

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 1. Juni 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 31. Mai 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, 2017 und 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Einkommensteuerbescheid 2016 vom 27.06.2017** wurde eine Einkommensteuergutschrift des Beschwerdeführers (im Folgenden: Bf.) iHv 988,00 EUR festgesetzt. Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden Werbungskosten iHv 2.190,00 EUR resultierend aus dem Berufsgruppenpauschale für Vertreter berücksichtigt.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2017 vom 13.09.2018** wurde eine Einkommensteuergutschrift des Bf. iHv 1.661,00 EUR festgesetzt. Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden Werbungskosten iHv 1.460,00 EUR resultierend aus dem Berufsgruppenpauschale für Vertreter berücksichtigt.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2018 vom 14.03.2019** wurde eine Einkommensteuergutschrift des Bf. iHv 2.011,00 EUR festgesetzt. Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden Werbungskosten iHv 2.190,00 EUR resultierend aus dem Berufsgruppenpauschale für Vertreter berücksichtigt.

Mit **Bescheiden vom 31.5.2021** erfolgte die **Wiederaufnahme** dieser Einkommensteuerverfahren 2016 bis 2018.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2016 vom 31.05.2021** wurde die Einkommensteuer des Bf. iHv 0,00 EUR festgesetzt. Da bisher eine Gutschrift iHv 988,00 EUR festgesetzt war, ergab der Bescheid eine Abgabennachforderung iHv 988,00 EUR.

Bei der Berechnung wurden anstatt des Berufsgruppenpauschales für Vertreter nur der Pauschbetrag für Werbungskosten iHv 132,00 EUR berücksichtigt.

In dem Bescheid wurde der Bf. darüber informiert, dass er innerhalb der Zahlungsfrist der gegenständlichen Nachforderung einen Antrag auf Stundung gemäß § 323c Abs. 11b einbringen könne. Diese Möglichkeit bestehe bis zum 31. Mai 2021. Alternativ dazu könne er bis zum Ende der Zahlungsfrist ein Zahlungserleichterungsansuchen gemäß § 212 BAO (Antrag auf Stundung oder Ratenzahlung) einbringen, wenn er die dafür vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen würde. Ab dem 10. Juni bis zum 30. Juni 2021 könne er für seine überwiegend COVID-19-bedingten Abgabenrückstände einen Antrag auf Ratenzahlung gemäß § 323e BAO stellen

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass ein unselbständig tätiger Immobilienmakler zwar von seinem Dienstgeber ständig mit dem Abschluss von Maklerverträgen im Namen und für Rechnung seines Dienstgebers betraut sei. Bei seiner Außendiensttätigkeit stehe jedoch aufgrund seines Tätigkeitsbildes nicht, wie die VwGH-Rechtsprechung verlangt, der Abschluss von Maklerverträgen für seinen Dienstgeber im Vordergrund, sondern eindeutig die Vermittlungstätigkeit für eine Immobilie in Erfüllung des zuvor abgeschlossenen Maklervertrages. Das bisher berücksichtigte Berufsgruppenpauschale für Vertreter sei daher abzuerkennen gewesen.

Es würden 60 Euro als Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und -Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen berücksichtigt werden. Der Grund dafür sei, dass die Topf-Sonderausgaben nur zu einem Viertel angerechnet werden könnten. Liege der Gesamtbetrag der Einkünfte über 36.400 Euro, verringere sich der Betrag weiter bis maximal 60 Euro (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

Mit **Einkommensteuerbescheid 2017 vom 31.05.2021** wurde eine Einkommensteuergutschrift des Bf. iHv 1.094,00 EUR festgesetzt. Da bisher eine Gutschrift iHv 1.661,00 EUR festgesetzt war, ergab der Bescheid eine Abgabennachforderung iHv 567,00 EUR.

Bei der Berechnung wurden anstatt des Berufsgruppenpauschales für Vertreter nur der Pauschbetrag für Werbungskosten iHv 132,00 EUR berücksichtigt.

Im Anschluss folgte dieselbe Information bzgl. der Möglichkeit eines Antrags auf Stundung gemäß § 323c Abs. 11b wie im Einkommensteuerbescheid 2016.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass ein unselbständig tätiger Immobilienmakler zwar von seinem Dienstgeber ständig mit dem Abschluss von Maklerverträgen im Namen und für Rechnung seines Dienstgebers betraut sei. Bei seiner Außendiensttätigkeit stehe jedoch aufgrund seines Tätigkeitsbildes nicht, wie die VwGH-Rechtsprechung verlangt, der Abschluss von Maklerverträgen für seinen Dienstgeber im Vordergrund, sondern eindeutig die Vermittlungstätigkeit für eine Immobilie in Erfüllung des zuvor abgeschlossenen Maklervertrages. Das bisher berücksichtigte Berufsgruppenpauschale für Vertreter sei daher abzuerkennen gewesen.

Es würden 60 Euro als Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und -Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen berücksichtigt werden. Der Grund dafür sei, dass die Topf-Sonderausgaben nur zu einem Viertel angerechnet werden könnten. Liege der Gesamtbetrag der Einkünfte über 36.400 Euro, verringere sich der Betrag weiter bis maximal 60 Euro (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

Mit **Einkommensteuerbescheid 2018 vom 31.05.2021** wurde eine Einkommensteuergutschrift des Bf. iHv 1.023,00 EUR festgesetzt. Da bisher eine Gutschrift iHv 2.011,00 EUR festgesetzt war, ergab der Bescheid eine Abgabennachforderung iHv 988,00 EUR.

Bei der Berechnung wurden anstatt des Berufsgruppenpauschales für Vertreter nur der Pauschbetrag für Werbungskosten iHv 132,00 EUR berücksichtigt.

