

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 16. Dezember 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 15. November 2013 (St.Nr. xxx) betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

In der **Einkommensteuererklärung** für das Jahr 2012 beantragte die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung des sogenannten Vertreterpauschales (als DN eines Personaldienstleistungsbetriebes/Arbeitsvermittler).

Nach einem **Ergänzungsvorhalt** des Finanzamtes vom 8. Oktober 2013 gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass die Tätigkeit zu  $\frac{3}{4}$  im Außendienst und zu  $\frac{1}{4}$  im Innendienst durchgeführt werde.

Weiters gab sie bekannt, dass ihr Mitarbeiter unterstellt seien und sie keine Inkassotätigkeit ausübe.

< beigefügter Angestellten-Dienstvertrag vom 20. April 2012 (auszugsweise):

„ ...

3. *Dienstverwendung:*

*Die Firma überträgt der DN die Aufgaben einer Kunden- & Personal-Beraterin.*

< *Stellenbeschreibung:*

- *Grundsätzliche Aufgaben:*

a. *Verantwortung für einen Dispositionsbereich.*

- b. Einhaltung und Vorleben des QM-Systems, der Verfahrensanweisungen und Durchführungsanweisungen.*
- c. Laufender Prozess der Neukundengewinnung*
- d. Permanente Analyse des Bewerberpools.*
- e. Auslösen geeigneter Maßnahmen, so dass jederzeit genügend Bewerber aller benötigten Qualifikationen vorhanden sind*
- f. Positive Darstellung der Firma AG gegenüber Dritten.*
- g. Umsetzung der vereinbarten Ziele*
- h. Ständige Marktbeobachtung und lfd. Information an NLL.*
- i. Ausarbeitung von Verbesserungsvorschlägen*
- j. Termingerechte Abgabe der Berichte*
- k. Mitarbeit in geeigneten Arbeitsgruppen zur Weiterentwicklung des Unternehmens*
- l. Ständige eigenverantwortliche Weiterbildung*

*- Eigener Dispositionsbereich:*

- a. Führen eines eigenen Dispositionsbereiches*
- b. Führen einer Einsatzplanung. Es muss jederzeit nachvollziehbar sein (tagesaktuell) welcher MA wo im Einsatz ist.*
- c. Festlegen der Löhne und Gehälter des externen Personals*
- d. Einsatzplanung unter Berücksichtigung der MA-Qualifikation*
- e. Einsatzplanung unter optimaler Auslastung des MA-Stammes - möglichst keine Garantieleistungen an MA*
- f. Kundenkontakte durch Besuche und Telefonate und Erstellung von aussagekräftigen Berichten.*
- g. Fristgerechte Überprüfung der Zahlungsfähigkeit unserer Kunden.*
- h. Personalselektion und Einstellung von externen Personal - richtige Einstufung sicherstellen (KV).*
- i. Kündigen von externen MA*
- j. Schriftliche Erfassung jedes eingehenden Auftrages und dessen Ausführung.*
- k. Festlegung der Kundenhonorare unter der Vorgabe das Budget zu erreichen (DB 1) (siehe Kalkulationschema und Budgetziel-DB 1) in Abstimmung mit der NLL-Leitung.*
- l. Selbständiges Aneignen des Fachwissens u.a. mit Hilfe der QM-Dokumentation.*
- m. Sonderaufgaben je nach Erfordernis.*

*- Management-Aufgaben:*

- a. Verantwortlich für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen insbesondere die Einhaltung/Überwachung des Arbeitszeitgesetzes, ArbZG sowie das ArbeitnehmerInnenschutzgesetz,*
- b. Überwachung des Mahnwesens und der Personalaktenführung.*
- c. Verantwortung und Haftung bei nicht versicherten Kunden. Ausgenommen die Zusammenarbeit wurde dennoch von der GL schriftlich bis zu einem genau bezeichneten Rahmen genehmigt.*
- d. Die Zusammenarbeit mit den Niederlassungen und Kollegen fördern*

