



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Verderber, Ing. Mag. Herwig Draxler und Mag. Reinhard Krassnig im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des Bw, Anschrift-1, vom 12. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch ADir. K, vom 4. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2007 bis 2009 nach der am 2. Mai 2012 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in den Berufungszeiträumen als Angestellter der Firma XT GmbH (im Folgenden kurz X genannt) im Außendienst tätig.

In der im elektronischen Wege eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Zeiträume 2007 bis 2009 beantragte der Bw. die Zuerkennung des Vertreterpauschales gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des BM für Finanzen

über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBI II 2001/382.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß und erließ mit Datum 21.03.2011 entsprechende Einkommensteuerbescheide, in welchen das Vertreterpauschale mit jeweils € 2.190,- Berücksichtigung fand.

Im Zuge einer nachträglichen Bescheidkontrolle nahm das Finanzamt eine Überprüfung hinsichtlich der Anspruchsberechtigung des Vertreterpauschales vor und forderte den Bw. im Vorhaltewege auf, eine Arbeitgeberbestätigung hinsichtlich seines Tätigkeitsbereiches nachzureichen sowie den zugrundeliegenden Dienstvertrag vorzulegen.

Aufgrund des im Dienstvertrag beschriebenen Tätigkeitsbereiches („*Kontaktpflege zum Kunden, Datenpflege des Kundenstammes, Sicherstellen der Distribution, Sichtbarkeit und Verfügbarkeit der x- Artikel, Platzierung von Werbemittel,..*“) hob das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 auf Grundlage der Bestimmung des § 299 BAO auf und ersetzte diese durch Bescheide, in welchen die Zuerkennung des Vertreterpauschales versagt blieb. Im Einkommensteuerbescheid 2009 wurde von Amts wegen der Kinderfreibetrag für zwei Kinder berücksicht.

In der dazu ergangenen Bescheidbegründung führte die Behörde aus:

"Im Zuge einer nachträglichen Überprüfung der Bescheidgrundlagen wurden folgende Feststellungen getroffen:

Das Vertreterpauschale gem. § 17 steht jenen Steuerpflichtigen zu, die ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben und ständig damit betraut sind, Geschäfte anzubahnen und im Namen und für Rechnung ihres Arbeitgebers abzuschließen. Da dies im vorliegenden Fall lt. des vorgelegten Dienstvertrages der Fa. X- nicht zutrifft (Kontakt- und Datenpflege, Betreuung des Kundenstammes, sowie Platzierung von Werbemitteln), wurden die entsprechenden Werbungskosten zu Unrecht in Anspruch genommen.

Insoweit war daher eine Berichtigung der vorangegangenen Veranlagung von Amts wegen vorzunehmen."

Mit Berufungseingabe vom 12.07.2011 berief der Bw. gegen die jeweils am 04.07.2011 ergangenen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 und führte dabei Nachstehendes aus:

"Mir wurde die Berufsgruppenpauschale für Vertreter nachträglich gestrichen. Dazu möchte ich folgendes anführen; Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre und Entscheidungspraxis des UFS Personen, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Wie sie aus der Bestätigung meines Arbeitgebers ersehen können, erfülle ich diese Voraussetzungen sehr wohl. Für Rückfragen zu meiner Tätigkeit steht mein ehemaliger Arbeitgeber natürlich gerne zur Verfügung."

Gleichzeitig brachte der Bw. eine seitens der Fa. X mit Datum 07.07.2011 ausgestellte Dienstbestätigung mit nachstehendem Inhalt zur Vorlage:

"Herr Bw, geb. am GebDatum, trat am 1.12.2006 als Bezirksleiter Einzelhandel in die Außendienstorganisation unseres Unternehmens ein und schied am 30.4.2011 aus dem Unternehmen aus. Als Bezirksleiter Einzelhandel war Herr Bw. für die Betreuung unserer Handelspartner aus dem Einzelhandelsbereich zuständig und somit mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit im Außendienst unterwegs. Zu den Hauptaufgaben von Herrn Bw. zählte neben der Betreuung unserer Handelspartner auch das Abschließen und Aktualisieren von Werbeplatzierungsvereinbarungen mit unseren Kunden."