Im Anschluss folgte dieselbe Information bzgl. der Möglichkeit eines Antrags auf Stundung gemäß § 323c Abs. 11b wie im Einkommensteuerbescheid 2016.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass ein unselbständig tätiger Immobilienmakler zwar von seinem Dienstgeber ständig mit dem Abschluss von Maklerverträgen im Namen und für Rechnung seines Dienstgebers betraut sei. Bei seiner Außendiensttätigkeit stehe jedoch aufgrund seines Tätigkeitsbildes nicht, wie die VwGH-Rechtsprechung verlangt, der Abschluss von Maklerverträgen für seinen Dienstgeber im Vordergrund, sondern eindeutig die Vermittlungstätigkeit für eine Immobilie in Erfüllung des zuvor abgeschlossenen Maklervertrages. Das bisher berücksichtigte Berufsgruppenpauschale für Vertreter sei daher abzuerkennen gewesen.

Es würden 60 Euro als Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und -Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen berücksichtigt werden. Der Grund dafür sei, dass die Topf-Sonderausgaben nur zu einem Viertel angerechnet werden könnten. Liege der

Gesamtbetrag der Einkünfte über 36.400 Euro, verringere sich der Betrag weiter bis maximal 60 Euro (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

In den rechtzeitig eingelangten **Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2016, 2017 und 2018 vom 01.06.2021**, zugestellt am 01.06.2021, führte der Bf. aus, dass er gegen die nachträgliche Änderung vom 31.5.2021 der Einkommensteuerbescheide (Aberkennung der Vertreterpauschale) mit nachfolgender Begründung in offener Frist Beschwerde einlegen wolle.

Die Begründung zur Aberkennung sei gewesen, dass ein unselbständig tätiger Immobilienmakler zwar von seinem Dienstgeber ständig mit dem Abschluss von Maklerverträgen im Namen und für Rechnung seines Dienstgebers betraut sei. Bei seiner Außendiensttätigkeit stehe jedoch aufgrund seines Tätigkeitsbildes nicht, wie die VwGH-Rechtsprechung verlangt, der Abschluss von Maklerverträgen für seinen Dienstgeber im Vordergrund, sondern eindeutig die Vermittlungstätigkeit für eine Immobilie in Erfüllung des zuvor abgeschlossenen Maklervertrages.

Die angeführte Begründung der Aberkennung der Vertreterpauschale sei nicht zulässig, da er in dem angeführten Zeitraum weder als unselbständiger Immobilienmakler noch in einem Immobilienunternehmen tätig gewesen sei. Er bitte deshalb, diese Entscheidung wieder zu revidieren.

Mittels **Ergänzungsersuchens vom 02.06.2021** wurde der Bf. ersucht, zur Prüfung der Voraussetzungen, ob das Berufsgruppenpauschale für Vertreter zusteht, bis zum 01.09.2021 folgende Unterlagen zu übersenden bzw. Fragen zu beantworten:

- 1. Dienstvertrag (bzw. Dienstzettel) von jedem Arbeitgeber.*
- 2. Exakte Stellenbeschreibung durch jeden Arbeitgeber.*
- 3. Welches Gebiet war Ihnen konkret zugewiesen?*
- 4. Hatten Sie einen eigenen Kundenstock zu betreuen oder war auf Grund der Firmenstruktur eine fixe Zuordnung von Kunden an bestimmte Betreuer nicht möglich bzw. durchführbar?*
- 5. Wie viel Zeit wurde von der Gesamtarbeitszeit für den Außendienst investiert? Entsprechende Nachweise wie z.B. Zeitkarten, Fahrtenbücher usw. sind hierfür zur Einsicht vorzulegen, um Ihre Angaben überprüfen zu können.*

6. Wurden Ihnen ein Firmenfahrzeug, ein Telefon, ein Budget für div. Aufwendungen usw. kostenlos zur Verfügung gestellt?

Dafür sei eine Bestätigung von jedem Arbeitgeber erforderlich.

In der rechtzeitig eingebrachten **Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 04.06.2021**, eingelangt am 04.06.2021, führte der Bf. aus, dass er für die angegebenen Dienstzeiträume überwiegend in Vertriebs-/Außendiensttätigkeit beschäftigt gewesen sei, was er mittels den beiliegenden Dienstzeugnissen und Zusammenfassungen beschreiben wolle. Abschließend wolle er hinzufügen, dass ihm die bezogene Werbekostenpauschale zugestanden sei und ihn diese Steuernachforderung finanziell empfindlich treffen würde. Seine Lebensgefährtin und Mutter seiner Tochter und er seien gerade dabei in deren Doppelhaus zu ziehen. Hier fehle an allen Ecken und Enden Geld. Er hoffe auf eine gerechte Beurteilung dieser Angelegenheit.

Mit diesem Text übersendete der Bf. einen Brief, in welchem er zusammenfassend seine drei in den Beschwerdezeitraum 2016-2018 fallenden beiliegenden Dienstzeugnisse wie folgt beschrieb:

- AG1 (1.1.2015 - 31.7.2017): Im Rahmen des Aufbaus des Standorts Ort sei er beinahe ausschließlich für die Akquisition von Neukunden und damit ständig im Außendienst tätig gewesen. Er habe ein kostenloses Firmenhandy bekommen, Firmenauto habe er keines gehabt.
- AG2 (1.9.2017 - 31.8.2018): Die Neugründung des Unternehmens und damit die Neukundenakquisition seien seine Kernaufgaben gewesen. Er sei fast ausschließlich im Außendienst tätig gewesen. Er habe ein kostenloses Firmenhandy und ein Firmenauto als Sachbezug bekommen.
- AG3 GmbH (1.9.2018 - 31.12.2018): Er sei als Immobilienmakler für Wohn- und Vorsorgeimmobilien tätig gewesen sowie für die Neugeschäftsakquisition im Außendienst. Er habe ein kostenloses Firmenhandy aber kein Firmenauto bekommen.