- e. Durchführung der Jahresplanung des eigenen Bereiches in Zusammenarbeit mit der NLL-Leitung
- f. Monatliche Analyse des BAB und Vorausplanung. Festlegen und überwachen von Optimierungsmaßnahmen.
- g. Planung von Geschenken, Kundenveranstaltungen, etc. im Rahmen des Budgets
- h. Sonderaufgabe je nach Erfordernis
- i. Teilnahme an Workshops und Arbeitsgruppen zur Unternehmenssteuerung und ständiger Verbesserung.“

Mit **Einkommensteuerbescheid 2012** vom 15. November 2013 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2012 ohne Berücksichtigung des beantragten Vertreterpauschales festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß der VO des BM für Finanzen Vertreter Personen seien, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Die Vertretertätigkeit müsse ausschließlich ausgeübt werden. Würde das Dienstverhältnis auch andere Tätigkeiten umfassen, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, würde keine reine Vertretertätigkeit vorliegen. Das Kriterium der „reinen Vertretertätigkeit“ sei gegenständlich nicht erfüllt, da laut eigenen Angaben Mitarbeiter unterstellt seien. Demzufolge sei die Zuerkennung des Vertreterpauschales gemäß § 17 Abs. 4 EStG 1988 nicht möglich, wenn auch der Umstand der „überwiegenden Außendiensttätigkeit“ gegeben sei.

Mit Eingabe vom **16. Dezember 2013** wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 eingereicht.

„1. Sachverhalt:

*Im Jahr 2012 habe ich mein Dienstverhältnis bei der A AG GmbH am 2.5.2012 begonnen. Mein Tätigkeitsbereich ist der einer Kunden- und Personalberatung im Geschäftsfeld Personalleasing. Seitens meines Arbeitgebers besteht die Vorgabe, ausschließlich in der Kundenakquise (-betreuung) tätig zu sein. Die Kundenakquise umfasst die Gewinnung neuer und die Aufrechterhaltung bestehender Kundenkontakte und der Abschluss von Verträgen zugunsten meines Arbeitgebers. Ergänzend darf ich darauf hinweisen, dass ich für meine Kundenbetreuung (Abschluss von Verträgen) eine Erfolgsprämie (Tantieme) erhalte. Eine entsprechende Bestätigung durch meinen Arbeitsgeber kann beigebracht werden.*

*Im Zuge der Kundenakquise ist es erforderlich für die Auftragsdurchführung die organisatorisch erforderlichen Qualitätsstandards meines Arbeitgebers einzuhalten. A AG GmbH hat ein integriertes Managementsystem, und hier insbesondere die Zertifizierung nach DIN EN ISO 9001 seit dem Jahre 1997, dem AG-Qualitäts-Pass und der SCP Zertifizierung. Die im Zuge der Auftragserteilung erhaltenen Daten müssen an die jeweilige Gebietsleitung aufgrund der Vorgaben meines Arbeitgebers weitergegeben werden, damit der - von mir unabhängige - Innendienst die Dispositionen des Leasingpersonals vornehmen kann. Natürlich ist es notwendig die benötigten Daten entsprechend der*

Vorgaben meines Dienstgebers aufzubereiten, wobei dieser Zeitaufwand der weitaus geringere Anteil meiner Arbeitszeit ist. Mein Zeitaufwand ist mit weitaus mehr als 50% im Außendienst festzumachen. Dies wurde auch in der Begründung vom Finanzamt F letzter Satz bestätigt.

## 2. Rechtliche Würdigung:

Gemäß Verordnung zu § 17 Abs. 6: Werbungskostenpauschale BGBl II 2001/382 wurde durch den Bundesminister für Finanzen die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen festgelegt.

Gemäß § 1 Z 9 VO zu § 17 Abs. 6 EStG kann ein Vertreter 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens Euro 2.190 Euro jährlich geltend machen. Als Voraussetzungen werden angeführt, dass zum einen der Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben muss und zum anderen muss von der Gesamtarbeitszeit dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst.

