

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch B & S Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH, Röcklbrunnstraße 35, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 23. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind 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

1. Verfahrensgang

Mit dem am 13.02.2018 ergangenen Einkommenssteuerbescheid für 2016 lehnte das Finanzamt (FA) Salzburg Land die Anwendung der in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten BGBl. II 382/2001 vorgesehenen Vertreterpauschales auf den Beschwerdeführer (Bf) mit der Begründung ab, dass „*lt. Dienstvertrag die Kosten iZm der Vertretertätigkeit durch den Dienstgeber ersetzt werden.*“ Da keine weiteren Kosten nachgewiesen worden seien, könne der Pauschalbetrag nach der Verordnung nicht berücksichtigt werden.

Gegen den Bescheid vom 13.02.2018 erhob der vertretene Bf via FINANZOnline am 23.02.2018 Beschwerde mit dem Begehren auf Zuerkennung des Vertreterpauschales iSd. VO BGBl. II 382/2001 und begründete im Wesentlichen, es ergebe sich bereits aus § 4 der bezeichneten Verordnung, dass Kosten, die vom Dienstgeber getragen würden, der Zuerkennung des Vertreterpauschales nicht schaden würden; demgemäß Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die Pauschalbeträge für Vertreter nicht kürzten. Diesbezüglich verwies der Bf auf das VwGH Erkenntnis vom 30.09.2018, GZ 2012/15/0125.

In der Beschwerdeventscheidung vom 13.04.2018 wies das FA die eingegangene Beschwerde mit Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (ua. BFG, 21.04.2016, RV/2100004/2015) mit der Begründung ab, dass die in der VO BGBl. II 382/2001 vorgesehene Pauschalierung von Werbungskosten in verfassungskonformer Auslegung nicht dazu dienen dürfe, „*Werbungskosten (in pauschaler Höhe) auch in Fällen anzuerkennen, in denen derartige Werbungskosten nicht anfallen können*“. Voraussetzung für den Abzug von Werbungskosten auch in pauschaler Höhe sei demnach, dass der Abgabepflichtige als Werbungskosten abzugsfähige Ausgaben und/oder Aufwendungen überhaupt aus versteuertem Einkommen zu tragen habe. Dies erfordere einen entsprechenden Nachweis durch den Abgabepflichtigen. Der Abgabenbehörde sei laut Dienstvertrag des Bf bekannt, dass diesem sämtliche Reisekosten als auch anfallende Kosten für PC und Mobiltelefon vom Arbeitgeber übernommen würden. Der Bf habe im Antwortschreiben vom 05.04.2018 – dem das vom FA an den Bf gerichtete Ergänzungsschreiben vom 14.03.2018 vorausging, worin der Bf aufgefordert wurde, dem FA seine Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Vertretertätigkeit in Form einer Aufstellung sowie Belegen bekannt zu geben – nur drei Belege über abzugsfähige Vertreteraufwendungen ausgewiesen. Nachdem diese geltend gemachten Aufwände durch den allgemeinen Pauschbetrag iHv. EUR. 132 des § 16 Abs. 3 EStG 1988 abgedeckt seien, sei das Vertretungspauschale nicht anzuerkennen gewesen.

Dagegen erhob der Vertreter des Bf am 16.05.2018 via FINANZ-Online den Vorlageantrag und begehrte die Entscheidung über die anhängige Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Im Vorlagebericht vom 10.08.2018 führte das FA aus, dass es angesichts der Tatsache, dass der Bf im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung bereits einzelne Belege über seine Vertreteraufwendungen vorgelegt habe, nicht nachvollziehbar sei, warum diese nicht vollständig beigebracht werden könnten. Es erschiene nicht schlüssig, dass nur für die vom Arbeitgeber ersetzten Kosten iZm. der Vertretertätigkeit (Reisekosten sowie für PC und Mobiltelefon) entsprechende Belege vorlägen, darüber hinaus – bis auf die in der Beschwerdeventscheidung angeführten drei Belege – aber nicht. Nach der Judikatur des Bundesfinanzgerichtes sei ein belegmäßiger Nachweis für geltend gemachte Aufwendungen erforderlich und seien im konkreten Fall auch keine Gründe ersichtlich, warum dies nicht zumutbar sein solle.

