausflüge zu machen und das schöne Österreich zu präsentieren.

Dieser zeitliche Mehraufwand sei leider nicht aus den Zeitaufzeichnungen ersichtlich (weil der Bf. aufgrund seines All-In-Vertrages auf die Zeitaufzeichnungen keinen großen Wert gelegt habe und dem Arbeitgeber aufgrund arbeitsrechtlicher Bestimmungen entgegengekommen sei) – vielmehr als bloßes Papier auf dem diese „gewünschten“ Zeitaufzeichnungen niedergeschrieben seien. Es sollten aber die tatsächlichen Verhältnisse relevant sein.

Der Bf. sei definitiv zur Anbahnung von Geschäften tätig. Seine Außendiensttätigkeit würde er regelmäßig im Ausland verbringen – das sei in manchen Monaten mehr und in anderen weniger – und sei vor allem der großen Distanz (z.B. A*) geschuldet. Das könne aber nicht dazu führen, dass dem Bf. das Vertreterpauschale vollständig abgesprochen werde, zumal die Tätigkeit wohl unstrittig sei, aber die Distanz die regelmäßige Erfüllung pro Monat teilweise nicht zulasse. Im Falle des Bf. seien daher u.U. auch eine Möglichkeit das Vertreterpauschale monatlich zu aliquotieren, denn in einzelnen Monaten würde der Bf. definitiv die Definition des Vertreters erfüllen.

Am 22.7.2019 wurde vom Finanzamt Linz an die Arbeitgeberin des Bf., der B* GmbH, das Ersuchen um Mitteilung gerichtet, ob der Bf. im Zuge seiner Vertretertätigkeit auch befugt ist, Verkaufsabschlüsse zu tätigen und wenn ja seit wann. Außerdem wurde um Bekanntgabe gebeten auf welche Art und Weise und in welcher Höhe dem Bf. die entstehenden Reiseaufwendungen abgegolten wurden.

Mit Mails vom 23.7.2019 sowie 22.7.2019 wurde vom Arbeitgeber des Bf. dem Finanzamt Linz mitgeteilt, dass die Abgeltung der Reisekosten des Bf. laut Kollektivvertrag und Betriebsvereinbarung erfolge und zwar grundsätzlich in Höhe der in § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehenen Beträge sowie dass der Bf. seit seinem Eintritt bei der B* GmbH befugt sei, Verkaufsabschlüsse zu tätigen.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 29.7.2019 wurden die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2017 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde – nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs. 1 und § 17 Abs. 6 EStG 1988 sowie auszugsweiser Darstellung des Inhaltes der VO, BGBl II 2001/382 - ausgeführt, dass der in dieser VO vorgesehene Pauschbetrag ein Jahresbetrag sei, der nur bei nicht ganzjähriger Vertretertätigkeit zu aliquotieren ist. Da das Dienstverhältnis mit der Fa. B* am 7.1.2014 begonnen worden sei, sei eine Aliquotierung nicht möglich. Im Folgenden wurde unter Anführung einer VwGH-Entscheidung der Begriff des Vertreters iS des § 1 Z 9 der VO BGBl II 2001/382 näher erläutert.

Wesentlich sei neben dem Vorliegen einer Tätigkeit als Vertreter auch, dass diese Tätigkeit überwiegend (mehr als 50%) tatsächlich im Außendienst ausgeübt werde.

Laut vorgelegten lückenlosen Dienstzeitabrechnungen für die Jahre 2014 bis 2017 sei von der der Gesamtarbeitszeit nicht mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht worden und zwar auch dann, wenn man Urlaubstage, Feiertage, Übersiedlungstage und der Heilige Abend außer Betracht bliebe.

Gegen diese Beschwerdevereinscheidungen wurde am 28.8.2019 via Finanzonline fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht. In der Begründung zu diesem Vorlageantrag wird vorgebracht, dass Uneinigkeit hinsichtlich der Auslegung bestehe was es bedeute, mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im Außendienst zu verbringen. Diesbezüglich werde auf die Argumente 2 bis 4 der Beschwerde verwiesen.

Ergänzend wird vorgebracht, dass wohl nicht z.B. 7,7 Stunden pro Tag für eine 5 Tage-Woche bzw. möglicherweise auch einmal 9 Stunden Arbeitszeit pro Tag zu werden (Anmerkung: richtig wohl: werten), sondern der Bf. de facto dem Arbeitgeber 24 Stunden lang zur Verfügung stehen würde.

Außendienstzeiten seien de facto nicht immer in den Zeitaufzeichnungen enthalten.