Außerdem übersendete der Bf. die Dienstzeugnisse seiner drei oben genannten Arbeitgeber:

- AG1:

„Herr VN NN, geboren am Geb., war vom 1.1.2015 bis 31.8.2017 als Geschäftsführer in unserem Unternehmen tätig. Die AG1 gilt seit vielen Jahren als führende Werbeagentur für Immobilienmarketing. Hierbei unterstützt die AG1 führende Immobilienmakler und Projektentwickler bei der Vermarktung von Immobilienprojekten von A-Z. Speziell bei den Themen Branding, Visualisierung, Immobilienmarketing (SEO, Social Media, Google Advertising und Google Analytics) und den zugrundeliegenden Kreativkonzepten betreut die AG1 das Who is Who der Immobilienbranche im DACH Segment.“

Herr NN Aufgaben umfassten dabei im Einzelnen:

Gründung, Aufbau und Entwicklung des neuen Geschäftsstandorts Ort 1

Akquisition von Immobilienprojekten und Kommunikationsbudgets

Akquisition Neukunden, Betreuung Bestandskunden

Budgetverantwortung Standort Ort 1

Herr NN ist eine dynamische Fach- und Führungspersönlichkeit, der seinen Geschäftsstandort stets mit großem Engagement zielgerecht geleitet und durch vielfältige Initiativen weiterentwickelt hat. Sein außerordentliches Netzwerk im Immobilienbereich und seine ausgeprägten Vertriebsfähigkeiten ermöglichten es ihm, bedeutende Immobilienentwickler als Kunden zu gewinnen und erfolgreiche, langjährige Partnerschaften zu bestreiten.

Ein gutes Analyse- und Urteilsvermögen gehört ebenso zu Ihrem Qualifikationsprofil wie das Know-how in der Umsetzung und Vermarktung von Immobilienprojekten, dass sich Herr NN über die Jahre in unterschiedlichsten Funktionen seiner bisherigen Karriere angeeignet hat. Herr NN verfügt über ein gutes konzeptionelles und strategisches Denkvermögen.

Herr NN war ein gewissenhafter und selbständig arbeitender Mitarbeiter, der seine Aufgaben planvoll und systematisch bearbeitete und erledigte. Als Führungskraft wirkte Herr NN integrierend. Aus, durch die Standortentfernung bedingt, heterogenen Mitarbeitergruppen formte er ein gutes Team. Durch sein vorbildliches Engagement erzeugte er ein positives und konstruktives Arbeitsklima. Sein Wort hatte fachlich und persönliches Gewicht.

Herr NN hat seinen Verantwortungsbereich stets zu unserer vollsten Zufriedenheit geleitet und unsere Erwartungen in jeder Hinsicht gut erfüllt. Herr NN verlässt das Unternehmen auf eigenen Wunsch. Wir danken Herrn NN für seine guten Leistungen und bedauern sein Ausscheiden sehr. Wir wünschen Herrn NN auf seinem weiteren Berufs- und Lebensweg alles Gute und weiterhin viel Erfolg.“

- AG2:

„Herr VN NN, geboren am Geb., war vom 01.09.2017 bis 31.08.2018 als geschäftsführender Gesellschafter bei der AG2 tätig. Dieses Unternehmen wurde 2017 gemeinsam mit VN NN gegründet, um Immobilienunternehmen leistbares Content Marketing anzubieten und ihnen somit den Eintritt in die Social Media Welt einfach und professionell zu ermöglichen.

Neben den mit seiner Rolle als Geschäftsführer des Unternehmens verbundenen Aufgaben, verantwortete Herr NN vor allem:

Produktmanagement, Produkt- / Pricingstrategie, Marketing, Social Media / Webauftritt, Events und Lobbying, Vertrieb, Akquisition von Neukunden, Betreuung von Bestandskunden.

Herr NN hat in seiner Zeit als Geschäftsführer der AG2 stets durch sein Engagement, seine Führungsstärke, seine Teamfähigkeit und vor allem aber durch sein umfassendes und fundiertes Fachwissen rund um die Immobilienbranche, das er auch jederzeit sehr wirksam in der Praxis anwendete, überzeugt.

Herr NN zeigte stets Eigeninitiative und große Einsatzfreude. Er findet sich in neuen Situationen jederzeit sicher und sehr gut zurecht. Herr NN ist ein ausdauernder und belastbarer Mitarbeiter, der auch unter schwierigen Arbeitsbedingungen die gestellten Aufgaben, sowie die selbst gesteckten hohen Ziele stets sehr gut bewältigt. Besonders hervorzuheben ist seine Fähigkeit, komplexe Sachverhalte zu strukturieren und zu erkennen. Er genießt in der Immobilienbranche einen ausgezeichneten Ruf unter Immobilienmaklern, Projektentwicklern und Bauträgern, was ihm für unser Unternehmen hinsichtlich unserer Dienstleistungen großes Gehör und Aufmerksamkeit verschaffte.

Durch die hohe fachliche Kompetenz und seine überzeugende Persönlichkeit erwarb sich Herr NN die Anerkennung seiner Mitarbeiterinnen, Managementpartner und Geschäftspartner gleichermaßen. Sein Auftreten war stets einwandfrei und seine Leistungen stets zu unserer vollsten Zufriedenheit.

Herr NN verlässt die AG2 auf eigenen Wunsch im besten Einvernehmen, um sich neuen Herausforderungen zu widmen. Wir bedauern seine Entscheidung sehr und wünschen ihm für seine private und berufliche Zukunft viel Erfolg.“

- AG3 Immobilien GmbH:

„Herr VN NN, geb. Geb., wohnhaft in Ort, Straße, war vom 1.09.2018 bis zum 31.12.2018 in unserem Unternehmen als Immobilienmakler im Bereich Wohn- und Vorsorgeimmobilien beschäftigt.

In diesem Zeitraum hat Herr NN zur Konsolidierung seiner langjährigen praktischen Berufserfahrung erfolgreich die Ausbildung zum Immobilienmakler-Assistent am WIFI Ort abgeschlossen.

Darüber hinaus oblagen Herrn NN sämtliche Marketingagenden, wie beispielsweise die Konzeption und Erstellung unserer Homepage sowie die Implementierung unserer Gesellschaft auf Social Media (Facebook, Instagram, ...).