Im gegenständlichen Fall ist darauf hinzuweisen, dass die Verordnung den Begriff "Vertreter" nicht definiert (lt. Renner, SWK 20/2008, S. 561ff nur "unklar bestimmt"), sondern lediglich festlegt, dass der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst für die konkreten Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf. "Ein Arbeitnehmer wird auch dann (noch) als Vertreter angesehen, wenn er Waren zustellt, solange der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Kaufgeschäften im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers im Vordergrund steht. Der Vertretertätigkeit für den Verkauf von Waren ist es gleichzuhalten, wenn Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden. Wenn ein Arbeitnehmer im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichtet, ist er dennoch als Vertreter tätig, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht (vgl. Lenneis (UFS Außenstelle Wien) in Jakom, EStG, Kommentar, 6. Auflage 2013, S. 765)". Nach Renner, SWK 20/2008, S. 561 ff mit Verweis auf VwGH-Interpretation, ergibt sich bei allen Vertretern, je nach ihrer Verwendung im Verkaufsapparat ihres Unternehmers und auch nach branchenbedingten Besonderheiten und der betriebsinternen Organisation, in mehr oder weniger zeitaufwendigem Umfang die Notwendigkeit einer Tätigkeit im "Innendienst". Abrechnungen mit Kunden, der Nachweis des Arbeitseinsatzes, die Einholung von Weisungen und die Entgegennahme von Waren seien z.B. 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.

Auch hat der UFS (22.11.2006, RV/0438-L/06) ausgeführt, dass auch bei jemanden der Geschäftsführer sei, dies nicht zur Aberkennung der Vertreterpauschale führe,

*sondern dieses bei entsprechender Tätigkeit (Außendienst, Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften) auch einem Geschäftsführer zu gewähren sei. Renner (SWK 20/2008, S. 561 ff) führt zu diesem Erkenntnis aus, dass in diesem Fall der Geschäftsführer neben Kundenverkehr auch mit Organisation, Auftragsabwicklung, Projektmanagement, Preisgestaltung, der Erstellung von Umsatzplänen, Konzepten sowie mit Werbe- und Marketingmaßnahmen befasst war. Auch sei die Entgegennahme von Reklamationen und das Urgieren der Einhaltung der Zahlungsfristen betreffend vom Vertreter vermittelte Geschäftsabschlüsse als eine mit dieser Tätigkeit zusammenhängende Betätigung anzusehen (VwGH 9.11.1983, 82/13/0146). Einem Arbeitnehmer eines Personalleasingunternehmens, dessen vorrangiges Ziel seiner Tätigkeit war, "Arbeitsstunden zu verkaufen", somit Geschäfte abzuschließen, wurde seitens des UFS ebenfalls das Vertreterpauschale zuerkannt (UFS 7.7.2006, RV/0046-F/06).*

*Es wäre weiters unsachlich, die Subsumtion unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil in völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzliche auch eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, zumal eine solche völlig untergeordnete Tätigkeit typischerweise nicht dazu führt, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfallen als ohne sie (VwGH, 24.2.05, 2003/15/0044).*

*Aufgrund obigen Sachverhaltes steht mir als Arbeitnehmerin eines Personalleasingunternehmens, deren Tätigkeit es ist "Arbeitsstunden zu verkaufen", somit Geschäfte abzuschließen, die Vertreterpauschale zu (siehe auch UFS 7.7.2006, RV/0046-F/06).“*

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23. Juni 2014 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin der schriftlichen Aufforderung vom 1. April 2014, fehlende Unterlagen (genaue Arbeitsplatz- bzw. Tätigkeitsbeschreibung und Bekanntgabe ob Mitarbeiter unterstellt seien) bis zum 16. April 2014 nachzureichen, nicht nachgekommen sei, sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit Eingabe vom 17. Juli 2014 wurde ein **Vorlageantrag** eingereicht.

*„Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil*

*< die belangte Behörde den gegenständlichen Bescheid einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt hat,*

*< die auf Basis des gegenständlichen Sachverhaltes getroffene Beweiswürdigung den Denkgesetzen widerspricht und nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht nachvollziehbar ist und*

*< es die belangte Behörde rechtswidrig unterlässt, die in dem gegenständlichen Einkommensteuerbescheid vorgenommene abweichende Festsetzung zu begründen.*

*Die Beschwerde richtet sich weiters gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide, weil*

*< die Anwendung der Verordnung zu § 17 Abs. 6: Werbungskostenpauschale BGBl II 2001/382 und zwar § 1 Z 9 VO zu § 17 Abs. 6 EStG für Vertreter in Höhe von 5% nicht anerkannt wurde.*