Der Bf. würde in einzelnen Monaten mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im Außendienst verbringen und in anderen Monaten mehr Zeit im Innendienst um die Zeit für den Außendienst vorzubereiten. Dem Vorlageantrag wurde diesbezüglich eine Auswertung der vorgelegten Zeitaufzeichnungen (sowie für das Jahr 2018) angeschlossen. In der Spalte „Vertretertätigkeit in % der Ist-Stunden“ seien die Außendienststunden im Verhältnis zu den tatsächlichen Stunden herangezogen worden und in der Spalte „Vertretertätigkeit in % der bereinigten

Sollstunden“ seien die Außendienststunden (Anmerkung: zu ergänzen wohl: im Verhältnis der) Sollstunden (nach Abzug von Sozialstunden, Urlaub und Feiertagen) herangezogen worden.

Eine Aliquotierung sei im gegenständlichen Fall sehr wohl möglich, weil der Bf. ein besonderer Vertreter sei zumal er Außendienst in A* wahrnehmen würde und wie andere Vertreter für einen Teil des Bundesgebietes (und in A* 24 Stunden pro Tag dem Unternehmen zur Verfügung stehen würde). Demnach könne es auch nicht sein, den Steuerpflichtigen hier schlechter zu stellen als Vertreter, die im Inland tätig seien.

Mit Vorlagebericht vom 6.11.2019 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und von der belangten Behörde die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt, weil von der jährlichen Gesamtarbeitszeit nicht mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist seit 7.1.2014 bei der Fa. B* GmbH tätig. Er ist als Region Sales Manager für den Vertrieb E* mit folgenden Hauptaufgaben angestellt:

- Beobachtung und Analyse des jeweiligen Marktes/der jeweiligen Märkte in enger Zusammenarbeit mit den regionalen Töchtern und den Landesvertretungen
- Erste Ansprechperson für bestehende und potentielle Kunden, Vertreter, Töchter etc. die in seinem Verantwortungsbereich stehen (aktiv verkaufen)
- Durchführung von Kundenbesuchen, Erstkontakten, Firmenpräsentationen, Produktpräsentationen und Produkteinführungen mit Unterstützung der zugeordneten Product Sales Manager und Product Development Engineer (siehe Vertriebsmatrix)
- Zeitgerechte Erstellung der detaillierten internen Anfragen; Abklärung spezifischer Erfordernisse beim Kunden durch Region Sales Manager oder dem zugeordneten Product Sales Manager (siehe Vertriebsmatrix)
- Analyse aller Daten zusammen mit dem zugeordneten Product Sales Manager und Product Development Engineer (siehe Vertriebsmatrix)
- Erstellung eines detaillierten Angebotes bzw. Budgetangebotes (Kurzangebot) im Team mit dem Product Sales Manager (siehe Vertriebsmatrix)
- Hilfestellung bei Layout-Erstellungen
- Detaillierte Angebotsbesprechungen und Paraphierungen beim Kunden

- Technische und kaufmännische Vertragsverhandlungen beim Kunden
- Teilnahme an Messen, Vertretertagen, Symposien, Teilnahme an Veranstaltungen, Konferenzen
- Erstellen und Abhalten von Vorträgen
- Prüfung der Aufbereitung des „Job Casting“ und der Kalkulation
- Unterstützung des Einkaufes – technische Hilfestellung bei neuen Materialien oder Bauteilen bzw. Unterstützung des Customer Services
- Führen des Vertreters (aktive Marktbearbeitung, Vertragsverhandlung, Vertreterprovision, Anregungen/Wünsche etc.)
- Kunden- bzw. Gästebetreuung
- Zeitgerechte und detaillierte Erstellung und Bearbeitung der internen Dokumentation zusammen mit der Assistenz (Auftragsmeldung, Veriorenmeldung, ESM-Ampelliste, Bid/No-Bid, Projektklassifizierung, Aktenvermerk, Entsendungsauftrag, Pressemeldungen etc.)

Der Bf. ist im beschwerdegegenständlichen Zeitraum befugt gewesen Angebote und Budgetangebote eigenständig zu erstellen. Auch ist er zum Führen von technischen und kommerziellen Vertragsverhandlungen beim Kunden und dem Führen von Endpreisverhandlungen sowie zum Tätigen von Verkaufsabschlüssen berechtigt gewesen.

