

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** über die Beschwerde der ***Bf1***, geb. ***1***, wohnhaft in ***Bf1-Adr***, vom 27. März 2020, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 25. März 2020 betreffend Einkommensteuer 2019 (Arbeitnehmerveranlagung), zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Voraussetzungen zur Anerkennung eines Vertreterpauschales gem. § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (BGBl. II 382/2001) bei der Beschwerdeführerin (Bf.) im o.a. Streitjahr erfüllt sind.

Die Bf. ist „Beraterin im Personalbereich“ (§ 1 des Anstellungsvertrages vom 10. November 2016) und brachte am 20. Februar 2020 ihre Einkommensteuererklärung 2019 elektronisch ein, wobei sie im Rahmen ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein Berufsgruppenpauschale (für Vertreter) geltend machte.

Mit Bescheid vom 25. März 2020 hat das Finanzamt das Vertreterpauschale nicht anerkannt und begründend dazu ausgeführt, dass lt. den vorliegenden Unterlagen die Voraussetzungen für die Gewährung des Vertreterpauschales nicht vorlägen.

In der Beschwerde vom 27. März 2020 betreffend Einkommensteuer 2019 ersuchte die Bf. erneut ihrem Antrag auf Gewährung des Vertreterpauschales Folge zu geben und legte auch

eine Bestätigung ihres Arbeitgebers bei wonach diese bestätige, dass die Bf. von 1. Jänner bis 31. Dezember 2019 bei der Fa. ***2*** (FN ***3***) als Beraterin beschäftigt gewesen sei und im Rahmen ihres Dienstverhältnisses ausschließlich Außendiensttätigkeit ausgeübt habe. Die Beratertätigkeit habe sowohl die überwiegende Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst umfasst.

Aufgrund des Vorhalts des Finanzamtes vom 16. April 2020 legte die Bf. auch ihren Anstellungsvertrag vom 10. November 2016 vor, wonach sie ab dem 1. Februar 2017 als Beraterin im Personalbereich angestellt werde und auch einen Firmen-PKW (auch für private Zwecke) zur Verfügung gestellt bekomme (die diesbezüglichen Betriebsausgaben trage der Dienstgeber).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27. Oktober 2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

Vertreter seien Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften sowie zur Kundenbetreuung tätig seien.

Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit (z.B. Kontroll-, Beratungs- und Inkassotätigkeit sowie Montagetätigkeit).

Lt. vorgelegter Bestätigung der Fa. ***2*** sei die Bf. vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2019 als Beraterin beschäftigt gewesen.

Sie habe demnach keine Vertretertätigkeit im Sinne der Verordnung des BMF ausgeübt, weshalb kein Anspruch auf das beantragte Vertreterpauschale bestehe.

Die Bf. stellte daraufhin am 28. Oktober 2020 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und ersuchte nochmals um Berücksichtigung des Vertreterpauschales.

Ihre Tätigkeit sei sowohl Vertreter als auch Berater, da es im Unternehmen keine reinen Vertreter gäbe. Jeder Berater müsse auch Vertretertätigkeiten ausüben. Dies könne auch ihr Dienstgeber bestätigen.

Auch im Vorlagebericht vom 16. November 2020 habe das Finanzamt festgehalten, dass die Bf. als Beraterin beschäftigt worden sei und der Arbeitgeber nicht bestätigt habe, dass bei der Tätigkeit der Bf. vorrangig das Ziel gewesen sei, Geschäftsabschlüsse anzubahnen bzw. Kunden zu betreuen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, im Folgenden kurz VO, lautet:

„Auf Grund 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 dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

[...]“

Der mit „1. Offenlegungs- und Wahrheitspflicht“ übertitelte § 119 BAO weist folgenden Wortlaut auf:

„§ 119 (1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von

diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.“

Der Offenlegung dient vor allem auch die Beantwortung von Vorhalten (vgl. Ritz, BAO 6. Aufl., § 119 Tz 5, mit Verweis auf VwGH vom 7.9.1990, 89/14/0261-0263).

Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (UFS 24.7.2008, RV/2087-W/04, unter Verweis auf Stoll, BAO-Kommentar, S 1561).