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht vom 12.10.2011 replizierte die Behördenvertreterin:

"Der Bw. begeht die Berücksichtigung des Vertreterpauschales. Er war in den Streitjahren bei der X. GmbH (lt. Bestätigung des AG) als Bezirksleiter Einzelhandel in der Außendienstorganisation tätig und dabei mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit im Außendienst unterwegs. Zu seinen Hauptaufgaben zählte aufgrund der Aktenlage **unter anderem** das Abschließen und Aktualisieren von Werbeplatzvereinbarungen. Nach Ansicht des FA konnte aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden, dass der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Kaufgeschäften im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers im Vordergrund stand und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfasste (vgl. VwGH vom 24.2.2005, 2003/15/0044).

Folglich sind die Voraussetzungen für die Zuerkennung des Vertreterpauschales nicht erfüllt!"

In dem von der Amtspartei zur Vorlage gebrachten Behördenakt finden sich nachstehende Unterlagen, welche mitunter im Zuge des Berufungsverfahrens gegen den hier nicht zu beurteilenden Einkommensteuerbescheid 2010 zur Vorlage gebracht wurden.

a) Schätzungsweise Darstellung des Bw. hinsichtlich der ihm im Zuge der Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit erwachsenen Aufwendungen

Darin wird ausgeführt, dass sich die Gesamtausgaben pro Jahr auf ca. 2.276,20 Euro beliefen und wie folgt zusammensetzten:

- Bewirtung von Geschäftspartnern durchschnittlich: 120 €/Monat;
- Internetkosten für Berichtswesen: 10 €/Monat;
- Stromkosten: 3,85 €/Monat;
- diverse Büromaterialien, Instandhaltung, Reinigungsmaterial: 20 €/Monat;
- diverse KFZ-Parkgebühren, Reinigung und Pflege: 15 €/Monat;
- Dienstkleidung: 250 €/Jahr

b) Reiseaufwandsentschädigung April 2009

Aus dieser Abrechnung ist zu ersehen, dass der Bw. der X im Monat April 2009 einen Betrag von € 335,40 an Tagesgebühren in Rechnung gestellt hat. Weiters geht hervor, dass der Bw. im selben Monat insgesamt 4.511 beruflich veranlasste Kilometer zurückgelegt hat.

c) Reiseaufwandsentschädigung August 2010

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde der Bw. am 05.04.2012 zum streitgegenständlichen Sachverhalt niederschriftlich einvernommen. Dieser gab über Befragen durch den Referenten an, dass sein Tätigkeitsfeld als Bezirksleiter für Einzelhandel die Bereiche Kärnten/Osttirol, einen Teil von Salzburg (T) sowie einen Teil der Obersteiermark (Z) umfasst habe. Die Anzahl der von ihm zu betreuenden Kunden, welche sich im Wesentlichen aus Fachgeschäften (Trafiken) sowie verbundene Unternehmen (Lebensmittelhandel mit Tabakverkauf) rekrutiert hätten, belief sich auf ca. 1.200. Sein Hauptaufgabengebiet sei unter anderem der Abschluss von Werbeplatzierungsvereinbarungen sowie die Kontrolle der Einhaltung dieser Kontrakte gewesen. Die genannten Verträge habe er als Vertreter seines Arbeitgebers mit den jeweiligen Trafikanten abgeschlossen. Sein Arbeitgeber sei daran interessiert gewesen, die von ihm produzierten und vertriebenen Tabakprodukte auch vor Ort, das heißt im Geschäftsbereich der Trafiken, mittels Werbeträger zu bewerben. Seine Aufgabe sei es gewesen, mit den Trafikanten Einigung darüber zu erzielen, dass diese in ihren Geschäftsräumlichkeiten Werbeflächen zur Anbringung von Werbemitteln durch die Fa. X zur Verfügung stellen. Die Trafikanten seien für das Vorhalten von Werbeflächen mit ca. 200 €/m² per anno entschädigt worden. Alternativ dazu seien auch Vergütungen in Form von Naturalien, wie etwa Zigarettenhülsen sowie „Wutzelpapier“ gewährt worden. Sein zweites Hauptaufgabengebiet sei die Sicherstellung der Distribution über das gesamte „Blockbild“, also jenes Tabaksortiment, welches von seinem Arbeitgeber vertrieben worden sei, gewesen. Konkret habe er die Trafikanten dahingehend zu beraten gehabt, welche Zigaretten- bzw. Tabakmarken neu am Markt seien und welche Marken in deren Sortiment fehlten. Sowohl die Distribution als auch der Abschluss von Werbeplatzierungsvereinbarungen seien von einer sogenannten Zielvereinbarung, welche zwischen seinem Arbeitgeber und ihm abgeschlossen worden sei, erfasst gewesen. Inhalt der besagten Vereinbarung sei gewesen, dass er im Falle des Erreichens der darin gesteckten Ziele einen besonderen Bonus erhalte. Bei einer 100%igen Zielerreichung sei eine Jahresprämie in Höhe von ca. € 3.200,00 brutto ausbezahlt worden. Die in der Zielvereinbarung festgelegten Ziele seien derart determiniert gewesen, dass diese mit entsprechendem Engagement auch erreichbar gewesen seien. Als Bezirksleiter für Einzelhandel habe er alleine und eigenverantwortlich das ihm zugewiesene Gebiet zu betreuen gehabt. Er sei im Zuge seiner Tätigkeit ausschließlich im Außendienst tätig gewesen. Seine Jahresfahrleistung mit dem firmeneigenen PKW habe zwischen 55.000 und 60.000 Kilometer betragen. Diverse administrative Arbeiten habe er in seiner Freizeit in seiner Wohnung erledigt. Sein Gehalt sei insoweit provisionsabhängig gewesen, als die Möglichkeit bestanden habe, durch besonderen Einsatz die in der Zielvereinbarung in Aussicht gestellte