Wir haben Herrn NN als einen teamfähigen und kompetenten Mitarbeiter kennengelernt, der seine Aufgaben mit großem Engagement zu unserer vollen Zufriedenheit erledigt hat. Er wurde

von allen Kollegen stets als kollegial, unterstützend und umgänglich geschätzt. Das Feedback von Kunden war stets positiv.

Wir bedauern, mit dem Austritt von VN NN einen loyalen und geschätzten Mitarbeiter zu verlieren, danken für die positive Zusammenarbeit und wünschen für die Zukunft alles Gute“

In der **Beschwerdevorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 21.10.2021** wurde die Beschwerde vom 01.06.2021 gegen den Bescheid vom 31.05.2021 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. 32/1993 idF BGBl. II 382/2001, auszugsweise lauten würde:

„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:

Z 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."

Trotz schriftlicher Aufforderung habe der Bf. weder den Dienstvertrag noch Nachweise über die Gesamtarbeitszeit im Außendienst nachgereicht, weshalb lediglich das Dienstzeugnis der AG1 zur Beurteilung des Anspruches des Durchschnittssatzes für Werbungskosten herangezogen werden könnte.

Aus gegenständlichem Dienstzeugnis gehe hervor, dass der Bf. als Geschäftsführer für die Gründung, Aufbau und Entwicklung des Geschäftsstandorts Ort 1, Akquisition von Immobilienprojekten und Kommunikationsbudgets, Akquisition Neukunden, Betreuung Bestandskunden und Budgetverantwortung Ort 1 zuständig gewesen sei und den Geschäftsstandort zielgerichtet geleitet und weiterentwickelt und als Führungskraft ein gutes Team geformt habe.

Das Finanzamt sei daher zur Ansicht gelangt, dass der Bf. aufgrund seiner Tätigkeit als Geschäftsführer nicht ausschließlich Vertretertätigkeit mit mehr als der Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht habe.

Die Beschwerde sei aus obigen Gründen als unbegründet abzuweisen gewesen.

In der **Beschwerdevorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 21.10.2021** wurde die Beschwerde vom 01.06.2021 gegen den Bescheid vom 31.05.2021 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung führte die belangte Behörde wie in der Beschwerdevorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2016 die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. 32/1993 idF BGBl. II 382/2001 an.

Trotz schriftlicher Aufforderung habe der Bf. weder die Dienstverträge noch Nachweise über die Gesamtarbeitszeit im Außendienst nachgereicht, weshalb lediglich die Dienstzeugnisse der AG1 und AG2 zur Beurteilung des Anspruches des Durchschnittssatzes für Werbungskosten herangezogen werden könnte.

Aus dem Dienstzeugnis der AG1 gehe hervor, dass der Bf. als Geschäftsführer für die Gründung, Aufbau und Entwicklung des Geschäftsstandorts Ort 1, Akquisition von Immobilienprojekten und Kommunikationsbudgets, Akquisition Neukunden, Betreuung Bestandskunden und Budgetverantwortung Ort 1 zuständig gewesen sei und den Geschäftsstandort zielgerichtet geleitet und weiterentwickelt und als Führungskraft ein gutes Team geformt habe.

Aus dem Dienstzeugnis der AG2 gehe hervor, dass der Bf. als Geschäftsführer für das Produktmanagement, Produkt-/ Pricingstrategie, Marketing, Social Media/Webauftritt, Events und Lobbying, Vertrieb, Akquisition von Neukunden und der Betreuung von Bestandskunden verantwortlich gewesen sei.

Das Finanzamt sei daher zur Ansicht gelangt, dass der Bf. aufgrund seiner Tätigkeit als Geschäftsführer nicht ausschließlich Vertretertätigkeit mit mehr als der Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht habe.

Die Beschwerde sei aus obigen Gründen als unbegründet abzuweisen gewesen.

In der **Beschwerdevorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 21.10.2021** wurde die Beschwerde vom 01.06.2021 gegen den Bescheid vom 31.05.2021 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung führte die belangte Behörde wie in der Beschwerdevorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2016 die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. 32/1993 idF BGBl. II 382/2001 an.

Trotz schriftlicher Aufforderung habe der Bf. weder die Dienstverträge noch Nachweise über die Gesamtarbeitszeit im Außendienst nachgereicht, weshalb lediglich die Dienstzeugnisse der AG2 und AG3 Immobilien GmbH zur Beurteilung des Anspruches des Durchschnittssatzes für Werbungskosten herangezogen werden könnte.

Aus dem Dienstzeugnis der AG2 gehe hervor, dass der Bf. als Geschäftsführer für das Produktmanagement, Produkt-/ Pricingstrategie, Marketing, Social Media/Webauftritt, Events und Lobbying, Vertrieb, Akquisition von Neukunden und der Betreuung von Bestandskunden verantwortlich gewesen sei.

Aus dem Dienstzeugnis der AG3 Immobilien GmbH gehe hervor, dass der Bf. als Immobilienmakler beschäftigt gewesen sei und ihm auch sämtliche Marketingagenden, wie beispielsweise die Konzeption und Erstellung der Homepage sowie die Implementierung der Gesellschaft aus Social Media (Facebook, Instagram, ...) obliegen seien.

Das Finanzamt sei daher zur Ansicht gelangt, dass der Bf. aufgrund seiner Tätigkeit als Geschäftsführer nicht ausschließlich Vertretertätigkeit mit mehr als der Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht habe.

Die Tätigkeit eines unselbständig tätigen Immobilienmaklers falle nicht in die Gruppe der Vertreter gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen. Ein Immobilienmakler sei weder ständig von einem anderen mit der Vermittlung betraut noch schließe er im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers und auch nicht für seinen jeweiligen Auftraggeber das "Geschäft" ab. Ein Immobilienmakler werde erst über einen Auftrag tätig und der Geschäftsabschluss über eine Immobilie wird zwischen den jeweiligen Vertragspartnern (Verkäufer, Vermieter, Verpächter einerseits und Käufer, Mieter, Pächter andererseits) geschlossen.

Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag betreffend den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 04.11.2021**, eingelangt am 04.11.2021, führte der Bf. aus, dass er wie in der Begründung der Beschwerde vorentscheidung gem. § 262 BAO seiner Beschwerde vom 01.06.21 vom Finanzamt angeführt, durch das von ihm eingereichte Dienstzeugnis dem Finanzamt nicht eindeutig nachweisen hätte können, dass seine Tätigkeit als angestellter Geschäftsführer der AG1 im Zeitraum von 15.01.2015 bis 31.08.2017 zu überwiegendem Ausmaß in Vertriebstätigkeiten im Außendienst dienstlich gewesen sei. Nachdem er mittels eines sogenannten All-In Vertrages beschäftigt gewesen sei, seien keine Zeitaufzeichnungen durchgeführt worden, die gegenteiliges beweisen könnten. Er habe jedoch nochmals bei seinem ehemaligen Arbeitgeber vorgesprochen und um beiliegende Dokumente (Dienstvertrag, Bestätigungsschreiben zu seiner Vertriebstätigkeit) ersucht, die er der belangten Behörde zu deren geschätzten Information übermitteln dürfe. Zwar sei er in der Betitelung eines Geschäftsführers eingestellt gewesen, jedoch sei die Grundlage seines Seins in diesem Unternehmen die Akquisition von Neugeschäft (Neukunden/Projekte) gewesen, was die Grundlage für seinen Verbleib im Unternehmen dargestellt habe. Er wolle sogar betonen, dass er sich 90% seiner Tätigkeit im Außendienst befunden habe und er es für absolut unverständlich und ungerecht empfinde, dass ihm diese zu 100% zustehende Pauschale aberkannt werden solle. Er hoffe auf eine gerechte Behandlung in dieser Angelegenheit. Er werde diesen Vorlagenantrag gem. § 264 (1) BAO auch für die Einkommenssteuer 2017 gleichermaßen stellen.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag betreffend den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 04.11.2021**, eingelangt am 04.11.2021, führte der Bf. das Gleiche aus wie in dem Vorlageantrag betreffend das Jahr 2016. Er bitte außerdem um Mitteilung, wie und an welche Stelle er die eingangs erwähnten Dokumente seines ehemaligen Arbeitgebers AG1 elektronisch übermitteln könne.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag betreffend den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 04.11.2021**, eingelangt am 04.11.2021, führte der Bf. das Gleiche aus wie in den Vorlageanträgen betreffend die Jahre 2016 und 2017.

Außerdem fügte er noch dazu, dass sich der Sachverhalt 1:1 wie in seiner vorherigen Tätigkeit bei der AG1 darstellen würde. Er bitte um Mitteilung, wie er die Bestätigung über seine Vertriebstätigkeit und seinen Dienstvertrag seines früheren Arbeitgebers AG2 übermitteln könne.

Im **Vorlageantrag vom 08.11.2021**, eingelangt am 16.11.2021, führte der Bf. wie folgt aus:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Nachdem meine Beschwerde vom 01.06.2021 gegen den Bescheid vom 31.05.2021 mittels Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 BAO als unbegründet abgewiesen wurde, habe ich am 4.11.2021 den Vorlageantrag an das BFG für die Einkommensteuerbescheide 2016-2018 gestellt. Nachdem ich mittels eines sog. All-In Vertrag beschäftigt war, wurden bei keinem der beiden Dienstverhältnisse (AG1 bzw. AG2) Zeitaufzeichnungen durchgeführt, die meine Außendiensttätigkeiten belegen oder widerlegen könnten. Ich habe jedoch nochmals bei meinem ehemaligen Arbeitgeber vorgesprochen und um beiliegende Dokumente (Dienstvertrag, Bestätigungsschreiben zu meiner Vertriebstätigkeit) ersucht, die ich Ihnen zu Ihrer geschätzten Information übermitteln darf. Zwar wurde ich bei beiden Tätigkeiten in der Betitelung eines Geschäftsführers eingestellt, jedoch war die Grundlage meines Seins in diesem Unternehmen, die Akquisition von Neugeschäft (Neukunden/Projekte) - was die Grundlage für meinen Verbleib im Unternehmen darstellte. Ich möchte sogar betonen, dass sich 90% meiner Tätigkeit im Außendienst befand und ich es für absolut unverständlich und nicht nachvollziehbar empfinde, dass mir diese - mir zu 100% zustehende Pauschale - nun rückwirkend aberkannt werden soll. Ich hoffe auf eine gerechte Behandlung in dieser Angelegenheit und danke Ihnen im Voraus für Ihre Bemühungen.

Für die Bescheide der Einkommenssteuer-Erklärungen von 2019/2020 bei denen meine Beschwerde ebenfalls als unbegründet abgewiesen wurde, bin ich zur Einsicht gelangt, dass mir aus den Bescheidsgründen dargestelltem Sachverhalt, rechtlich keine Vertreterpauschale zusteht, weshalb ich dahingehend keine weiteren Schritte setzen werde.

Mit freundlichen Grüßen,

VN NN“

Als Anlagen übersendete der Bf. jeweils eine Bestätigung über die Hauptaufgaben bei dessen beiden Arbeitgebern AG1 und AG2 sowie den Dienstvertrag der AG1.

In der Bestätigung der AG1 (Adr2) wurde durch den Geschäftsführer GF, bestätigt, dass Herr VN NN (geb. am Geb.) die Funktion eines Geschäftsführers in diesem Unternehmen innegehabt habe. Sein Hauptaufgabengebiet sei der Vertrieb und damit einhergehend die österreichweite Akquisition von Neukunden und Projekten gewesen.

