

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 17. Juni 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 11. Juni 2024, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 bis 2022, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. November 2025 im Beisein der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Mit in wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen nunmehr angefochtenen Bescheiden für die Jahre 2018 bis 2022 hat die belangte Behörde das vom Beschwerdeführer in seiner Veranlagung geltend gemachte „Vertreterpauschale“ gem § 17 Abs. 6 EstG 1988 iVm der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten (in der Folge: DurchschnittssatzVO Werbungskosten) nicht mehr berücksichtigt. Dagegen erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Beschwerde und schloss dieser eine mit „*Dient zur Vorlage beim Finanzamt Wien*“ bezeichnete Arbeitsplatzbeschreibung (im Folgenden: Arbeitsplatzbeschreibung) seines Dienstgebers an.

Mit Beschwerdevorentscheidung wies die belangte Behörde die Beschwerden als unbegründet ab und führte begründend aus, dass in nicht völlig untergeordnetem Ausmaß auch Tätigkeiten ausgeübt worden seien, die keine Vertretertätigkeit darstellen, wie zB Planungs-/Koordinations- und Organisationsprozesse. Es handle sich um ein komplexes Tätigkeitsfeld (nicht nur Vertretertätigkeit), sodass im vorliegenden Fall keine ausschließliche

Vertreter Tätigkeit vorliege. Neue Sachverhalte seien in der Beschwerde weder vorgebracht noch nachgewiesen worden.

Der Beschwerdeführer beantragte daraufhin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlage vom 29. November 2024 erfolgte die Vorlage an das Bundesfinanzgericht mit der die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde beantragte.

Am 17. November 2025 fand am Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung im Beisein des Beschwerdeführers statt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Streitzeitraum (2018 bis 2022) laut seinem in den Verwaltungsakten einliegenden „Dienstvertrag“ als „Kundenberater/Personaldisponent“ für eine Personalbereitstellungs GmbH tätig und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß Punkt 1. dieses Dienstvertrages bestand seine Tätigkeit vorwiegend aus:

„• Auf- und Ausbau des Personaldienstleistungsangebots, schwerpunktmäßig im Bereich gewerbliche Arbeitskräfte.

• Auf- und Ausbau des Vertriebsnetzes in den definierten Branchen und Regionen, gemäß Bereichsplanung.

• Kundenakquisition, -beratung und -betreuung

• Kundenpflege und Vornahme von allen Aktivitäten, die geeignet sind, den Bereich zu entwickeln

• Anwerbung, Einstellung, Betreuung und Disposition von Zeitarbeitpersonal

• Selbständige Vornahme aller Außendienst-Aktivitäten, die geeignet sind, den Bereich aufzubauen und zu entwickeln

• Planung, Abstimmung und Koordination von Organisationsprozessen, z.B. Werbeaktionen

• Durchführung bzw. Delegation mit Kontrolle von allen Verwaltungsarbeiten, die zur Durchführung der gewöhnlichen Tätigkeit notwendig sind

• Strikte Einhaltung aller gesetzlichen und kollektivvertraglichen Vorschriften, insbesondere der arbeitsrechtlichen Belange und des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG), des Arbeitnehmerschutzgesetzes (AschG) und des Arbeitszeitgesetzes (AZG)“

Im Verwaltungsverfahren legte der Beschwerdeführer über Aufforderung der belangten Behörde noch eine Arbeitsplatzbeschreibung vor, nach der er „ca 70 % seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst“ verbrachte und folgende Tätigkeiten durchführte:

„• Kundenakquisition, -beratung und -betreuung

- Auf- und Ausbau des Vertriebsnetzes
- Vertrags- und Preisverhandlungen bei Kunden vor Ort
- Anwerbung, Einstellung, Betreuung und Disposition von Zeitarbeitspersonal
- Organisation und Durchführung von Job-Börsen bei Kunden

(AMS/Messen/Bildungsinstituten)

- Arbeitsplatzbesichtigungen bei Kunden mit Bewerbern
- Kontrolle und Besuche auf Baustellen
- Beschaffung der Stundennachweise bei Kunden im Werk/auf Baustellen
- Einsatzgebiet Wien / NÖ / Burgenland“

Der Beschwerdeführer verbrachte mehr als die Hälfte seiner Tätigkeit im Außendienst.