Jahresprämie zu lukrieren. Das Dienstverhältnis sei letztendlich von ihm aufgelöst worden, da diese Tätigkeit eine enorme Stressbelastung mit sich gebracht habe. Derzeit sei er arbeitslos.

Zu den geschätzten Bewirtungsspesen gab der Bw. zu Protokoll, dass er ausschließlich Trafikanten zum Essen bzw. zum Kaffee eingeladen habe, um so das Verhältnis zu diesen zu fördern. Dadurch habe er sich letztlich auch eine Vermehrung seiner Geschäftsabschlüsse erwartet. Belege über die angefallenen Bewirtungskosten habe er nicht aufbewahrt, da er der Meinung gewesen sei, dass ihm das Vertreterpauschale zustehe. Von seiner gesamten Arbeitszeit seien ca. 80% im Zusammenhang mit dem Abschließen bzw. der Aktualisierung von Werbeplatzierungsvereinbarungen sowie der Sicherstellung der Distribution gestanden. Sämtliche ehemalige Kollegen hätten seitens der Finanzverwaltung das strittige Vertreterpauschale ohne Probleme zuerkannt bekommen.

Der Bw. beantragte die zeugenschaftliche Ladung von Herrn G, Geschäftsführer der X, zum Beweise der Richtigkeit seiner Angaben.

Im Zuge der Befragung brachte der Bw. unter anderem eine bereits im erstinstanzlichen Behördenakt einliegende seitens der X verfasste Stellenbeschreibung der Funktion „Außendienstmitarbeiter – Bezirksleiter Einzelhandel“ vom 27.07.2011 zur Vorlage.

Darin wird ausgeführt, dass der Tätigkeitsbereich dieser Position die Betreuung der Handelspartner (Trafikanten in der zugeteilten Region) umfasse. Der „Bezirksleiter Einzelhandel“ sei hauptsächlich (mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit) im Außendienst tätig. Das Aufgabengebiet dieser Funktion beinhaltete nachstehende Tätigkeiten:

- Schaffung von "Neu-Distributionen" durch Direktverkauf
- Kurzfristiges Beheben von Out of Stock Situationen durch Direktverkauf
- Sicherstellung, dass alle X- Produkte in den Trafiken in einwandfreiem, verkaufsfähigen Zustand sind (Frischepflege/FiFo/Q-Proof)
- Sicherstellung eines maximalen Facings für alle X- Produkte aus konsumrelevanten Gesichtspunkten:
 - Blockbildung
 - Stellplatzmarkierung
 - Sicherstellung Stellplatzanteile
- Planung der nächsten Verkausrunde in dem dafür vorgesehenen System, unter Beachtung der durch in der VKR-Beschreibung (VKR=Verkaufsroundschreiben) festgelegten Vorgaben
- Realisierung/Umsetzung der in den VKR-Schreiben festgelegten Trade Marketing- Konzepte
- Urlaubs- bzw. Krankenstandsvertretung für andere Außendienstmitarbeiter
- Durchführung von Kundenbesuchen und Erfüllung von internen Vorgaben (z.B. Aktionen) und vereinbarten Besuchshäufigkeiten (Abarbeitungsziele Sollbesuche)
- Abschließen von Werbeplatzierungsvereinbarungen und Administration dieser im CRM