*Begründung:*

*1. Sachverhalt:*

*Im Jahr 2012 habe ich mein Dienstverhältnis bei der A AG GmbH am 2.5.2012 begonnen. Mein Tätigkeitsbereich ist der einer Kunden- und Personalberaterin im Geschäftsfeld Personalleasing. Seitens meines Arbeitgebers besteht die Vorgabe, ausschließlich in der Kundenakquise (-betreuung) tätig zu sein. Die Kundenakquise umfasst die Gewinnung neuer und die Aufrechterhaltung bestehender Kundenkontakte und der Abschluss von Verträgen zugunsten meines Arbeitgebers. Meine Arbeitszeit verbringe ich zu 3/4tel im Außendienst und zu 1/4tel im Innendienst. Ich übe auch keine Inkassotätigkeit aus. Ergänzend darf ich darauf hinweisen, dass ich für meine Kundenbetreuung (Abschluss von Verträgen) eine Erfolgsprämie (Tantieme) erhalte.*

*Eine entsprechende Kopie meines Dienstvertrages sowie der Tätigkeitsbeschreibung wurden bereits (!) am 13. November 2013 aufgrund des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 8. Oktober 2013 dem Finanzamt F vorgelegt. Die entsprechenden Unterlagen habe ich (nochmals) diesem Vorlageantrag beigelegt. Ergänzend noch die Bestätigung durch meinen Arbeitgeber (e-mail vom 15.7.2014).*

*Im Zuge der Kundenakquise ist es erforderlich für die Auftragsdurchführung die organisatorisch erforderlichen Qualitätsstandards meines Arbeitgebers einzuhalten. A AG GmbH hat ein integriertes Managementsystem, und hier insbesondere die Zertifizierung nach DIN EN ISO 9001 seit dem Jahre 1997, dem AG-Qualitäts-Pass und der SCP Zertifizierung. Die im Zuge der Auftragserteilung erhaltenen Daten müssen an die jeweilige Gebietsleitung aufgrund der Vorgaben meines Arbeitgebers weitergegeben werden, damit der - von mir unabhängige - Innendienst die Dispositionen des Leasingpersonals vornehmen kann. Natürlich ist es notwendig die benötigten Daten entsprechend der Vorgaben meines Dienstgebers aufzubereiten, wobei dieser Zeitaufwand der weitaus geringere Anteil meiner Arbeitszeit ist. Mein Zeitaufwand ist wie oben ausgeführt mit weitaus mehr als 50% im Außendienst festzumachen. Dies wurde auch in der Begründung vom Finanzamt F im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 15.11.2013 letzter Satz nicht in Zweifel gezogen.*

*Im Zuge des Ergänzungsersuchens vom 1. April 2014 wurden seitens des Finanzamtes nochmals die gleichen Fragestellungen für die Ergänzungspunkte verwendet, obwohl ich einerseits den Sachverhalt bereits im Zuge des Veranlagungsverfahrens als auch in der Berufung (Bescheidbeschwerde) dargelegt hatte. Auch die Frage im Ergänzungsersuchen, ob Mitarbeiter mir unterstellt seien, bereits wiederholt gestellt wurde und vom Finanzamt selbst in der Begründung im ursprünglichen Bescheid erfasst wurde. Ich bin daher davon ausgegangen, dass diese Fragen bereits vorher von mir beantwortet worden sind. In der Beschwerdevorentscheidung wurde keine Begründung zu den von mir vorgebrachten*

Beschwerdegründen angegeben, lediglich der Hinweis, dass ich Unterlagen nicht beigebracht hätte, obwohl diese bereits beim Finanzamt F aktenkundig gewesen sind.

## 2. Rechtliche Würdigung:

Gemäß Verordnung zu § 17 Abs. 6:

Werbungskostenpauschale BGBl II 2001/382 wurde durch den Bundesminister für Finanzen die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen festgelegt.

Gemäß § 1 Z 9 VO zu § 17 Abs. 6 EStG kann ein Vertreter 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens Euro 2.190 Euro, jährlich geltend machen. Als Voraussetzungen werden angeführt, dass zum einen der Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben muss und zum anderen muss von der Gesamtarbeitszeit dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst.