In der Bestätigung der AG2 (Adr3 / FN 1234) wurde durch den Geschäftsführer Gf2, bestätigt, dass Herr VN NN (geb. am Geb.) als Geschäftsführer der AG2 tätig gewesen sei. Hauptaufgabe

seiner Tätigkeit habe den Aufbau der Vertriebsaktivitäten und die Neukundenakquise für das damals neugründete Unternehmen umfasst.

Im Dienstvertrag der AG1 wurde ua festgehalten, dass der Dienstnehmer (der Bf.) als Geschäftsführer beschäftigt werde. Sein Tätigkeitsbereich würde den Aufbau des neu zu gründenden Standortes Ort und die Leitung dieses Unternehmensstandortes umfassen. Der Dienstnehmer sei verpflichtet, seine Arbeit mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers zu erfüllen. Klarstellend werde festgehalten, dass der Dienstnehmer als leitender Angestellter zu qualifizieren sei.

Außerdem wurde ua festgehalten, dass der Dienstnehmer gegen Vorlage von den steuerlichen Vorschriften entsprechenden Belegen, Anspruch auf Ersatz jener Barauslagen habe, die der Dienstnehmer im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis tätigt, wie zB Dienstreisen, Hotels, Mietwagen, Kundentermine/-essen, Entgelte im Rahmen von Veranstaltungen, Kilometergeld und Bahntickets. Dem Dienstnehmer würden ein PC bzw. Laptop oder Tablet und ein webfähiges Mobiltelefon inklusive Postpaidvertrag (Tarif mit ausreichendem Datenvolumen) zur beruflichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt werden.

Mit **Schreiben vom 19.11.2021** wurde der vom Bf. beim BFG, Hintere Zollamtsstraße 2b, 1030 Wien eingebrachte Vorlageantrag zuständigkeitshalber an das Finanzamt Österreich weitergeleitet.

Im **Vorlagebericht vom 10.03.2022** führte die belangte Behörde aus, dass auf die ausführlichen Begründungen in den Beschwerdevorentscheidungen verwiesen werde. Die Behörde sei auch aufgrund der nachgereichten Unterlagen der Rechtsansicht, dass dieses Pauschale nicht in Ansatz zu bringen sei. Es habe weder die ausschließliche Vertretertätigkeit noch die überwiegende Tätigkeit im Außendienst nachgewiesen werden können. Die vollinhaltliche Abweisung des Beschwerdebegehrens werde beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war laut dem vorgelegten Dienstzeugnis und Dienstvertrag von 01.01.2015 bis 31.08.2017 bei der AG1 (im Folgenden: AG1) als Geschäftsführer beschäftigt. Seine Aufgaben umfassten dabei die Gründung, den Aufbau und die Entwicklung des neuen Geschäftsstandorts Ort 1, die Akquisition von Immobilienprojekten und das Kommunikationsbudget, die Akquisition von Neukunden, die Betreuung von Bestandskunden sowie die Budgetverantwortung für den neu zu gründenden Standort Ort 1.

Die Tätigkeit der AG1 wird auf deren Homepage (<https://www.AG1/>) als Vereinigung von Expertise aus Strategie, Branding, Konzeption, 3D-Visualisierung, digitales Marketing, Webentwicklung und User Experience mit starkem Fokus auf die Immobilienbranche „Estate“, den Gesundheitssektor „Health“ und den halböffentlichen Bereich „Public“ beschrieben.

Von 01.09.2017 bis 22.08.2018 war der Bf. laut dem vorgelegten Dienstzeugnis bei der AG2 (im Folgenden: AG2) als geschäftsführender Gesellschafter tätig. Seine Aufgaben umfassten dabei das Produktmanagement, die Produkt- / Pricingstrategie, das Marketing, Social Media / Webauftritt, Events und Lobbying, den Vertrieb, die Akquisition von Neukunden sowie die Betreuung von Bestandskunden.

Die Tätigkeit des Bf. bei der AG2 war laut dem Internetauftritt des APA-OTS (Österreichs stärkster Verbreiter von multimedialen Presseinformationen) die Geschäftsführung des Unternehmens, welches hochwertige Marketingstrategien (Social Media und Content Marketing) für Immobilienunternehmen anbietet ([https://www.ots.at/presseaussendung/***\)](https://www.ots.at/presseaussendung/***)).

Von 01.09.2018 bis 31.12.2018 war der Bf. laut dem vorgelegten Dienstzeugnis bei der AG3 Immobilien GmbH (im Folgenden: AG3) als Immobilienmakler im Bereich Wohn- und Vorsorgeimmobilien beschäftigt. Dem Bf. oblagen darüber hinaus sämtliche Marketingagenden, wie beispielsweise die Konzeption und Erstellung der Homepage sowie die Implementierung der Gesellschaft auf Social Media (Facebook, Instagram etc.).

Die Tätigkeit der AG3 wird in deren Homepage (<https://www.AG3.at/>) als Vermittlung von Wohn- und Vorsorgeimmobilien sowie Investmentlösungen beschrieben.

Die Dienstverträge der AG2 und der AG3 wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Der Bf. bezeichnete sich selbst in dessen Anträgen auf Arbeitnehmerveranlagung als „Immobilienmakler“. Laut eigenen Angaben war er im beschwerdegegenständlichen Zeitraum jedoch weder als unselbständiger Immobilienmakler noch in einem Immobilienunternehmen tätig. In seinen Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2016, 2017 und 2018 machte der Bf. jeweils das Werbungskostenpauschale für Vertreter geltend. In den Jahren 2016 und 2018 handelte es sich bei diesem Pauschale um 2.190,00 EUR im Jahr 2017 um 1.460,00 EUR.

Das Werbungskostenpauschale wurde für die Jahre 2016 bis 2018 vorerst zuerkannt, in den neuen Bescheiden vom 31.05.2021 jedoch nicht mehr anerkannt, wodurch es jeweils zu einer Nachforderung der bereits ausgezahlten Abgabengutschriften kam.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant – unstrittig, ergibt sich aus dem Akteninhalt und stützt sich auf die Angaben des Bf. sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde.