- Platzierung von Dauerwerbemittel im Bereich des festgelegten Konsumentenkorridors
- Einsatz von Dauermaterialien (Thekenständen etc.) in Übereinstimmung mit der aktuellen Marketing- bzw. Trade Marketing-Strategie und den Vertriebszielen
- Permanente Überprüfung und Optimierung des Einsatzes unserer Dauerwerbematerialien hinsichtlich
 - Sichtbarkeit, Platzierung und Zustand (Qualität)
 - Kosten/Leistung
 - Vertragseinhaltung (z.B. Beleuchtung)
- Durchführung von Motivwechseln anhand der Maßgaben der Aktionsvereinbarungen bzw. des Kompendiums
- Preis-Checks von X- Produkten (Papier-, Hülsen- und Zubehörpreise) inkl. relevanter Wettbewerbsprodukte im Vergleich
- permanente Kundenstammdatenpflege (Vervollständigung des Kundenstamms)
- Sorgfältige Erhebung und Pflege aller Kundenstammdaten (zB. Absätze und Sortimentsbreiten, Werbemittel, etc.)
- Sorgfältige Erhebung und Pflege aller Bewegungsdaten (zB. Lieferscheine, Distributionserhebungen, Werbematerialeinsatz, etc.)
- Erhebung der aktuellen Besuchsdaten – Kundenpflege (Kunde- aktiv, Öffnungszeiten, Saison, Ansprechpartner, Geschäft geschlossen, etc.) als Basis für optimale Tages- und Besuchsplanung
- Regelmäßiger Datentransfer (täglich)
- Tägliches Öffnen und Bearbeiten der elektronischen Post
- Kompetenter Ansprechpartner für den Handel bzgl. aller unternehmens- und industriepolitischen Informationen (nach Maßgabe der internen Vorgaben)
- Kenntnis der relevanten Ansprechpartner und deren Informationsbedarf
- Dokumentationen mittels Digitalkamera
- Qualitative Marktbeobachtungen und Marktmeldungen (Wettbewerbsaktivitäten)
- [...]

Im Zuge der am 02.05.2012 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlungsverhandlung gab der Bw. über Befragen an, dass er zwischen zehn und zwölf Kunden am Tag aufgesucht habe. Die mit seiner Tätigkeit im Zusammenhang stehenden administrativen Arbeiten habe er teilweise vor Ort, also direkt beim Kunden, verrichtet. Dies sei etwa bei der Pflege von Kundendaten der Fall gewesen. Die Bearbeitung von Bestellungen oder die Erstellung von Marktberichten habe er allerdings von zu Hause aus vorgenommen bzw. getätigter.

Die Amtsvertreterin replizierte, dass gegenständlich offenbar die Kundenbetreuung im Vordergrund gestanden sei. Für die steuerliche Berücksichtigung des Vertreterpauschales sei allerdings ausschließlich die Anbahnung und der Abschluss von Geschäften erforderlich.

Überdies habe der Steuerpflichtige den Nachweis zu erbringen, dass ihm aus seiner Tätigkeit heraus überhaupt Kosten erwachsen seien. Ein derartiger Nachweis liege gegenständlich nicht vor.

Der Bw. entgegnete, dass sein Tätigkeitsfeld sehr wohl darin bestanden habe, Kunden „aufzureißen“ und diese davon zu überzeugen, der Fa. X Werbeflächen zur Verfügung zu stellen und darüber eben Werbeplatzierungsvereinbarungen abzuschließen. In dieser Branche habe es eine sehr starke Konkurrenzsituation mit anderen tabakproduzierenden bzw. - vertreibenden Firmen, wie beispielsweise A, B, C und D gegeben. Das Platzangebot in den Verkaufsräumlichkeiten der Trafiken sei naturgemäß begrenzt, was dazu geführt habe, dass Werbeplätze bzw. -flächen begehrt gewesen seien. Die Trafikanten hätten dann oft nach Sympathie entschieden, an wen sie Werbeflächen zur Verfügung stellten. Ein Gutteil seiner anerlaufenden Aufwendungen sei auf Kundeneinladungen zurückzuführen, die allesamt das Ziel gehabt hätten, den Kontakt zum Kunden hin zu festigen. Ferner seien auch Aufwendungen für die Innenraumreinigung des PKWs, diverse Büromaterialien sowie Strom- und Internetkosten angefallen. Fahrtkosten habe er keine verzeichnet, zumal er ein Dienstfahrzeug inklusive einer Tankkarte zur Verfügung gestellt bekommen habe.