Im Dienstvertrag zwischen dem Bf. als Dienstnehmer und der Fa. B* GmbH als Dienstgeber vom 14./17.10.2013 wurden u.a. nachstehende Vereinbarungen betreffend das Dienstverhältnis des Bf. getroffen:

Punkt 1: Dieser Dienstvertrag tritt am 7. Jän. 2014 in Kraft. Der Dienstvertrag regelt die Verwendung des Dienstnehmers als Junior Sales Manager.

Punkt 4: Gewöhnlicher Dienstort ist L*, mit der Tätigkeit ist weltweiter Außendienst verbunden. Für längere Dienstreisen und Entsendungen werden gesonderte schriftliche Vereinbarungen getroffen.

Punkt 5: Die wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt 38,5 Stunden. Der Dienstnehmer verpflichtet sich darüber hinaus zur Mehrleistung im gesetzlich zulässigen Rahmen.

Punkt 6: ... Das tatsächliche monatliche Brutto-Gesamtgehalt (All-In) wird mit EUR 4.450,00 festgelegt. Eine allfällige kollektivvertragliche Ist-Gehaltserhöhung 2013 wird berücksichtigt. ... Mit der Überzahlung auf das kollektivvertragliche Mindestgehalt sind im Kalenderjahresschnitt alle wie immer gearteten entgeltpflichtigen Mehrleistungen wie insbesondere Mehr- und

Überstunden, die Arbeit an Samstagen, Sonn- und Feiertagen sowie Reisezeiten und Rufbereitschaften abgegolten, sodass für solche Stunden keinerlei Zusatzentgelt gebührt.

Tatsächlich hat der Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren fast ausschließlich Kunden für die B* GmbH akquiriert und betreut. Bei den ausländischen Kunden hat es sich vorwiegend um solche aus A* gehandelt, die der Bf. auf Messen im In- und Ausland sowie persönlich vor allem in A*, C* und Österreich betreut hat. Diese Kundenkontakte dienten dem Zweck Geschäfte für die Arbeitgeberin des Bf. anzubahnen und abzuschließen.

Aufgrund der langen Reisezeiten in A* hat der Bf. die Termine mit den Kunden im Ausland geballt innerhalb von ein- bis zweiwöchigen Dienstreisen organisiert. Am Standort des Dienstgebers in L* hat der Bf. zur Minimierung der Kundenkontakte vor Ort (vor allem in A*) viele Kaufanbahnungen elektronisch (E-Mail) und telefonisch durchgeführt.

Im Bereich der Firmenleitung hat der Bf. außer Berichtsaufgaben im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine Tätigkeiten entfaltet. Dem Bf. waren keine Mitarbeiter direkt unterstellt und hat er auch keine Mitarbeiter betreut bzw. eingeschult. Inkassotätigkeiten wurden vom Bf. nicht ausgeübt.

Die dem Bf. aufgrund seiner im Vorabsatz dargestellten Tätigkeit entstandenen Reiseaufwendungen wurden ihm von Dienstgeber in Form von Taggeldern (in unterschiedlicher Höhe je Land) nach der Gebührenstufe für Bundesbedienstete (zum Teil auch höhere Taggelder) bzw. Nachtgeldern (tatsächliche Hotelkosten wurden bei Vorlage der entsprechenden Rechnungen ersetzt), dem amtlichen Kilometergeld (bei Benutzung des eigenen Fahrzeuges des Bf.) und einem Reisepauschale als Abgeltung für Reisezeiten ersetzt.

Die Zeiten, die der Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren im Innendienst sowie Außendienst für die Fa. B* GmbH aufgrund seiner dienstvertraglichen Verpflichtungen tätig war, teilen sich wie folgt auf (ohne Berücksichtigung von Feiertagen, dem 24.12., Urlaubs- und Krankenstandstage, Arztbesuche, Übersiedlungstage sowie Ersatzruhezeit):

2014:

1.783,05 Stunden Innendienst und 104,20 Stunden Außendienst

2015:

1.918,18 Stunden Innendienst und 256,01 Stunden Außendienst

2016:

1.708,46 Stunden Innendienst und 462,80 Stunden Außendienst

2017:

1.513,50 Stunden Innendienst und 962,03 Stunden Außendienst

Bei den angeführten Stunden im Außendienst wurden auch die mit Gästebetreuung verbrachten Stunden berücksichtigt wie z.B. am 16.9.2016 (2,5 Stunden) oder am Sonntag, den 19.3.2017 (2,5 Stunden). Festzuhalten ist auch, dass in den vom Bf. vorgelegten Dienstzeitaufzeichnungen die jeweiligen Salden (wie zB N Normal; RSK Reisezeit lt. KV ANG) in Stunden und Minuten angegeben sind. In der Aufstellung, die den Vorlageanträgen angeschlossen wurde, erfolgte keine Umrechnung der Minuten (Minuten/60), weswegen sich bei den in der gegenständlichen Entscheidung angeführten Stundensummen und der Aufstellung laut Vorlageantrag geringfügige Differenzen ergeben.

