

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin/den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. August 2021 gegen den zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheid des ***FA*** (FA) vom 11. August 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Berücksichtigung von Werbungskosten (WK) in Form eines sogenannten „Vertreterpauschales“ nach § 17 Abs 6 EStG 1988 iVm § 1 Abs 9 BMF-VO über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten im ANV-Bescheid 2020 des Beschwerdeführers (Bf).

Der Bf, ein langjähriger Dienstnehmer eines Entsorgungsunternehmens und seit Okt 2013 Verkaufsleiter am Unternehmensstandort ABC, begehrte in der ANV-Erklärung 2020 erstmals den Abzug eines Werbungskosten-Pauschalbetrages für Vertreter.

In einem vierstufigen abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren, der Begründung zum ANV-Bescheid 2020 und einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung (BVE) informierte das FA den Bf einerseits über die Voraussetzungen für den Abzug des beantragten Pauschalbetrages (Bescheidsbegründung 11.Aug 2021, Ergänzungsvorhalte 20.Okt 2021 und 21.Dez 2021, BVE-Begründung 10.Jänner 2022) und forderte andererseits die Vorlage konkreter Unterlagen an (Dienstvertrag mit aktueller Tätigkeits-/Stellenbeschreibung, Arbeitgeberbestätigung mit detailliert anzuführenden Angaben, Nachweis zum Ausmaß der Innen- und Außendiensttätigkeit sowie zu Vertragsabschlüssen mit Kunden) bzw. stellte ergänzende Fragen zur Vertretertätigkeit. Zugleich wies das FA darauf hin, dass auf Basis der

bisherigen Nachweise/Angaben der begehrte WK-Abzug nicht möglich sei (Vorhalte 7.Juli, 26.Nov u. 21.Dez 2021).

Trotz der wiederholten Aufforderungen und Hinweise des FA beschränkte sich der Bf im gesamten abgabenbehördlichen Verfahren auf die Vorlage eines als „*Stellenbeschreibung*“ betitelten Vertrages mit seinem Dienstgeber vom 1. Okt 2013 samt beiliegender „*Funktionsbeschreibung*“ anlässlich seiner Bestellung zum Verkaufsleiter (VKL) am Standort ABC. Darüber hinaus machte er lediglich allgemeine Angaben zu seiner Tätigkeit, die einer abgabenbehördlichen Überprüfung nicht zugänglich sind.

Der vorgelegte Bestellungsvertrag verweist auf eine fachliche Qualifikation des Bf als „*abfallrechtlicher Geschäftsführer*“, dessen fachliche und disziplinarische „*Unterstellung*“ unter dem regionalen Vertriebsleiter („*VLR*“), mit dem für den Fall der Abwesenheit eine wechselseitige Vertretung festgelegt ist, und räumt dem Bf eine „*Bestellbefugnis bis 10.000,- €*“ ein.

Nach der angeschlossenen „*Funktionsbeschreibung*“ umfasst die Funktion des Verkaufsleiters „*beispielhaft ohne den Anspruch auf Vollständigkeit*“ folgende „*Tätigkeiten, Aufgaben und Verantwortlichkeiten*“:

- „- *Kundenakquisition und -betreuung sowohl im gewerblichen als auch kommunalen Bereich*
- *Steuerung des Verkaufs-Außendienstes*
- *Mitarbeit bei österreichweiten Entsorgungslösungen (gemeinsam mit Key Account)*
- *Bearbeitung von Ausschreibungen*
- *Maßnahmenfindung und -realisierung zur Erhöhung der Kundenbindung*
- *lokale Öffentlichkeitsarbeit einschl. Marketing & Werbung unter Berücksichtigung der Dienstgebervorgaben*
- *Kontrolle auf Einhaltung der budgetären Vorgaben*
- *Mitwirkung in div. institutionalisierten (Standortbesprechungen, Verkaufsbesprechungen ua) und oa Arbeitsgruppen*
- *Diverse Berichte an VLR und Administration*
- *Lokale Lieferantenbetreuung und Einkauf (in Abstimmung mit dem regionalem Material Management MMR)*
- *Erkennen und Erstellen von Korrektur- und Vorbeugungsmaßnahmen*
- ~~*Prozessverantwortlicher im Vertriebsbereich*~~
- *Umsetzung von Vorgaben des QMS und Maßnahmen zur Förderung der Qualität*
- *Einleitung von Maßnahmen bei Abweichung im Umsatzbereich*
- *Preisfindung nach den Vorgaben des Budgets bzw. QMS*“

Ergänzend werden als Ziele vorgegeben:

- „- *Neuakquisition von Gewerbe/Industrie- sowie Kommunalkunden insbesondere im A und B-Kundensegment*
- *Erhöhung der Kundenbindung und -Zufriedenheit*
- *Einhaltung des vorgegebenen Budgets*

- Optimierung des Organisationsaufbaues und -ablaufes
- Realisierung potentieller Kostenreduktionen
- Umsetzung der jährlich mit dem regionalem Vertriebsleiter (VLR) fixierten Jahresziele
- Erreichung der vorgegebenen Kennzahl „Außendienst, Kundenreklamation“.