Der Bw. führte weiters aus, dass die Werbeplatzierungsvereinbarungen mit den Kunden in der Regel auf zwei oder drei Jahre abgeschlossen worden seien. Nach der Befristung hätte sich der Vertrag – sofern dieser nicht aufgekündigt worden sei – um ein weiteres Jahr verlängert.

Ein weiteres Aufgabengebiet habe die Sicherstellung der (Neu-)Distribution umfasst. Dies bedeute, dass er die Kunden ua. über die optimale Anordnung der Produkte in den Verkaufsregalen zu beraten gehabt habe. Neue Tabaksorten hätten die Kunden direkt bei ihm bestellen können. Das Ziel seiner Tätigkeit, also auch das der (Neu-)Distribution, sei aber immer der Mehrverkauf gewesen. Im Falle des Nichterreichens des Verkaufsziels wäre ihm der Bonus versagt geblieben.

Im weiteren Verlaufe der Berufungsverhandlung wurde NN, Sales Manager der X, als informierter Vertreter zeugenschaftlich einvernommen. Dieser gab über Befragen an, dass der Bw. einer von insgesamt 17 Außendienstmitarbeiter der X gewesen sei, dessen Aufgabe einerseits die Akquisition von Werbeflächen, andererseits die Betreuung der Handelspartner (Trafikanten) gewesen sei. Der Bw. habe die Kunden zum Abschluss entsprechender Werbeplatzierungsvereinbarungen mit der X für das Anbringen von Werbedisplays und Werbeaufsteller in deren Verkaufslokalitäten zu überzeugen gehabt. Der Tätigkeitsbereich des Bw. habe – so der Zeuge – auch die Distribution der Tabakprodukte umfasst. In diesem Zusammenhang sei es ua. die Aufgabe des Bw. gewesen, die jeweiligen Trafikanten von der Aufnahme neuer Tabakprodukte in deren Sortiment zu überzeugen. Zum Aufgabenspektrum

des Bw. habe auch die Beobachtung der Mitbewerber gehört. Der Tätigkeitsschwerpunkt sei allerdings in der Akquisition von Werbeflächen bzw. im Abschließen der bezughabenden Verträge mit den Trafikanten gewesen. Das Ausmaß dieser Tätigkeit bezifferte der Zeuge mit „*sicher 80% seiner Gesamttätigkeit*“. Unter Einschluss des Tätigkeitsfeldes „Neudistribution“ würde sich der percentuelle Anteil auf über 90% erhöhen. Der Zeuge räumte allerdings ein, dass sich die percentuellen Angaben zur Aufgabenstruktur des „Bezirksleiters - Einzelhandel“ ausschließlich auf die Berufungszeiträume beziehen würden, da das direkte Platzieren von Werbemittel sukzessive abgenommen habe und derzeit (2012) lediglich zwischen 10% und 15% der Gesamtarbeitszeit eines Außendienstmitarbeiters ausmache.