In den angeführten Stunden, die im Außendienst verbracht wurden, sind die tatsächlichen Zeiten enthalten, die der Bf. für seinen Dienstgeber im Außendienst tätig war. Daher enthalten diese Zeiten insbesondere auch die Reisezeiten, die der Bf. für seine Reisen ins Ausland aufgewendet hat und auch die Zeiten der Bewirtung bzw. Betreuung von Kunden, die vom Bf. außerhalb des Dienstortes L* aufgewendet wurden. Das erkennende Gericht stellt daher fest, dass die vorgelegten Dienstzeitaufzeichnungen diesbezüglich vollständig sind.

2. Beweiswürdigung

Die festgestellte Tätigkeit des Bf. für die Fa. B* GmbH, die zwischen den Parteien nicht strittig ist, ergibt sich aus der Darstellung durch den Bf. im Schreiben vom 23.12.2018, dem Dienstvertrag vom 14.10.2013 sowie der vorgelegten Stellenbeschreibung. Dass der Bf. auch zum Abschluss von Verkäufen für seine Arbeitgeberin berechtigt war, wird im Mail der Arbeitgeberin vom 22.7.2019 an die belangte Behörde bestätigt.

Die Feststellung, dass der zeitliche Umfang der Tätigkeiten des Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren in den vorgelegten Dienstzeitaufzeichnungen vollständig erfasst ist, ergibt sich zum einen daraus, dass diese sehr detailliert geführt wurden. Zum anderen sind in diesen Aufzeichnungen auch die zum Teil sehr langen Reisezeiten (vgl. zB die Reisezeit nach M am 6./7.6.2017 von 8:20 Uhr bis 2:00 Uhr in der Früh) sowie auch die Zeiten der Gästebewirtungen erfasst. Auch die Ausführungen im Schreiben des Bf. vom 23.12.2018 bestätigen dies, weil er darin angibt, dass viele Kundenkontakte nicht im Außendienst, sondern im Innendienst (telefonisch, elektronisch) erfolgen und die Außendiensttätigkeiten komprimiert in wenigen Wochen im Jahr stattfinden. Dem Vorbringen in der Beschwerde sowie dem Vorlageantrag, die Zeitaufzeichnungen (insbesondere was die Reisen nach A* betrifft) seien unvollständig, für dessen Richtigkeit weder Nachweise vorgelegt noch angeboten wurden, kann daher nicht gefolgt werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

§ 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl II 2001/382 lautet wie folgt:

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:

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.

Gemäß § 4 VO (bzw. ab 2015: Abs. 1: BGBl II 2015/382) kürzen Kostenbeträge gemäß § 26 EStG 1988 die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9.

Mit Erkenntnis vom 26. 2. 2018, V 45/2017 (V 45/2017-6), hat der VfGH die Wortfolge „ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)“ in § 4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl II 382/2001, als gesetzwidrig aufgehoben.

Einen Ausspruch gemäß Art 139 Abs. 6 2. Satz B-VG enthält dieses Erkenntnis nicht, weswegen die aufgehobene Regelung auf alle vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anfallsfalles anwendbar bleibt. Daher gilt § 4 der VO BGBl II 382/2001 in der Fassung vor BGBl II Nr. 271/2018 weiterhin für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2014 bis 2017 und sind die vom Bf. in den Jahren 2014, bis 2016 erhaltenen Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht gegenzurechnen (vgl. dazu zB BFG 30.11.2018, [RV/5101545/2016](#)).

Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist zum Begriff des Vertreters auf die Verkehrsauffassung abzustellen. Danach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (vgl. zB VwGH 31.5.2017, [Ro 2015/13/0009](#)). Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, ist keine Vertretertätigkeit (z.B. Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit). Auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst gehört zur Vertretertätigkeit. Hierzu zählen etwa Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen oder Entgegennahme von Waren.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ist der Bf. als Vertreter iS des § 1 Z 9 der VO BGBl II 2001/382 anzusehen, weil der Bf. für seinen Arbeitgeber fast ausschließlich Kunden akquiriert sowie betreut hat und zum Abschluss von Verkäufen bevollmächtigt ist.