Die steuerliche Berücksichtigung von pauschalierten Werbungskosten für Vertreter schränkt den Abgabenanspruch ein; sie begünstigt den Abgabepflichtigen, weshalb die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen obliegt.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Bf. lt. § 1 des Anstellungsvertrages vom 10. November 2016 seit 1. Februar 2017 als „Beraterin im Personalbereich“ bei der Fa. ***2*** im Angestelltenverhältnis tätig ist.

Da es bei der Fa. ***2*** keine „reinen“ Vertreter gibt, übt jeder „Berater“ auch Vertretertätigkeiten aus (siehe Schreiben vom 28. Oktober 2020).

Die Bf. hat als „Beraterin“ überwiegend Außendiensttätigkeiten ausgeübt (siehe Schreiben des Arbeitgebers vom 31. Dezember 2019).

Gemäß § 2 des Anstellungsvertrages „Gehaltsregelung“ erhält sie ein monatliches Fix-Gehalt von 3.100 € (14 Mal im Jahr), zusätzlich einer jährlichen Zielvereinbarung i.H.v. 8.000 €.

Mit den unter § 2 genannten Bezügen sind die normale Arbeitszeit (38,5 Stunden pro Woche) sowie sämtliche Mehr- und Überstunden abgegolten.

Konkrete Hinweise zum näheren Tätigkeitsfeld der Bf. (als Beraterin im Personalbereich) können dem Anstellungsvertrag selbst nicht entnommen werden.

Für das strittige Jahr hat die Bf. das Werbungskostenpauschale für Vertreter gemäß § 1 Z 9 der VO geltend gemacht.

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht darüber, ob die Voraussetzungen für die Zuerkennung dieses Werbungskostenpauschales vorliegen, vor allem, ob die nach dem Wortlaut der VO geforderte **Ausschließlichkeit** der Vertretertätigkeit gegeben ist.

Vorlagebericht wirkt der Bf. gegenüber wie ein Vorhalt:

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass es Sache des Abgabepflichtigen ist, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis von in der Beschwerdeentscheidung inhaltlich mitgeteilten Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen. Mit einer Beschwerdeentscheidung wird dem Abgabepflichten Gelegenheit geboten, zu entscheidenden Sachverhaltsfeststellungen Stellung zu nehmen, weil eine Beschwerdeentscheidung wie ein Vorhalt der Abgabenbehörde wirkt.

Hat das Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache der Partei (§ 78 BAO), sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen.

Gleiches gilt im Hinblick auf die "Waffengleichheit" von Verwaltung und Bürger im verwaltungsgerichtlichen Verfahren auch für das Finanzamt als vor dem Verwaltungsgericht belangte Behörde in Bezug auf einen Vorlageantrag.

Genauso wie der Bürger den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung (und dem **Vorlagebericht** des Finanzamts) im Tatsachenbereich entgegentreten muss, will er die Tatsachenfeststellungen nicht gegen sich gelten lassen, ist es Sache der Behörde, Tatsachenbehauptungen eines Beschwerdeführers im Vorlageantrag durch entsprechendes Vorbringen im von der Behörde zu erstattenden Vorlagebericht, entgegenzutreten (siehe dazu die Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 16. November 2020).

Der durch Art. 6 EMRK verbürgte Grundsatz der "Waffengleichheit", der auch dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren zugrunde liegt, erfordert, dass jede Partei ihre Sache dem Gericht darlegen kann, ohne gegenüber einer anderen Partei substantiell benachteiligt zu sein. Die "Waffengleichheit" soll die Fairness des Verfahrens mit garantieren (vgl. etwa VfGH 2. 7. 2015, G 240/2014).

Das Finanzamt hat sich im Vorlagebericht vom 16. November 2020 zum Tatsachenvorbringen ausführlich geäußert.

Nicht geäußert hat sich hingegen die Bf. zur Feststellung der belangten Behörde lt. Vorlagebericht (= Vorhalt an die Bf.), wonach bis dato kein Nachweis erbracht wurde, dass die Bf. „ausschließlich“ (= Mussbestimmung lt. VO) als Vertreterin im Streitjahr tätig gewesen ist sowie der Abschluss von Kaufgeschäften (Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) im Namen und für Rechnung ihres Arbeitgebers (= die Bf. erbrachte keinen

Nachweis einer Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen gewesen ist).