Der Zeuge gab ferner zu Protokoll, dass die Anzahl der Kundenbesuche dem jeweiligen Mitarbeiter durch Zielvereinbarung vorgegeben worden sei. Vorgabe sei gewesen, 55 Kunden pro Woche aufzusuchen. Für jede der acht Verkaufsrounden pro Jahr habe es eine eintägige Besprechungssitzung gegeben. Der Bw. sei ca. 7,5 Stunden am Tag „am Feld“, dh. vor Ort, gewesen, ca. 0,5 Stunden seien für die Durchführung administrativer Tätigkeiten angefallen. In dieser Branche habe es eine starke Konkurrenzsituation gegeben, da sich vier weitere Anbieter um Werbeflächen bemüht hätten. Die Trafikanten hätten diese Situation ausgenutzt und den Preis für die Vermietung von Werbeflächen in die Höhe getrieben. Aus diesem Grunde sei die persönliche Beziehung zum Kunden hin sehr wichtig gewesen. Es sei zwar richtig, dass auch die Trafikanten selbst von den Werbemaßnahmen profitiert hätten, allerdings hätten diese bei der Wahl ihrer Vertragspartner in Bezug auf den Abschluss von Werbeplatzierungsvereinbarungen verschiedenartige Überlegungen, wie beispielsweise, welche Marge sich beim Verkauf einer bestimmten Zigarettenmarke erzielen lasse, angestellt. Auf Ebene der Außendienstmitarbeiter seien Einladungen zum Kaffee durchaus üblich gewesen. Essenseinladungen von Trafikanten seien allerdings nur vom Management der X ausgesprochen worden. Den einzelnen Außendienstmitarbeitern habe die Fa. X einen Großteil der angelaufenen Spesen ersetzt. So seien Aufwendungen für Portogebühren, Druckerpatronen, Druckerpapier, Handy, Hotelnächtigungen sowie auch die Innenreinigung des Dienstfahrzeuges erstattet worden. Nicht ersetzt worden seien etwa Stromkosten sowie Kosten für den Betrieb eines Internetanschlusses.

Der Bw. replizierte, dass es seitens der X die Order gegeben habe, für Einladungen von Kunden zum Kaffee keinen Spesenersatz zu verrechnen. Dasselbe habe für die Innenreinigung des Dienstfahrzeuges gegolten. Die vom Zeugen dem Senat vorgelegten Belege betreffend seine (Bw.) Spesenverrechnung würden daher auch keinerlei Bewirtungskosten ausweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II 2001/382, ordnet an:

„§ 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. bis 8]

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.

[..]

Weder das Einkommensteuergesetz selbst noch der soeben genannten Verordnungstext enthalten eine Begriffsdefinition des „Vertreters“.

Nach allgemeinem Verständnis und einschlägiger Fachliteratur (*Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 17 Tz 71; Doralt, EStG Kommentar, § 17 Tz 83*) 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, zählt nicht als Vertretertätigkeit (bspw. Kontrolltätigkeit, Inkassotätigkeit). Der Vertretertätigkeit ist es gleichzuhalten, wenn **Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen** im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044).

Bereits im Erkenntnis vom 10.03.1981, 2885, 2994/80, hatte sich der Verwaltungsgerichtshof mit dem Begriff "Vertreter" in der zu § 17 Abs 4 EStG 1972 ergangenen Verordnung betreffend Durchschnittssätze für Werbungskosten BGBl 597/1975 idF BGBl 49/1979 befasst. Der Gerichtshof führte darin aus, es widerspräche den Erfahrungen des täglichen Lebens und auch der Verkehrsauffassung, wenn Personen nur dann als Vertreter angesehen werden könnten, wenn sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst seien. Vielmehr werde sich bei fast allen Vertretern, je nach ihrer Verwendung im Verkaufsapparat ihres Unternehmens und auch nach den branchenbedingten Besonderheiten und der betriebsinternen Organisation des Unternehmens, in mehr oder weniger zeitaufwändigem Umfang die Notwendigkeit einer Tätigkeit im "Innendienst" ergeben. Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen, Entgegennahme von Waren seien beispielsweise solche Tätigkeiten, die in den Geschäftsräumlichkeiten des

Dienstgebers abgewickelt zu werden pflegten, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verliere. Der Verwaltungsgerichtshof teile aber die Ansicht, dass es zum Beruf eines Vertreters gehöre, regelmäßig im Außendienst tätig zu sein.

In seinem Erkenntnis vom 24.2.2005, 2003/15/0044, hielt derselbe Gerichtshof fest, dass auch derjenige als Vertreter gelte, wer im Rahmen seines Außendienstes untergeordnete Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichte oder Waren zustelle, solange der Kundenverkehr in Form des **Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers** eindeutig **im Vordergrund** stehe. Der Wortlaut der besagten Verordnung verlange zwar eine „ausschließliche Vertretertätigkeit“, doch seien andere Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung unschädlich (VwGH, aaO.).