Im gegenständlichen Fall ist darauf hinzuweisen, dass die Verordnung den Begriff "Vertreter" nicht definiert (lt. Renner, SWK 20/2008, S. 561ff nur "unklar bestimmt"), sondern lediglich festlegt, dass der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst für die konkreten Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf.

"Ein Arbeitnehmer wird auch dann (noch) als Vertreter angesehen, wenn er Waren zustellt, solange der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Kaufgeschäften im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers im Vordergrund steht. Der Vertretertätigkeit für den Verkauf von Waren ist es gleichzuhalten, wenn Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden. Wenn ein Arbeitnehmer im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichtet, ist er dennoch als Vertreter tätig, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht (vgl. Lenneis (UFS Außenstelle Wien) in Jakom, EStG, Kommentar, 6. Auflage 2013, S. 765)."

Nach Renner, SWK 20/2008, S. 561 ff mit Verweis auf VwGH-Interpretation ergibt sich bei allen Vertretern, je nach ihrer Verwendung im Verkaufsapparat ihres Unternehmers und auch nach branchenbedingten Besonderheiten und der betriebsinternen Organisation, in mehr oder weniger zeitaufwendigem Umfang die Notwendigkeit einer Tätigkeit im "Innendienst". Abrechnungen mit Kunden, der Nachweis des Arbeitseinsatzes, die Einholung von Weisungen und die Entgegennahme von Waren seien z.B. 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.

Auch hat der UFS (22.11.2006, RV/0438-L/06) ausgeführt, dass auch bei jemandem der Geschäftsführer sei, dies nicht zur Aberkennung der Vertreterpauschale führe, sondern dieses bei entsprechender Tätigkeit (Außendienst, Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften) auch einem Geschäftsführer zu gewähren

*sei. Renner (SWK 20/2008, S. 561 ff) führt zu diesem Erkenntnis aus, dass in diesem Fall der Geschäftsführer neben Kundenverkehr auch mit Organisation, Auftragsabwicklung, Projektmanagement, Preisgestaltung, der Erstellung von Umsatzplänen, Konzepten sowie mit Werbe- und Marketingmaßnahmen befasst war. Auch sei die Entgegennahme von Reklamationen und das Urgieren der Einhaltung der Zahlungsfristen betreffend vom Vertreter vermittelte Geschäftsabschlüsse als eine mit dieser Tätigkeit zusammenhängende Betätigung anzusehen (VwGH 9.11.1983, 82/13/0146). Aufgrund dieser Ausführungen in der Judikatur ist es daher unerheblich, ob einem Mitarbeiter unterstellt sind oder nicht, denn dieser Sachverhalt liegt bei einem unternehmensrechtlichen Geschäftsführer jedenfalls vor. Ausschlaggebend kann nur die Tätigkeit sein.*

*Einem Arbeitnehmer eines Personalleasingunternehmens, dessen vorrangiges Ziel seiner Tätigkeit war, "Arbeitsstunden zu verkaufen", somit Geschäfte abzuschließen, wurde seitens des UFS ebenfalls das Vertreterpauschale zuerkannt (UFS 7.7.2006, RV/0046-F/06).*

*Es wäre weiters unsachlich, die Subsumtion unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil in völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, zumal eine solche völlig untergeordnete Tätigkeit typischerweise nicht dazu führt, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfallen, als ohne sie (VwGH, 24.2.05, 2003/15/0044).*

*Aufgrund obigen Sachverhaltes steht mir als Arbeitnehmerin eines Personalleasingunternehmens, deren Tätigkeit es ist "Arbeitsstunden zu verkaufen", somit Geschäfte abzuschließen, die Vertreterpauschale zu (siehe auch UFS 7.7.2006, RV/0046-F/06)."*

In einem neuerlichen **Vorhalt des Finanzamtes vom 17. September 2014** wurde ersucht, die Stellenbeschreibung mit zeitlichen Anmerkungen durch den Arbeitgeber bestätigen zu lassen. Weiters wurde eine Bestätigung des Arbeitgebers, dass die Beschwerdeführerin zur Tätigkeit von Geschäftsabschlüssen befugt sei, abverlangt.