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

2.1. Sachverhalt

Der Bf, ***1***, ist seit 01.10.2014 bei der auf Handel mit Mineralölerzeugnissen (insbesondere mit Schmierstoffen) gerichteten Firma ***2*** im Bereich Verkauf und Vertriebsmanagement angestellt. Nach dem FA vorliegender „*Job-Description*“ des Arbeitgebers des Bf, welche die Anstellung des Bf vorwiegend mit wirtschaftsbezogen Verkaufstätigkeiten und Kundenbetreuung ausweist, anerkannte das FA, dass beim Bf eine Vertretertätigkeit iSd. VO BGBl. II 382/2001 vorliegt (ON 8/AS 4: Vorlageberichte; ON 6/AS 1: Ergänzungsersuchen vom 14.03.2018; ON 3/AS 2: Beschwerdevereinscheidung). Laut Dienstvertrag werden dem Bf von seinem Arbeitgeber für seine Anstellung sämtliche Reisekosten als auch Kosten für PC und Mobiltelefon sowie damit anfallende Kosten übernommen (ON 3/AS 2: Beschwerdevereinscheidung).

Im Antwortschreiben an das FA vom 05.04.2018 legte der Vertreter des Bf drei Belege vor, die vom Bf getragene Vertreteraufwendungen auswiesen, darunter:

1. eine Taxirechnung (***3*** Taxi-Unternehmen vom 25.02.2016 iHv. € 10)
2. Bewirtungskosten: Rechnung Autobahnrestaurant ***4*** St. Pölten vom 23.03.2016 iHv. € 54,45 (Besprechung Firma ***5***)
3. Bewirtungskosten: Rechnung Gasthof Hotel ***6*** Wals bei Salzburg vom 28.04.2016 iHv. € 32,70 (Besprechung Firma ***7***)

Nachdem der Dienstgeber des Bf diesem eine Bestätigung über seine Vertretertätigkeit („*Job Description*“) ausgestellt hatte, vertraute der Bf (gutgläubig) darauf, wie dies aus dem vorliegenden Ergänzungsschreiben vom 14.03.2020 hervorgeht, dass auf ihn das Vertreterpauschale iSd. VO BGBl. II 382/2001 anzuwenden ist und sich damit das Sammeln von Belegen für angefallene Vertreteraufwendungen erübrigt. Dem Bf fielen laufend typische (von seinem Arbeitgeber nicht ersatzfähige) Vertreteraufwendungen und Ausgaben an. Mit Ausnahme jener Belege die ihm von seinem Arbeitgeber laut Dienstvertrag abzugelten sind, bewahrte der Bf den größten Teil seiner Belege nicht auf und konnte somit auch dem FA nur die oben bezeichneten drei Belege vorbringen (ON 8/AS 4: Vorlagebericht).

Im Streitjahr 2016 bezog der BF von seinem Arbeitgeber (in der folgend dargestellten Tabelle) die für die Bemessung des Vertreterpauschales (iSd VO BGBl. II 382/2001, idF. BGBl. II 382/2015) relevanten Bruttozüge (KZ 2010), welchen die steuerfreien Bezüge (KZ 215) und die sonstigen Bezüge gemäß (KZ 220) zur Bemessung des Vertreterpauschales abzuziehen sind.

Weiters bezog der BF von seinem Arbeitgeber noch die nicht steuerbaren Beträge nach den §§ 26 Z 4 EStG und 3 Abs. 1 Z 16 b EStG 1988.

Daraus ergibt sich ein für das Vertreterpauschale 2016 ermittelter Betrag iHv. € 2.190,00 dem das FA im bekämpften Bescheid jedoch die Anerkennung als Werbungskosten versagte.

	Kalenderjahr 2016
Bruttobezüge KZ 210	€ 96.795,53
Steuerfreie Bezüge KZ 215	€ 225,30
Sonstige Bezüge KZ 220	€ 14.384,60
Bemessungsgrundlage für Vertreterpauschale	€ 82.185,63
Davon 5% - maximal € 2190 p.a	€ 4.109,28 (somit € 2.190)
Nicht steuerbare Beträge nach § 3 Abs. 1 Z 16 und § 26 Z 4 EStG 1988	€ 729,48

2.2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen basieren auf den jeweils erwähnten und als glaubhaft erachteten Beweismitteln, den vom FA nachgereichten ebenso glaubhaften Unterlagen „*Job Description*“, einer vom erkennenden Gericht überblicksmäßig vorgenommenen Eigenrecherche über die Firma ***2*** sowie der vorliegenden Beweiswürdigung:

Es ist nachvollziehbar, dass der Bf, wie er dies im Antwortschreiben vom 05.04.2018 vorbringt, aufgrund der durch seinen Arbeitgeber ausgestellten „*Job Description*“, die er als Bestätigung seiner Vertretertätigkeit (iSd. VO BGBl. II 382/2001) verstand, das Sammeln der Belege über seine absetzbaren Vertreteraufwendungen eingestellt hat, weil er glaubte, auf ihn sei das Vertreterpauschale anzuwenden. Diese Annahme begründete beim Bf wiederum das gutgläubige Vertrauen darauf, dass seine (vom Dienstgeber nicht ersatzfähigen) Vertreteraufwendungen für das Jahr 2016 pauschal abgegolten werden und sich das Sammeln von Rechnungen und Belegen erübrigt. Entgegen der Annahme des FA ist es deshalb auch nicht un schlüssig, dass der Bf jene Belege aus seiner Vertretertätigkeit aufbewahrte, die laut seinem Dienstvertrag einen Ersatzanspruch gegenüber seinem Dienstgeber begründen (Rechtfertigungspflicht), er aber solche Belege über Vertreteraufwendungen, die keinen Ersatzanspruch gegenüber seinem Dienstgeber begründen (eigene Vertreteraufwendungen),