Im gegenständlichen Fall ergab das durchgeführte zweitinstanzliche Ermittlungsverfahren folgendes Bild:

Der Zeuge NN gab im Zuge seiner Einvernahme an, dass sich die Tätigkeit des Bw. im Zusammenhang mit der Anbahnung und dem Abschluss von sogenannten Werbeplatzierungsvereinbarungen auf „sicher 80% der Gesamtätigkeit“ belaufen würde. Die vom Bw. diesbezüglich ausgeübte Tätigkeit im Zusammenhang mit den Anbahnung und dem Abschließen von Werbeplatzierungsvereinbarungen stellt nach der Verkehrsauffassung, welche der erkennende Senat seiner Entscheidung zugrunde legt, unzweifelhaft eine Vertretertätigkeit dar, zumal diese darauf ausgerichtet war, eine Geschäftsbeziehung mit dem Kunden (Trafikanten) herzustellen. Geschäftsgegenstand war unbestrittenen die Anmietung von Geschäftsflächen, die der An- bzw. Aufbringung von Werbemittel bzw. Werbeträger dienen sollten. Dies alles erfolgte vor dem Hintergrund der klaren und eindeutigen Intention der Fa. X, die von ihr produzierten und vertriebenen Tabakprodukte kundennah zu bewerben, um so ihre Umsätze zu erhöhen. Zwischen dem Bw. (respektive der Fa. X) und den Trafikanten wurden zwar – bezogen auf die Art des Geschäftes (Akquisition von Werbeflächen) – keine Kaufgeschäfte iSd §§ 1053ff ABGB angebahnt und abgeschlossen, wohl aber zweitseitig verbindliche Rechtsgeschäfte, welche für die Fa. X Voraussetzung für die Verwirklichung ihrer Werbestrategie und damit ihrer Absatzförderung waren. Dass die Fa. X besonderes Interesse am Abschluss von derartigen Werbeplatzierungsvereinbarungen hegte, ist evident und wurde dies sowohl vom Zeugen NN als auch vom Bw. in der Berufungsverhandlung unzweifelhaft vermittelt.

Weiters enthält auch das zweite Tätigkeitsfeld, nämlich die (Neu-)Distribution von Tabakprodukten typische Elemente einer Vertretertätigkeit, wenngleich auch die Kundenbetreuung durch individuelle Beratung (ua. hinsichtlich Warenpräsentation usgl.) wohl

vordergründig gewesen sein dürfte. Das Präsentieren und Anbieten neuer Produkte sowie die Entgegennahme diesbezüglicher Bestellungen im Rahmen von Verkaufsrunden gilt nach Ansicht des erkennenden Senates als vertretertypische Tätigkeit.

In Ansehung des Umstandes, dass auch im Rahmen des Tätigkeitsfeldes „Distribution“ Teilbereiche enthalten waren, die in eindeutiger Weise dem Aufgabenbereich eines Vertreters zuzuordnen sind, beläuft sich der Anteil der vom Bw. ausgeübten Vertretertätigkeit unter Zugrundelegung der Aussagen des Zeugen NN wohl auf über 80% seiner Gesamttätigkeit.

Dieses Ausmaß reicht nach Ansicht des UFS aus, um die Tätigkeit des Bw. insgesamt unter das Berufsbild „Vertreter“ subsumieren zu können. In diesem Zusammenhang bleibt festzuhalten, dass der erkennende Senat keine Zweifel am Wahrheitsgehalt der vom Zeugen NN sowie vom Bw. getätigten Angaben hinsichtlich des prozentuellen Ausmaßes der vertretertypischen Tätigkeiten hegte. Sowohl der Zeuge als auch der Bw. selbst hinterließen bei ihrer Befragung einen glaubwürdigen Eindruck.

Auf zweiter Ebene war zu prüfen, ob die vom Bw. getragenen Aufwendungen ausreichen, um den Anspruch auf Zuerkennung des Vertreterpauschales zu begründen. Das Finanzamt brachte vor, dass gemäß der Judikatur des UFS (zB. RV/0159-I/08) das Vertreterpauschale zu versagen sei, wenn einem Vertreter keinerlei Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit erwachsen. Es sei nicht Sinn des Vertreterpauschales fiktive Werbungskosten zu berücksichtigen.