Neben dem Abschluss von Verträgen über die Überlassung von Leiharbeitspersonal hat der Beschwerdeführer den Außendienst auch dazu genutzt, um Kundenpflege zu betreiben. Im Rahmen dieser hat er sowohl bestehende als auch potenzielle zukünftige Kunden besucht und dort die Leistungen seines Arbeitgebers angeboten. Darüber hinaus zählte zum Außendienst die Besichtigung zukünftiger Arbeitsplätze der Mitarbeiter, um sicherzustellen, dass auftraggeberseitig sämtliche Sicherheitsvorschriften eingehalten werden und so die Mitarbeiter des Dienstgebers (PersonalbereitstellungsGmbH) nicht gefährdet werden. Im Innendienst hat er Angebote kalkuliert, die Büroorganisation dahingehend unterstützt, dass Lohnverrechnung und Fakturierung ordnungsgemäß erfolgen konnten, bei kundenseitigen Wechseln von Arbeitszeitmodellen Unterlassungsmitteilungen abgeschlossen. Dazu kamen Tätigkeiten wie bei einem Kunden freiwerdende Mitarbeiter an den nächsten Kunden weiterzuvermitteln, damit so eine möglichst durchgehende Beschäftigung der Mitarbeiter sichergestellt werden konnte, Stundenlisten von Mitarbeitern einzuholen und an die Buchhaltung weiterzuleiten, Verantwortung für Mitarbeiter (Erkundigungen einholen, warum Mitarbeiter nicht zum Dienst erschienen sind) und letztlich auch Aussprache von Kündigungen gegenüber Mitarbeitern. In untergeordnetem Ausmaß war der Beschwerdeführer auch für Marketingmaßnahmen (Erstellung von Anzeigen, Teilnahme an Veranstaltungen und Erstellung von Marketingkonzepten) zuständig. Der Beschwerdeführer war zu ca 70% mit ausschließlichen Vertreterstätigkeiten im Außendienst, zu ca 10% seiner Vertreterstätigkeit zuzurechnenden Aufgaben im Innendienst und im Übrigen mit sonstigen Tätigkeiten beschäftigt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen basieren auf den im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen (insb Dienstvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der Personalbereitstellungs GmbH vom 29. März 2017 sowie die zur Vorlage beim Finanzamt dienende Arbeitsplatzbeschreibung vom 22. Mai 2024) sowie den im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 17. November 2025 getätigten Aussagen des Beschwerdeführers und seines als Zeugen geladenen ehemaligen Vorgesetzten (geschäftsführender Gesellschafter der Personalbereitstellungs GmbH).

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde der Beschwerdeführer zu den einzelnen in seinem von ihm vorgelegten Dienstvertrag und Arbeitsplatzbeschreibung angeführten Tätigkeiten befragt und aufgefordert, die einzelnen Tätigkeiten genauer zu erläutern und anzugeben, welcher Prozentsatz der Gesamttätigkeit darauf entfällt. Abgesehen von allgemeinen Ausführungen, wonach es bei seiner Tätigkeit darum ging, Mitarbeiter und deren Dienste an Kunden zu verkaufen und er zu diesem Zweck einerseits bestehende Kunden besucht und andererseits mit zuvor im Innendienst vorbereiteten Unterlagen (Firmenpräsentationen) vor Ort versucht hat, neue Kunden zu gewinnen und hierauf ca 60-70% seiner Tätigkeit verwendet hat, blieben die Angaben zu den einzelnen ihm durch Dienstvertrag übertragenen Aufgaben vage. Beispielsweise führte er zum Punkt „Kundenpflege und Vornahme von allen Aktivitäten, die geeignet sind, den Bereich zu entwickeln“ an, er könne sich da nichts Konkretes vorstellen, am ehesten fiel ihm ein, dass darunter ein Weihnachtsbesuch gemeint gewesen sei und er das zahlenmäßig nicht festmachen könne.

Allerdings führte der Beschwerdeführer auch aus, dass er nicht nur für den „Verkauf“ der Mitarbeiter zuständig gewesen sei, sondern auch für den „Einkauf“ der Mitarbeiter. Wenn sich ein solcher also bei seinem Dienstgeber beworben habe, habe er mit diesem den Arbeitsvertrag abgeschlossen und dafür gesorgt, dass der Mitarbeiter die benötigten Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt bekommen habe. Das Ausmaß dieser Tätigkeit bezifferte der Beschwerdeführer mit ca 10%.

Hinsichtlich der Arbeitsplatzbeschreibung gab der Beschwerdeführer an, diese nach etlichen Telefonaten mit der belangten Behörde selbst verfasst und von seinem Chef habe unterschreiben lassen und inhaltlich dem seiner Meinung nach von der belangten Behörde gewünschten Inhalt damit zu entsprechen.

Über Befragen der belangten Behörde gab der Beschwerdeführer an, dass er auch Kündigungen von Mitarbeitern verantwortete, die unentschuldigt nicht zum Dienst erschienen seien.