zum allergrößten Teil nicht aufbewahrte. Dafür, dass dem Bf von seinem Arbeitgeber nicht ersetzbare Vertreteraufwendungen angefallen sind, sprechen auch die drei vorgelegten Belege des Bf, die, wie dies der Vertreter des Bf im Antwortschreiben vom 02.04.2018 ausführt, „den Anfall von Aufwendungen für die Vertretertätigkeit belegen“.

Die genannten Bezüge nach den Kennzahlen KZ 210, 215 und 220 sowie die nicht steuerbaren Beträge nach §§ 3 Abs. 1 Z 16 und 26 Z 4 EStG 1988 sind dem Lohnzettel 2016 des Bf entnommen, der dem vorliegenden Akt beiliegt.

2.3. Rechtliche Beurteilung / Rechtsgrundlagen

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

Werbungskosten sind auch Arbeitsmittel (Z 7), Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen (Z 9), Aufwendungen für Aus- und Fortbildungen (Z10).

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

Die aufgrund dieser Ermächtigung erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II 382/2001, in der für deren § 4 ab dem Veranlagungsjahr 2016 und damit im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl. II 382/2015 lautet auszugsweise (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

§ 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.

§ 2 „Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (**Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220** des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16).“

§ 4 (1) Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen **Pauschalbeträge, ausgenommen** jene nach § 1 Z 9 (**Vertreter**).

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis VfGH 24.09.2018, V 60/2018 die Wortfolge „ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)“ in § 4 Abs. 1 der anzuwendenden Verordnung BGBl. II 2001/382/2001 idF. BGBl. II 2015/382 wegen Gesetzwidrigkeit aufgehoben. Diese Aufhebung ist mit Ablauf des Tages der Kundmachung am 19. Oktober 2018, BGBl. II 271/2018, in Kraft getreten.

2.4. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Erwägungen:

Laut oben festgestelltem Sachverhalt anerkennt das FA für das Jahr 2016 beim Bf das Vorliegen einer Vertretertätigkeit iSd. VO BGBl. II 382/2001 und bestehen, nach Durchsicht der „Job Deskription“, auch beim erkennenden Gericht keine berechtigten Zweifel darüber, dass der Bf eine der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125) entsprechende Vertretertätigkeit ausübte, die – abgesehen von untergeordneten Verwaltungstätigkeiten – darin bestand, im Außendienst Geschäfte anzubahnen und Kunden zu betreuen.

Das FA begründete sinngemäß zusammengefasst, dass in verfassungskonformer Auslegung des § 17 Abs. 6 EStG 1988 im Verordnungswege pauschalisierte Werbekosten nicht anerkannt werden dürften, wenn diese dem Grunde nach gar nicht anfallen könnten. Dem Bf würden laut Dienstvertrag seine Vertreteraufwendungen (Reiskosten, PC- und Mobiltelefonkosten) von seinem Dienstgeber ersetzt. Da der Bf dem FA keine relevanten selbst getragenen Vertreteraufwendungen glaubhaft gemacht habe, sei deshalb, in Einklang mit der Rechtsprechung des BFG, die Zuerkennung des Vertreterpauschales abzuweisen.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit dem Erkenntnis VfGH 24.09.2018, V 60/2018, ausgesprochen, dass die oben zitierte Bestimmung des § 4 Abs. 1 der VO BGBl. II 382/2001 idF. BGBl. II 382/2015, wonach Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die Pauschalbeträge für Vertreter (iSd. § 1 Z 9 der VO) nicht kürzen, gesetzwidrig ist, und führte aus, dass die Bestimmung in offenem Widerspruch zu § 20 Abs. 2 EStG 1988 steht.