Zum gegenständlichen Fall gab der Zeuge an, dass nahezu alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit anfielen, dem Bw. ersetzt worden seien. Keinen Ersatz – so der Zeuge – habe es lediglich für Strom- sowie für Internetkosten gegeben. Der Bw. wandte ein, dass auch Einladungen von Trafikanten, die er zur Förderung des Klimas in Erwartung besserer Geschäftsabschlüsse getätigt habe, von seinem Dienstgeber faktisch nicht ersetzt worden seien. Er habe derartige Kosten angesichts einer internen Order, die einen Ersatz de facto nicht zugelassen habe, gar nicht zur Erstattung eingereicht. Gleiches habe für die Innenraumreinigung seines PKWs gegolten. Der Bw. bezifferte die Höhe der anerlaufenen Stromkosten für PC und Drucker mit € 3,85 pro Monat, die Kosten für Internet, welche im Zusammenhang mit dem Berichtswesen anfielen, mit € 10,- pro Monat (ds. 20% der insgesamt aufgelaufenen Internetgebühren).

Für den erkennenden Senat steht aufgrund der eindeutigen und präzisen Aussagen des Zeugen NN. außer Zweifel, dass der Bw. den Großteil jener im Zusammenhang mit seiner Berufsausübung anfallenden Aufwendungen nicht aus Eigenem tragen musste. Dennoch gibt es einzelnen Positionen, wie etwa Stromkosten und Internetkosten für Berichtswesen, die

wirtschaftlich nicht vom Arbeitgeber getragen wurden. Der Senat hat auch keine Zweifel dahingehend, dass derartige Werbungskosten dem Grund nach in geringer Höhe anfielen, wiewohl ein diesbezüglicher Nachweis vom Bw. nicht erbracht werden konnte. Nach der vom Bw. vorgenommenen schätzungsweisen Ermittlung würden sich allein die Aufwendungen für Internet und Strom in Summe auf ca. € 150,- jährlich belaufen.

Gemäß der Diktion des § 1 der eingangs zitierten Verordnung BGBl. II 2001/382, wird für Steuerpflichtige, deren Tätigkeit unter jene in der Verordnung taxativ geregelten Berufsgruppen fällt (ggst. „Vertreter“ gemäß Z 9) **anstelle** des Werbungskostenpauschbetrages nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 (ds. bezogen auf die Berufungszeiträume € 132,- jährlich) ein Berufsgruppenpauschale (vorliegendenfalls „Vertreterpauschale“) als pauschalierte Werbungskosten festgelegt. Voraussetzung für die Anwendung des Berufsgruppenpauschales ist nach Verständnis des erkennenden Senates lediglich, dass Werbungskosten dem Grunde nach anfallen. Keine Voraussetzung ist aber, dass die im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit anlaufenden Aufwendungen einen gewissen Betrag übersteigen oder in einem gewissen Verhältnis zu den Einkünften stehen. Eine derartige Interpretationsweise würde vom Wesen her eine teleologische Reduktion der genannten Bestimmung darstellen, wofür aber in Ansehung des klaren Verordnungswortlautes die rechtlichen Voraussetzungen fehlen. Nur in dem Falle, dass überhaupt keine Werbungskosten vorlägen, würde nach Ansicht des UFS die Anerkennung des strittigen Pauschales nicht in Betracht kommen.

Da im vorliegenden Berufungsfall jedoch bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang mit der Berufsausübung vom Bw. aus Eigenem zu tragen waren und hierfür kein Ersatz von dritter Seite (Arbeitgeber) gewährt wurde, kann „*anstelle des Werbungskostenpauschbetrages nach § 16 Abs. 3 EStG*“ das Vertreterpauschale bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug gebracht werden.

Der Berufung war demnach Folge zu geben.

Abschließend bleibt anzumerken, dass es im Wesen einer Pauschalierung liegt, zum Zwecke der Vereinfachung der Steuererhebung von den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles abzusehen und Durchschnittswerte zugrunde zu legen. Nach verfassungsrechtlichen Vorgaben ist erforderlich, dass sich die Pauschalierung auf eine unter wirtschaftlichen Aspekten einigermaßen homogene Gruppe von Steuersubjekten bezieht, und die Mehrzahl der Fälle zu einem Resultat führt, das den tatsächlichen Gegebenheiten unter Anstellung einer mehrjährigen Betrachtung entspricht. Dass eine Pauschalierung im Einzelfall zu mehr oder weniger krassen Begünstigungen führen kann, muss dabei allerdings in Kauf genommen werden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. Mai 2012