In **Beantwortung des Vorhalts** (8. Oktober 2014) wurde diese Bestätigung sowie eine Stellenbeschreibung, auf der handschriftlich Zeitvermerke versehen wurden, übermittelt. Diese Stellenbeschreibung weist, abweichend von der ersten übermittelten Stellenbeschreibung folgende grundsätzliche Aufgaben aus (Anmerkung Richter: die Prozentangaben wurden handschriftlich ergänzt):

- „a. Laufender Prozess der Neukundengewinnung.*
- b. Permanente Analyse des Bewerberpools.*
- c. Positive Darstellung der Firma AG gegenüber Dritten.*
- d. Umsetzung der vereinbarten Ziele*
- e. Ständige Marktbeobachtung und lfd. Information an NLL.*
- f. Ständige eigenverantwortliche Weiterbildung*

*- Eigener Dispositionsbereich:*

- a. Führen eines eigenen Dispositionsbereiches.*



- b. Kundenkontakte durch Besuche und Telefonate und Erstellung von aussagekräftigen Berichten. [75%]*
- c. Fristgerechte Überprüfung der Zahlungsfähigkeit unserer Kunden. [5%]*
- d. Schriftliche Erfassung jedes eingehenden Auftrages und dessen Ausführung. [5%]*
- e. Festlegung der Kundenhonorare unter der Vorgabe das Budget zu erreichen (DB1) (siehe Kalkulationsschema und Budgetziel-DB1) in Abstimmung mit der NLL-Leitung. [5%]*
- f. Selbständiges Aneignen des Fachwissens u.a. mit Hilfe der QM-Dokumentation*

*- Managementaufgaben*

- a. Verantwortlich für die Einholung der gesetzlichen Bestimmungen.*
- b. Überwachung des Mahnwesens. [2%]*
- c. Verantwortung und Haftung bei nicht versicherten Kunden. Ausgenommen die Zusammenarbeit wurde dennoch von der GL schriftlich bis zu einem genau bezeichneten Rahmen genehmigt.*
- d. Die Zusammenarbeit mit den Niederlassungen und Kollegen fördern*
- e. Durchführung der Jahresplanung des eigenen Bereiches in Zusammenarbeit mit der NLL-Leitung. [1%]*
- f. Monatliche Analyse des BAB und Vorausplanung. Festlegen und überwachen von Optimierungsmaßnahmen. [2%]*
- g. Planung sowie Durchführung von Kundenveranstaltungen, etc. im Rahmen des Budgets. [5%]*

< Bestätigung des Arbeitgebers zur Vorlage beim Finanzamt (8. Oktober 2014:  
*„Es wird bestätigt, dass die Beschwerdeführerin in der Zeit von 2. Mai bis 31. Dezember 2012 in ihrer Funktion als Kunden- & Personalberaterin ausschließlich im sogenannten Außendienst („Vertreter“) für unser Unternehmen tätig war. Zu ihren Aufgaben zählen die Anbahnung neuer Geschäftsbeziehungen sowie die Aufrechterhaltung von bestehenden Geschäftsbeziehungen – diese Tätigkeit wird überwiegend (mehr als 50%) im Außendienst ausgeübt und befugt Geschäftsabschlüsse zu tätigen.“*

Angesprochen auf die unterschiedlichen Inhalte der zwei vorgelegten Stellenbeschreibungen, gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass jene welche im Oktober 2014 übermittelt wurde, die richtige sei. Diese sei von beiden Vertragsparteien unterfertigt worden und würde somit die gültige Stellenbeschreibung darstellen. Die Prozentangaben hätte der damalige Geschäftsführer (Herr E) vorgenommen. Diese Stellenbeschreibung würde sich auch im Personalstammakt der Beschwerdeführerin beim Arbeitgeber wieder finden.