Trotz Aufforderung wurde der Dienstvertrag der Dienstgeber AG2 sowie der AG3 vom Bf. nicht vorgelegt. Einblick genommen wurde in die Homepages der AG1 und der AG3 sowie in die Homepage der APA-OTS.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben Abgabepflichtige in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) den Inhalt ihrer Anbringen zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

Ein Sachverhalt ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafürsprechen, dass der angegebene Sachverhalt von allen anderen denkbar möglichen der wahrscheinlichste ist (vgl. VwGH 14.9.1988, Zl. 86/13/0150).

Den Steuerpflichtigen trifft – unbeschadet der amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) – die Verpflichtung, am Verfahren mitzuwirken (§§ 119, 138 ff BAO). Wenn Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden können, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirkt: Die Abgabenbehörde hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder eine gesetzliche Vermutung widerlegen (vgl. UFS 15.10.2003, GZ. RV/1687-W/02, unter Hinweis auf *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II, Tz. 526).

3. Rechtliche Beurteilung

Gem. § 115 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017) (im Folgenden: BAO) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Gem. § 119 Abs. 1 BAO (in der Fassung BGBl. Nr. 194/1961) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gem. § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung 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.

Gem. § 138 Abs. 1 BAO (in der Fassung BGBl. Nr. 194/1961) haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gem. § 138 Abs. 2 BAO sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Gem. § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (in der Fassung BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022) (im Folgenden: EStG) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gem. § 16 Abs. 3 EStG ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen.

Gem. § 17 Abs. 6 EStG 1988 (in der Fassung BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022) können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen

Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Gem. § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten (in der Fassung BGBl. II Nr. 382/2001 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 271/2018) (im Folgenden: Verordnung) werden für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen 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.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden. Von dieser Möglichkeit hat der Bundesminister Gebrauch gemacht und in seiner Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen unter anderem festgelegt, dass Vertreter 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich als pauschale Werbungskosten beanspruchen können.

Die Verordnung enthält keine Definition des Begriffs „Vertreter“. Sie legt lediglich fest, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss, sohin der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf (*Brameshuber/Halder/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz*^{21a}, Rz 139, 1.9 Vertreter).

Vertreter sind nach hM Personen,

- die regelmäßig im Außendienst tätig sind und
- deren vorrangiges Ziel die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen bzw. Geschäftsabschlüssen ist und zur Kundenbetreuung tätig sind (vgl. VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0072; 31.5.2017, Ro 2015/13/0009).

Eine andere Tätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt somit nicht als Vertretertätigkeit.

Für die Zuerkennung des Vertreterpauschales ist nicht die Berufsgruppe maßgeblich, der der Arbeitgeber angehört; entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit dem Tätigkeitsbild des Vertreters nach der Verkehrsauffassung entspricht (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261; 31.05.2017, Ro 2015/13/0009).

Ein Vertreter hat jedoch typischerweise einen großen potentiellen Kundenkreis, wobei er versucht, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies bedingt zahlreiche Kundenbesuche, Gespräche, 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; 15.05.2008, RV/3581-W/07).

Vertreter ist auch, wer im Rahmen seines Außendienstes untergeordnete Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichtet, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers eindeutig im Vordergrund steht; unschädlich ist dabei die (bloße) Anbahnung von Geschäftsabschlüssen bei Tätigkeiten der Auftragsdurchführung (VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0009; 24.02.2005, 2003/15/0044; vgl. auch *Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, 37. Lfg., § 17 Tz 5.10).

Werden für konkrete Aufträge Tätigkeiten im Innendienst erforderlich, gehören auch diese zur Vertretertätigkeit; hierzu zählen etwa Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen oder Entgegennahme von Waren (vgl. VwGH 10.03.1981, 2885 und 2994/80; 04.09.2019, Ro 2019/13/0024).

Für die Feststellung ob eine Vertretertätigkeit entsprechend der Verkehrsauffassung vorliegt sind somit die konkreten Abläufe im Arbeitsalltag des Steuerpflichtigen maßgeblich.

Keine ausschließliche Vertretertätigkeit liegt bspw. vor bei einem Gebietsleiter eines Unternehmens, da dieser idR keine ausschließliche Vertretertätigkeit ausübt, auch wenn er überwiegend im Außendienst tätig ist (vgl. UFS 19.08.2003, RV/1444-L/02; 08.10.2004, RV/0282-S/04).

Bei einem Bankangestellten kann hingegen bei entsprechendem Außendienst Vertretertätigkeit vorliegen (vgl. UFS 22.10.2004, RV/0080-F/03); jedoch nicht, wenn der Bankangestellte Geschäftsstellenleiter einer neu gegründeten Bankfiliale ist und hauptsächlich mit der Akquisition von Neukunden, der Kundenbetreuung, PR-Tätigkeiten und der Repräsentation des Unternehmens nach außen beschäftigt ist (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0078).

Der Unabhängige Finanzsenat entschied in seinem Erkenntnis vom 23.03.2006, RV/0944-L/04, im Fall einer nichtselbständigen Immobilienmaklerin, die unstrittig im Rahmen ihres Dienstverhältnisses überwiegend im Außendienst tätig war, wie folgt:

Es treffe nicht zu, dass die Tätigkeit einer unselbständig tätigen Immobilienmaklerin in die Gruppe der Vertreter gemäß § 1 Z 9 der Verordnung falle, da die Tätigkeit des Immobilienmaklers nach der Judikatur des OGH die Vermittlung von Geschäften sei um zwei potenzielle Vertragspartner zusammenzubringen und zum Geschäftsabschluss zu bewegen, nicht aber selbst Geschäftsabschlüsse zu tätigen, wie dies für die Berufsgruppe der "Vertreter" typisch sei. Des Weiteren sei sowohl nach der Verordnung als auch nach der Lehre für die Gewährung des "Vertreterpauschales" die Ausübung einer ausschließlichen Vertretertätigkeit maßgeblich.