Allerdings reicht das Vorliegen einer Vertretertätigkeit im Sinne des § 1 Z 9 der VO BGBl II 2001/382 zur Zuerkennung des Vertreterpauschales nicht, sondern muss von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden. **Diese Tatbestandsvoraussetzung ist für keines der beschwerdegegenständlichen Jahre gegeben,** weswegen spruchgemäß zu entscheiden war.

Zum Vorbringen im Vorlageantrag, dass der Bf. bei Dienstreisen ins Ausland nicht „selbstbestimmt“ wäre und deswegen die gesamte im Ausland verbrachte Zeit als Dienstzeit zu werten ist, weil er „de facto“ dem Arbeitgeber in A* 24 Stunden zur Verfügung stehe, ist festzuhalten, dass die Zeiten im Ausland, die der Bf. nicht für Tätigkeiten für den Dienstgeber verbringt (zB Besichtigung von Sehenswürdigkeiten oder andere Freizeitgestaltungen) nicht als Arbeitszeit zählen (vgl. *Auer-Mayer in Auer-Mayer/Felten/Pfeil, AZG⁴, Rz 19 zu § 2 AZG*).

Soweit im Vorlageantrag die Ansicht vertreten wird, dass der Bf. „ein besonderer“ Vertreter sei, weil er seinen Außendienst in A* wahrnehmen würde und nicht wie andere Vertreter für einen Teil des Bundesgebietes, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der Bf. sehr wohl auch Außendiensttätigkeiten im Inland bzw. C* wahrgenommen hat (vgl. zB am 9.4.2015, 29.2.2016, 1.3.2016, 11. und 12.8.2016 [E* – D*], 6.-8.11.2016 [E* – D*]). In der VO BGBl II Nr. 382/2001 wird – entgegen der offenbar vom Bf. vertretenen Ansicht – auch nicht danach differenziert ob die Vertretertätigkeit im In- oder Ausland ausgeübt wird. Sowohl bei einer Vertretertätigkeit im In- als auch Ausland ist unterschiedslos Voraussetzung, dass von der von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss.

Dem Vorlageantrag waren tabellarische Aufstellungen über das zeitliche Ausmaß der Dienstreisen/Gästebetreuung bzw. die Normalarbeitszeit für die Jahre 2014 bis 2018

angeschlossen, in der „Sollstunden“ bzw. „bereinigte Sollstunden“ (bei letztgenannten wurden die Sozialstunden, die Feiertage und der im jeweiligen Monat konsumierte Urlaub abgezogen) ausgewiesen sind.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass für die Beurteilung, ob von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht wurde, nicht von Sollarbeitszeiten auszugehen ist, sondern immer von der tatsächlich geleisteten Arbeitszeit (vgl. zB BFG vom 16.4.2014, [RV/5100177/2013](#)).

Schließlich wird vom Bf. vertreten, dass das Vertreterpauschale aliquot für jene Monate zustünde, in denen die Außendiensttätigkeit die Innendiensttätigkeit überwiegt wie zB Oktober 2016.

Diese Ansicht widerspricht der Verordnung BGBl II Nr. 382/2001 und dem mit dieser Verordnung verfolgten Zweck der Vereinfachung und Reduzierung des Verwaltungsaufwandes. Vielmehr handelt es sich bei der in § 1 Z 9 der VO BGBl II Nr. 382/2001 angeführten Bemessungsgrundlage bzw. dem Höchstbetrag um einen Jahresbetrag (vgl. *Mayr/Brameshuber in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, Tz 144 zu § 17 EStG), weswegen auf das Überwiegen der Außendiensttätigkeit bezogen auf das jeweilige Veranlagungsjahr abzustellen ist. Nur bei einer nicht ganzjährigen Tätigkeit ist der Werbungskostenpauschbetrag durch Anwendung des vorgesehenen Prozentsatzes auf das im unterjährigen Tätigkeitszeitraum bezogene Einkommen zu ermitteln, der Jahreshöchstbetrag ist entsprechend der Dauer der Tätigkeit zu aliquotieren (vgl. UFSI vom 23.05.2006, [RV/0190-I/06](#)). Da der Bf. die beschwerdegegenständlichen Jahre durchgehend die gleiche Tätigkeit für denselben Arbeitgeber ausgeübt hat, kommt eine Aliquotierung nicht in Betracht.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen (Vorliegen einer Vertretertätigkeit iS des § 1 Z 9 der VO BGBl II 2001/382) an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles (Verhältnis Arbeitszeit im Innen- und im Außendienst) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Linz, am 4. Februar 2021