Weitere Unterlagen schloss der Bf weder im abgabenbehördlichen Verfahren, noch seinem Vorlagenantrag an und reichte er auch nach Erhalt des Vorlageberichtes an das BFG nicht nach. Zum Umfang seiner Kundenbesuche verwies er (ohne Beleganschluss) auf eine interne Jahresvorgabe von 500 Kundenbesuchen, woraus sich für ihn nach Abzug von dienstfreien Zeiten eine durchschnittliche Frequenz von 2,5 Kundenbesuchen pro Tag ergebe. Pro Jahr entstünden aus seiner Außendiensttätigkeit ca. 100 Neu- und Zusatzaufträge. Provisionen erhalte er für diese Abschlüsse nicht.

Angaben zu den tatsächlich angefallenen Werbungskosten und die wiederholt angeforderte Übermittlung einer Dienstgeberbestätigung (u.a. mit Angaben über DG-Kostenersätze) blieb der Bf schuldig.

II. § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen vom 31. Oktober 2001, BGBl. II Nr. 382/2001 idF BGBl. II Nr. 382/2015 (nachfolgend WK-DurchschnittsatzVO) lautet auszugsweise:

"§ 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:

1.

9. Vertreter

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 EUR 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."

Nach § 6 Z 5 WK-DurchschnittsatzVO idF BGBl. II Nr. 39/2021 ist § 1 Z 9 auch anwendbar, wenn aufgrund der COVID-19-Krise im Kalenderjahr 2020 nicht mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht wurde.

Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist der WK-DurchschnittsatzVO nicht zu entnehmen.

Nach der VwGH-Rechtsprechung ist für die Anwendbarkeit der Verordnung BGBl II Nr. 382/2001 und die Zuerkennung des Vertreterpauschales beim Vertreterbegriff 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. 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, die Erstellung von Nachweisen zum Arbeitseinsatz, Einholung von Weisungen oder Entgegennahme von Waren. Der Vertreter muss eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben. Lediglich eine völlig untergeordnete andere Tätigkeit steht der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegen. Eine „*vorrangige*“ oder dem Steuerpflichtigen „*hauptsächlich*“ oblegene Vertretertätigkeit genügt zum Nachweis der Ausschließlichkeit nicht. Maßgeblich ist, dass die vom Steuerpflichtigen ausgeübte Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung dem Tätigkeitsbild der in der Verordnung genannten Berufsgruppe entspricht (vgl. VwGH 4.9.2019, Ro 2019/13/0024; VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0009; VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125; VwGH 21.10.2015, 2012/13/0078; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261; VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231, je mwN).

Zu den tragenden Grundsätzen abgabenbehördlicher Verfahren gehört die Verpflichtung der Abgabenbehörden, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln (§ 115 Abs. 1 BAO).

Die Feststellungspflicht der Abgabenbehörde wird durch die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen ergänzt (§ 119 BAO).

Zufolge § 119 BAO haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang ihrer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, aber auch sonstige Anbringen der Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden.

In Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§119 BAO) haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Bei Unzumutbarkeit einer Beweisführung genügt eine Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 BAO).

§ 161 BAO verpflichtet die Abgabenbehörde zur Prüfung der Abgabenerklärungen. Soweit nötig, sind Abgabepflichtige tunlichst durch schriftliche Aufforderung zur Ergänzung unvollständiger Angaben und Beseitigung von Zweifeln zu veranlassen (Ergänzungsauftrag). Bei Bedenken gegen die Richtigkeit einer Abgabenerklärung hat die Behörde die zur Erforschung des Sachverhaltes nötigen Ermittlungen vorzunehmen und Beweise aufzunehmen. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt).

Vor einer Abweichung von der Abgabenerklärung, sind dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. Nach der VwGH Rechtsprechung kommt der BVE Vorhaltscharakter zu,

d.h. sie dient zugleich der Wahrung des Parteiengehörs. Letzteres ist in gleicher Weise einem der Partei zugegangenen Vorlagebericht an das BFG beizumessen (§ 265 Abs. 3 BAO).

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht innerhalb der Grenzen der behördlichen Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. In dem Ausmaß, in dem ein Abgabepflichtiger seine Verpflichtung zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung (§ 119 BAO) verletzt, tritt die Verpflichtung der Abgabenbehörde zurück, den Sachverhalt nach allen Richtungen hin, über das von ihr als erwiesen erachtete Maß hinaus zu prüfen. Sie findet jedenfalls dort ihre Grenze, wo nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (stellvertretend für viele VwGH 24.6.2021, Ra 2021/16/0014; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136; VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144).