Der als Zeuge einvernommene damalige Chef des Beschwerdeführers zeichnete ein differenzierteres Bild der Tätigkeiten des Beschwerdeführers. Danach war der

Beschwerdeführer nicht bloß für Kundenakquisition, sondern auch für Rekrutierung von Mitarbeitern sowie zur Betreuung von Kunden und Mitarbeitern zuständig. Auf die Kundenakquise, Vertrags- und Angebotserstellung entfielen nach seiner Aussage lediglich 10% der Tätigkeit und der weitaus überwiegende Teil der Tätigkeit entfiel auf die Kundenbetreuung, die Kontaktpflege mit den Entscheidungsträgern der Kunden. Darüber hinaus sei der Beschwerdeführer auch für die Einholung von Stundenlisten verantwortlich und dafür, dass Kunden möglichst weitere Mitarbeiter von der PersonalbereitstellungsGmbH abfragen; ca 50% entfielen auf diese Tätigkeiten. Weitere ca 15% der Tätigkeiten entfielen auf die im Dienstvertrag genannten *„Durchführung bzw. Delegation mit Kontrolle von allen Verwaltungsarbeiten, die zur Durchführung der gewöhnlichen Tätigkeit notwendig sind“* worunter Verwaltungstätigkeiten zu verstehen seien, damit die Lohnverrechnung und Fakturierung ordentlich abgeschlossen werden könne.

Übereinstimmend haben sowohl der Beschwerdeführer als auch der Zeuge ausgesagt, dass die in der Dienstgeberbestätigung [„Arbeitsplatzbeschreibung“] genannte *„Organisation und Durchführung von Job-Börsen bei Kunden (AMS/Messen/Bildungsinstituten)“* im gesamten Beschäftigungszeitraum des Beschwerdeführers lediglich ein- oder zweimal vorgekommen sei.

Im Lichte der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Vertreterpauschale, nach der der Vertreter eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben muss und nur eine völlig untergeordnete andere Tätigkeit der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegensteht (vgl VwGH vom 4. September 2019, Ro 2019/13/0024, Rz 24 mwN), ergibt sich aus den oben auszugsweise wiedergegebene Aussagen bereits, dass der Beschwerdeführer nicht bloß in völlig untergeordnetem Ausmaß andere Tätigkeiten ausgeübt hat.

Der Zeuge hat glaubhaft und nachvollziehbar die Tätigkeiten seines ehemaligen Mitarbeiters beschrieben und hat durch seine Ausführungen verdeutlicht, dass es sich bei den im Dienstvertrag aufgezählten Tätigkeiten nicht um bloße „Platzhalter“ gehandelt habe, sondern er als Chef der Firma durchaus konkrete Tätigkeitsfelder und entsprechende aktive Handlungen des Beschwerdeführers erwartet habe. Er konnte die auf die einzelnen Tätigkeiten entfallende Gewichtung benennen und plausibel darstellen. Insgesamt hat sich dadurch ein Bild ergeben, dass der als „Kundenberater/Personaldisponent“ angestellte Beschwerdeführer eben gerade nicht nur als reiner Vertreter, der für den Geschäftsabschluss und die Kundenbetreuung zuständig ist, tätig war, sondern vielmehr ein weiteres Tätigkeitsfeld hatte, in dem er neben Geschäftsabschlüssen mit Kunden und deren Betreuung auf der anderen Seite auch Verantwortlichkeit für die zu vermittelnden Mitarbeiter hatte.

In diesem Bereich deckten sich die Aussagen von Beschwerdeführer und Zeugen, da auch der Beschwerdeführer selbst die Verantwortlichkeit für Mitarbeiter als einen 10% ausmachenden Anteil seiner Gesamttätigkeiten bezeichnete.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, dass zu einem erfolgreichen Geschäftsabschluss erforderlich sei, dass er auch geeignete Mitarbeiter zur Verfügung stellen könne und es daher zu seiner Vertretertätigkeit gehöre, mit den Bewerbern Arbeitsverträge abzuschließen und dafür zu sorgen, dass diese ihre Arbeitsmittel bekommen und dies ca 10% seiner Tätigkeit ausmache, sind zwar insofern nachvollziehbar, als der wirtschaftliche Erfolg einer Vertretertätigkeit auch von der Qualität des zu verkaufenden Produktes abhängt, der Einkauf, die Produktion oder Auswahl dieser Produkte jedoch nicht Teil einer Vertretertätigkeit ist.

Schließlich hat nicht einmal der Beschwerdeführer selbst behauptet, nahezu ausschließlich mit Geschäftsabschlüssen und Kundenbetreuung beschäftigt gewesen zu sein, sondern hat hierfür ein Ausmaß von 60 bis 70% seiner Tätigkeit geschätzt.