Trotzdem bleibt § 4 Abs. 1 der eben zitierten VO im gegenständlichen Fall weiterhin anwendbar, da sich der vorliegende Sachverhalt zeitlich vor dem bezeichneten VfGH Erkenntnis ereignete und Art 139 Abs. 6 Satz 2 B-VG vorsieht, dass auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles die Verordnung weiterhin anzuwenden ist, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Deshalb sind im vorliegenden Fall die gemäß § 26 EStG 1988 (vom FA nicht anerkannten) Kostenersätze des Arbeitgebers (wie Reisekosten) bei der Bemessung des Vertreterpauschales, unter Beachtung des Legalitätsprinzips (Art 18 B-VG), nicht in Abzug zu bringen.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125) äußerte sich zur VO BGBl. II 382/2001 wie folgt:

„Mit der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001 werden Durchschnittssätze für Werbungskosten für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt. Die Verordnung geht also davon aus, dass die Tätigkeit von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß von Werbungskosten verbunden sind (...). Es liegt im Wesen der Pauschalierung, zum Zweck der Vereinfachung der Steuererhebung nicht auf die Verhältnisse des Einzelfalles abzustellen, sodass die in der Verordnung vorgesehenen Durchschnittssätze für Werbungskosten auch dann zur Anwendung kommen, wenn der Einzelfall dem vom Gesetzgeber angedachten idealtypischen Anwendungsfall nicht völlig entsprechen sollte.“

Der dem VwGH zu Grunde liegende Fall, gleicht dem vorliegenden Fall dergestalt, als auch im Beschwerdefall vor dem VwGH der *„Mitbeteiligte den Anfall beruflich veranlasster Aufwendungen, die nicht vom Arbeitgeber ersetzt wurden, durch eine formlose Kostenaufstellung der belangten Behörde glaubhaft“* gemacht hat. So führte der „Mitbeteiligte“ vor der belangten Behörde lediglich einzelne Positionen, wie Strom und Internetkosten, als nicht wirtschaftlich vom Dienstgeber selbst getragene Vertreteraufwendungen an. Zudem war im Falle des VwGH unbestritten, *„dass dem Mitbeteiligten typischerweise mit einer Vertreter Tätigkeit verbundene Aufwendungen erwachsen sind (insbesondere Reisekosten) welche aber überwiegend von seinem Dienstgeber getragen wurden.“* Der VwGH führte dazu aus: *„Dass dieser Umstand der Zuerkennung des Vertreterpauschales nicht schadet, ergibt sich bereits aus der ausdrücklichen Bestimmung des § 4 der genannten Verordnung, demgemäß Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die Pauschbeträge für Vertreter nicht kürzen.“*

Unter Heranziehung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet dies für den vorliegenden Fall, dass die unter § 26 EStG 1988 zu subsumierenden Kostenbeiträge (insbesonderer Reisekosten), die dem BF durch seinen Arbeitgeber ersetzt wurden, der Zuerkennung des Vertreterpauschales nicht schadet. Darüber hinaus ist die durch den Beleg von „nur“ drei Rechnungen indizierte formlose Kostenaufstellung des Bf, über die selbst zu

tragenden (über das Jahr 2016 entstandenen) Vertreterausgaben, völlig unschädlich. Das steht auch in Einklang mit dem ursprünglich beigebrachten Vertrauen des Bf, dass er für die Gewährung des Vertreterpauschales keine Aufzeichnungen über seine selbst zu tragenden Vertreterausgaben zu führen braucht. Die nunmehr verfestigte Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (vgl. BFG, 08.11.2018, RV5100830/2018; 17.08.2018, RV/5101069/2017) gewährt das Vertreterpauschale iSd. VO BGBl. II 382/2001 – entgegen der Rechtsauffassung des FA (das sich ua. auf das Erkenntnis BFG 21.04.2016, RV/2100004/2015 stützt, welches die hier zitierte Rechtsprechung des VwGH unberücksichtigt lässt) –, ohne vom Steuerpflichtigen Nachweise über seine Ausgaben zu verlangen.

Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung sowohl des Verfassungsgerichtshofes als auch des Verwaltungsgerichtshofes steht dem Bf somit das Vertreterpauschale iSd. VO BGBl. II 382/2001 idF. BGBl. II 382/2015 iHv. € 2.190,00 für das Jahr 2016 zu.

Selbst wenn man die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes außer Acht ließe und der Rechtsauffassung des FA folgt, dass der Bf dem FA wirtschaftlich selbst zu tragende Vertreteraufwendungen dem Grunde nach glaubhaft machen müsse, gelangt das erkennende Gericht im oben festgestellten Sachverhalt zu dem begründeten Ergebnis, dass dem Bf dies gelang. In Ansehung seiner eigenen Rechtsauffassung hätte das FA auch deshalb dem Bf das beantragte Vertreterpauschale für 2016 zusprechen müssen.

3. 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.

Auf Grund der in Einklang mit dem Verwaltungsgerichtshof erörterten Rechtsfragen (VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125), ob einerseits für die Gewährung des Vertreterpauschales (iSd. VO BGBl. II 382/2001 idF. BGBl. II 382/2015) Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 schädlich sind, und andererseits, ob es notwendig für die Anwendung des Vertreterpauschales ist, eigene Vertreteraufwendungen glaubhaft zu machen, liegt im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Deshalb ist die Revision nicht zulässig.

Salzburg, am 11. Juni 2021