III. Auf Basis des festgestellten Verfahrensergebnisses und der dargestellten Rechtslage erachtet das BFG die Versagung des beantragten „Vertreterpauschales“ durch das FA im ANV-Bescheid 2020 als rechtskonform.

Der Bf kam seinen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten im ANV-Verfahren 2020 bei der Erfüllung der wiederholten abgabenbehördlichen Ergänzungsaufträge bzw. Bedenkenvorhalte nur äußerst unzureichend nach. Selbst die Ausführungen in der BVE bzw. im Vorlagebericht an das BFG veranlassten ihn nicht zur gebotenen Mitwirkung an der Wahrheitsfindung. Dies erscheint umso schwerwiegender, als Sachverhalte zu klären waren, die sein eigenes Arbeitsverhältnis betrafen. Umso mehr oblag ihm aufgrund der Nähe zum Beweis die mehrfach angeforderte Nachweisführung bzw. Aufklärung des Sachverhalts.

Aus den der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen vom Okt 2013 ist ersichtlich, dass das Aufgabengebiet des Bf ohne Zweifel auch Außendiensttätigkeit enthält. Eine überwiegende Außendiensttätigkeit zum Zwecke der Kundenaquisition im Sinne der durch Normen und Rechtsprechung vorgegebenen Kriterien für eine Vertretertätigkeit nach der WK-DurchschnittsatzVO wird damit allerdings nicht belegt.

Eine Beurteilung der in den vorgelegten Dokumenten angeführten Aufgabenbereiche bzw. Ziele in ihrer Gesamtheit spricht deutlich gegen eine (nahezu) ausschließliche Außendiensttätigkeit im Sinne einer Vertretertätigkeit des Bf. Die Unterlagen ergeben vielmehr das Bild eines Dienstverhältnisses, das in einem vorherrschenden Maße von Aufgaben geprägt ist, die nach der Verkehrsauffassung nicht zur einer Vertretertätigkeit gehören.

Da der Bf, trotz wiederholter Aufforderungen des FA, eine nachprüfbare Konkretisierung seiner dem Vertreterbereich zuzuordnenden Arbeitsleistungen schuldig blieb, kann vom BFG auch nicht festgestellt werden, dass die Reihenfolge der Aufgabenbereiche/Zielvorgaben in den übermittelten Unterlagen eine inhaltliche Entsprechung in der tatsächlichen Umsetzung fand, d.h. Ausdruck einer Reihung nach der gewichteten Bedeutung für das Dienstverhältnis ist. Für eine derartige Feststellung hätte es im Übrigen überprüfbarer Angaben/Nachweise auch zu jenen Arbeitsfeldern bedurft, die diesem Bereich nicht zuzuordnen sind.

Eine Unzumutbarkeit der Nachweisführung des Bf über die von ihm selbst erbrachten Arbeitsleistungen im Sinne des § 138 BAO ist für das BFG nicht erkennbar. Eine Glaubhaftmachung anstelle einer Beweisführung war daher unzureichend. Im Übrigen genügte das bloßen Behaupten einzelner Sachverhaltselemente weder einer Beweisführung noch einer Glaubhaftmachung.

Die für eine Überprüfung der Verhältnisse gebotene Nachweisführung war umso mehr erforderlich, da der Bf das „Vertreterpauschale“ bei der ANV 2020 erstmalig beantragte. Zugleich schränkte die COVID 19-Sonderbestimmung des § 6 Z 5 WK-DurchschnittsVO lediglich das erforderliche Ausmaß der Außendiensttätigkeit für das Jahr 2020 ein. Die weiteren Voraussetzungen für den pauschalen Werbungskostenabzug bei Vertretertätigkeit nach der WK-DurchschnittsVO waren unverändert auch im Jahr 2020 in Geltung. Der Nachweis des Bf hatte das Vorliegen einer Vertretertätigkeit nach der Verkehrsauffassung zu umfassen, die den in der oa. VwGH-Judikatur entwickelten Kriterien/Merkmalen entspricht.

Auf eine durch COVID 19 beeinflusste zeitliche Beschränkung der Außendiensttätigkeit im Jahr 2020 kam es im anhängigen Verfahren nicht entscheidend an.

Unter den gegebenen Umständen kam ein Abzug des Vertreterpauschales im angefochtenen ANV-Bescheid 2020 nicht in Betracht.

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 anhängigen Verfahren lagen die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung dem Wortlaut der verwendeten gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten VwGH-Judikatur.

Graz, am 4. Juli 2025