1. Berufliche Tätigkeiten des Bf.:

Im konkreten Fall war der Bf. bei der AG1 laut Punkt 1. des Dienstvertrags als Geschäftsführer angestellt. Sein Tätigkeitsbereich umfasste den Aufbau des neu zu gründenden Standortes Ort und die Leitung dieses Unternehmensstandortes.

Der Bf. wurde in diesem Vertrag verpflichtet, seine Arbeit mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers zu erfüllen. Klarstellend wurde festgehalten, dass der Dienstnehmer als leitender Angestellter dieses Unternehmens zu qualifizieren war.

Auch in den beiden Bestätigungen der AG1 und der AG2 sowie in den Dienstzeugnissen dieser beiden Unternehmen wurde bestätigt, dass der Bf. in beiden Unternehmen jeweils als Geschäftsführer tätig war.

Die Aufgaben des Bf. umfassten bei der AG1 laut Dienstzeugnis die Gründung, Aufbau und Entwicklung des neuen Geschäftsstandorts Ort 1, die Akquisition von Immobilienprojekten und des Kommunikationsbudgets, die Akquisition von Neukunden, die Betreuung von Bestandskunden sowie die Budgetverantwortung dieses Standortes.

Die Aufgaben des Bf. umfassten bei der AG2 das Produktmanagement, die Produkt-/ Pricingstrategie, das Marketing, den Social Media/Webauftritt, Events und Lobbying, den Vertrieb, die Akquisition von Neukunden sowie die Betreuung von Bestandskunden.

Die Aufgaben des Bf. umfassten bei der AG3 die Immobilienmaklertätigkeit im Bereich Wohn- und Vorsorgeimmobilien sowie sämtliche Marketingagenden (Konzeption und Erstellung der Homepage, Implementierung der Gesellschaft auf Social Media etc).

Aufgrund der vielfältigen Aufgaben des Bf. im Innen- und Außendienst kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass das ausgeübte Tätigkeitsbild des Bf. dem des Vertreters nach der Verkehrsauffassung entspricht.

Die oben genannten Aufgaben und Tätigkeiten des Bf. im Innendienst stellten keinesfalls nur untergeordnete Tätigkeiten der Auftragsdurchführung dar, auch wenn die Akquisition von Aufträgen bzw. Geschäftsabschlüssen eines der vorrangigen Ziel des Bf. war.

Die Tätigkeiten des Bf. im Innendienst waren überdies nicht für konkrete Aufträge erforderlich bzw. nicht konkreten Aufträgen zuordenbar. Somit gehören diese auch nicht zur Vertretertätigkeit.

Daher ist – nach Rechtsprechung des VwGH – für die Beschäftigungsverhältnisse des Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die Vertretertätigkeit und somit auch die Gewährung des Vertreterpauschales gem. § 17 Abs. 3 EStG iVm § 1 Z 9 der Verordnung zu verneinen.

2. Anspruch auf Ersatz der getätigten Aufwendungen:

Nach Punkt 5.6 des Dienstvertrages der AG1 hatte der Bf. gegen Vorlage von den steuerlichen Vorschriften entsprechenden Belegen, Anspruch auf Ersatz jener Barauslagen, die der Dienstnehmer im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis tätigte, wie zB Dienstreisen, Hotels, Mietwagen, Kundentermine/-essen, Entgelte im Rahmen von Veranstaltungen, Kilometergeld und Bahntickets.

Nach Punkt 5.7 dieses Dienstvertrages wurden dem Dienstnehmer ein PC bzw. Laptop oder Tablet sowie ein webfähiges Mobiltelefon inklusive Postpaidvertrag (Tarif mit ausreichendem Datenvolumen) zur beruflichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Dies deckt sich auch mit den Angaben des Bf. in der Unterlagennachreichung vom 04.06.2021, wonach diesem bei der AG1 ein kostenloses Firmenhandy zur Verfügung gestellt worden sei.

Ebenso wurde vom Bf. im Rahmen dieser Unterlagennachreichung vorgebracht, dass ihm bei der AG2 sowohl ein kostenloses Firmenhandy als auch ein Firmenauto zur Verfügung gestellt worden seien. Bei der AG3 sei dem Bf. ebenso ein kostenloses Firmenhandy zur Verfügung gestellt worden.

Da diese Aufwendungen bereits durch den Dienstgeber des Bf. abgegolten wurden, ist eine zweite Abgeltung durch ein Werbungskostenpauschale nicht möglich, da es ansonsten zu einer Doppelbegünstigung des Bf. kommen würde.

Auch aus diesem Grund ist die Gewährung des Vertreterpauschales gem. § 17 Abs. 3 EStG iVm § 1 Z 9 der Verordnung zu verneinen.

3. Beweislast:

Die Dienstverträge der AG2 und der AG3 wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Ebenso wurden auch die Zeitaufzeichnungen, die die Außendiensttätigkeiten des Bf. belegen oder widerlegen könnten, nicht vorgelegt.

Gem. § 119 iVm § 138 BAO ist es Sache des Abgabepflichtigen, die für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Die Abgabenbehörden sind nicht verpflichtet, diesbezüglich weiterführende Informationen einzuholen.

Abschließend ist festzuhalten, dass die Tätigkeit des Bf. im Dienstzeugnis der AG3 als „Immobilienmakler im Bereich Wohn- und Vorsorgeimmobilien“ bezeichnet wurde.

Der Bf. bezeichnete sich auch selbst in dessen elektronischen Anträgen auf Arbeitnehmerveranlagung als „Immobilienmakler“. Laut eigenen Angaben in dessen Beschwerden vom 01.06.2021 war er im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2016-2018 jedoch weder als unselbständiger Immobilienmakler noch in einem Immobilienunternehmen tätig.

Im Ergebnis waren daher die Beschwerden betreffend die Einkommensteuerbescheide 2016, 2017 und 2018 als unbegründet abzuweisen.

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 gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 25. April 2023