Dies deckt sich auch annäherungsweise mit der Angabe des Zeugen, wonach der Beschwerdeführer zu 25 % Akquise, 50 % Kunden- und Mitarbeiterbetreuung und zu 25 % verwalterische Tätigkeiten ausgeübt hat.

Das Bundesfinanzgericht kommt vor dem Hintergrund der oben wiedergegebenen Aussagen im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass der Beschwerdeführer neben der zweifellos erfolgten Vertretertätigkeit in nicht nur völlig ungeordnetem Ausmaß auch andere Tätigkeiten deren vorrangiges Ziel nicht mehr die Herbeiführung des Geschäftsabschlusses gewesen ist (Verwaltungstätigkeiten wie Abschluss von Dienstverträgen mit Mitarbeitern; Betreuung von Mitarbeitern iSv Einholung von Stundenlisten und Erstellung von Überlassungsmitteilungen; Kündigung von Mitarbeitern, Marketingmaßnahmen, Überprüfung der Einhaltung von Sicherheitsvorschriften bei (zukünftigen) Kunden), ausgeübt hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Die 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, lautet in den für den Streitzeitraum (2018 bis 2022) anzuwendenden Fassungen (BGBl II Nr. 68/2018, 39 und 500/2021) auszugsweise:

"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 vH 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."

Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist der Verordnung nicht zu entnehmen, sodass nach der ständigen Rechtsprechung auf die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung abzustellen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, unter Bezugnahme auf das hg. Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885, 2994/80).

Danach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Der Arbeitnehmer muss eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, sowie Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, Band III, Tz 71 zu § 17 EStG 1988, mwN). Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, ist keine Vertretertätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit) (vgl. Lenneis in Jakom, EStG6, § 16 Rz 66).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, steht nur eine "völlig untergeordnete andere Tätigkeit" der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, VwSlg. 8008/F, und vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231).

Wenn nun wie oben festgestellt, der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Außendiensttätigkeit Tätigkeiten wie bspw die Überprüfung der Einhaltung von Sicherheitsvorschriften bei den Kunden, die Mitnahme von Stundenlisten der Mitarbeiter bei Kunden oder Kontrolltätigkeiten bezüglich der Anwesenheit von Mitarbeitern bei Kunden ausgeübt hat, so handelt es sich bei diesen Tätigkeiten zwar zweifelsohne auch um Außendiensttätigkeiten aber eben nicht um Tätigkeiten, die auf einen Geschäftsabschluss abzielen. Auch die vom Beschwerdeführer genannten Innendiensttätigkeiten stehen nur zu einem Teil mit der Vertretertätigkeit in einem auf einen Geschäftsabschluss gerichteten Zusammenhang. So ist die Kalkulation und Erstellung von Angeboten jedenfalls als Teil der Vertretertätigkeit zu verstehen. Der Abschluss von Dienstverträgen, die Ausstattung der

Mitarbeiter mit den erforderlichen Arbeitsmitteln sowie die Aussprache von Kündigungen zählt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch keinesfalls zu der auf den Geschäftsabschluss - nämlich Vermittlung der Leiharbeitskraft an den Kunden – gerichteten Tätigkeit.

In Zusammenschau mit den übrigen vom Beschwerdeführer genannten Tätigkeiten (Weihnachtsbesuche bei Kunden, Beauftragung von Inseraten, Teilnahme an Messen), die nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens tatsächlich in einem völlig untergeordneten Ausmaß (jede dieser Tätigkeiten hat weniger als 1% der Gesamttätigkeit in Anspruch genommen) angefallen sind, haben die oben genannten und vom Beschwerdeführer selbst mit ca 10% seiner Gesamttätigkeit bemessenen Tätigkeiten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch jenes Ausmaß überschritten, dass vom Verwaltungsgerichtshof als „völlig untergeordnete Tätigkeit“ bezeichnet wurde, die der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegenstehen würde (vgl VwGH vom 18. Dezember 2013, 2009/13/0261 mWN sowie VwGH vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0078).

Vor diesem Hintergrund und im Lichte der obigen Beweiswürdigung, wonach der Beschwerdeführer neben seiner Vertretertätigkeit auch andere sowohl im Außen- als auch Innendienst durchgeführte Tätigkeiten ausgeübt hat, die jedoch mit dem Geschäftsabschluss in keinem unmittelbaren Zusammenhang standen und auch nicht in völlig untergeordnetem Ausmaß im Verhältnis zu seiner Vertretertätigkeit standen, steht dem Beschwerdeführer das von ihm geltend gemachte Vertreterpauschale gem § 17 Abs. 6 EstG iVm § 1 Z 9 DurchschnittssatzVO Werbungskosten nicht zu und war die Beschwerde daher 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.

Da im vorliegenden Fall die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl. VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 16. Dezember 2025