Ein neuerlicher Vorhalt dieser Tatsachen an die Bf. durch das Bundesfinanzgericht ist einerseits im Hinblick auf ein rasches verwaltungsgerichtliches Verfahren nicht geboten und würde andererseits eine Bevorzugung der Bf. als Partei des Beschwerdeverfahrens gegenüber der belangten Behörde bedeuten.

„Vertreter“ sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG 9. EL, § 17 Anm. 223).

Der Arbeitnehmer muss nach dem Wortlaut der VO **ausschließlich** Vertretertätigkeit ausüben (dass neben einer Beratungstätigkeit auch eine Vertretertätigkeit der Bf. obliegen ist, reicht zur Bejahung des Erfordernisses der Ausschließlichkeit nicht aus: Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 16 Rz 66, unter Verweis auf VwGH 21.10.2015, 2012/13/0078), von der Gesamtarbeitszeit muss mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden (Wanke, § 17 Anm. 223). Letztere Voraussetzung kann etwa durch Fahrtenbücher, Reiserechnungen, Abrechnungen mit dem Dienstgeber über Tages- und Nächtigungsgelder sowie Terminkalender oder ähnliche Aufzeichnungen über Zeit und Ort der Kundenbesuche nachgewiesen werden; eine allgemein gehaltene Bestätigung des Dienstgebers, aus der sich das Verhältnis der Innendienst- zu den Außendienstzeiten nicht entnehmen lässt, reicht nicht aus.

Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist (z.B. Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit), zählt nicht als Vertretertätigkeit (Jakom/Lenneis, § 16 Rz 66, mit Verweis auf VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261 zu einem "EDV-Organisationsberater"; VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125; BFG 20.6.2016, RV/7103773/2015 zu einem Key Account Manager).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. die im Ermittlungsverfahren aufgetretenen berechtigten Zweifel, ob die Voraussetzungen für die Zuerkennung des Vertreterpauschales im gegenständlichen Fall gegeben sind (siehe dazu die Ausführungen der belangten Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 27. Oktober 2020 und in ihrem Vorlagebericht vom 16. November 2020) nicht ausgeräumt; insbesondere hat sie den Vorhalt (= Vorlagebericht vom 16. November 2020) nicht beantwortet.

Dies, obwohl die steuerliche Berücksichtigung des Vertreterpauschales den Abgabeananspruch einschränkt und somit die Abgabepflichtige begünstigt, weshalb die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich der Abgabepflichtigen obliegt (siehe dazu bereits oben).

Die Bf. hat vor allem die Ausschließlichkeit der Vertretertätigkeit - die, wie bereits ausgeführt, nach dem Wortlaut der VO zwingende Voraussetzung ("muss") für die Inanspruchnahme des

Vertreterpauschales ist - im Streitjahr 2019 nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht; ebenso wenig hat sie nachgewiesen, dass der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung ihres Dienstgebers im Rahmen des Außendienstes eindeutig im Vordergrund gestanden ist und andere Tätigkeiten, somit in völlig untergeordnetem Ausmaß geblieben sind.

Vielmehr ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall in allen Schreiben der Bf. von einer im Vordergrund stehenden „Beratertätigkeit“ und ergänzend auch von einer „Vertreterertätigkeit“ (da der Arbeitgeber über keine „reinen“ Vertreter verfügt) gesprochen wird (eine diesbezügliche Bestätigung des Arbeitgebers lt. Vorlageantrag der Bf., wonach diese neben ihrer Beratertätigkeit auch Vertreterertätigkeit auszuüben gehabt habe, ändere an der geforderten „Ausschließlichkeit“ der Vertreterertätigkeit hätte keine anderslautende Entscheidung bewirkt. Es kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes davon ausgegangen werden, dass es sich bei der stets angeführten „Beratertätigkeit“ der Bf. nicht um eine völlig untergeordnete Tätigkeit gehandelt hat; dies hat die Bf. auch im gesamten Beschwerdeverfahren weder behauptet noch nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Somit ist die Bf. der in § 119 BAO (siehe oben) normierten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen. Der Nachweis, dass die Voraussetzungen für die Zuerkennung des Vertreterpauschales im gegenständlichen Fall gegeben sind, wurde nicht erbracht, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit 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 betreffend Vertreterpauschale 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 (VwGH vom 21.10.2015, 2012/13/0078). Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. September 2021