Mit **Vorlagebericht vom 28. Juli 2015** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Das Finanzamt übermittelte hierbei folgende Stellungnahme mit dem Antrag auf 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. In § 1 Ziffer 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II 2001/382, wird bestimmt, dass Vertreter 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch 2.190 Euro jährlich als Durchschnittssatz von Werbungskosten von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit absetzen können. Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehören 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 erbracht werden. Wie der VwGH in einem seiner jüngeren Erkenntnisse zu dieser Rechtsfrage zum Ausdruck gebracht hat, handelt es sich bei Vertretern um Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Der Arbeitnehmer muss aber eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben (VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231). Wie aus dem Internetauftritt der Dienstgeberin des Bf hervorgeht, ist das Kerngeschäft der Arbeitgeberin Zeitarbeit. Die Kunden sind Unternehmen, die aus den verschiedensten Gründen – vorübergehend - einen erhöhten Personalbedarf haben. Aus einem Pool von 3000 Mitarbeitern aus dem gewerblichen, technischen, kaufmännischen Bereich, stellt die Firma diesen Unternehmen Personal nach Wunsch für kurz- oder langfristige Einsätze zur Verfügung. Mit dokumentierten Einstellungsverfahren wird sichergestellt, dass in allen Niederlassungen nach gleichen Kriterien Personal (Mitarbeiter) hinsichtlich dem Kenntnisstand und der fachlichen Qualifikation bezüglich Arbeits- und Gesundheitsschutz ausgewählt werden. Hinzu kommen schematisierte Verfahrensanweisungen für die Annahme von Kundenaufträgen, die von den erforderlichen Informationen über eine Besichtigung des Arbeitsplatzes bis hin zur Erstellung einer Arbeitsplatzbeschreibung reichen. Personal (Mitarbeiter) wird auf das Vorstellungsgespräch beim Kunden vorbereitet, zum Erstgespräch begleitet und Informationen über die Verdienstmöglichkeiten geboten. Auch die Bf. ist für Mitarbeiter (Personal) verantwortlich und muss für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen insbesondere die Einhaltung/Überwachung des Arbeitszeitgesetzes, AÜG sowie das ArbeitnehmerInnenschutzgesetz sorgen. Dazu ist auch die permanente Analyse des Bewerberpools Teil ihrer Aufgaben. Das Tätigkeitsfeld umfasst neben den laufenden Kundenkontakten auch Preisverhandlungen und -gestaltung, die Überwachung des Leistungsaustausches, die Betreuung des Mitarbeiters (Personal) sowie Marktbeobachtung und Repräsentanz der Firma in der Öffentlichkeit. Das Finanzamt ist daher der Ansicht, dass viele der Tätigkeiten nicht Bestandteil einer ausschließlichen Vertretertätigkeit nach der Verkehrsauffassung (Beschluss des VwGH vom 15.9.2011, A 2011/0003 bis 0006) ist und diese Tätigkeiten auch nicht mehr der Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen dient. In einem vergleichbaren Fall

*(RV/5100438/2013 vom 09.07.2014) ist das BFG ebenfalls von keiner Vertretertätigkeit ausgegangen.“*

Mit **Schreiben vom 22. August 2016** wurde die Beschwerdeführerin seitens des zuständigen Richters ersucht, weitere Informationen nachzureichen:

- Angabe zu den Mitarbeitern
- genaue Stellenbeschreibung; Stellungnahme des AG
- erhaltene Prämien
- Aufwendungen

Im **Antwortschreiben vom 20. September 2016** gab die Beschwerdeführerin hierzu Folgendes bekannt (durch den bevollmächtigten Vertreter):

*„ad 1) Die Beschwerdeführerin hatte als Außendienstmitarbeiterin lediglich die Möglichkeit, die in den Organisationen vorgesehenen Disponenten zur Auftragsabwicklung für interne Arbeiten heranzuziehen. In diesem konkreten Zeitraum handelte es sich um 2 Disponenten. Dies wurde uns auch durch den Arbeitgeber und zwar durch Herrn Mag. B, Prokurist der Firma A AG GmbH, bestätigt. Nach Rückfrage bei Herrn Mag. B durch Herrn Mag. Z (Anmerkung Richter: der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin) wurde weiters mitgeteilt, dass die Beschwerdeführerin arbeitsrechtlich bzw. disziplinarisch keine Mitarbeiter unterstellt waren. Dies entspricht aber auch dem Aufgabengebiet der Außendienstmitarbeiter, welche von internen Auftragsabwicklungsarbeiten soweit wie möglich freigehalten werden sollen. Die in der Vorbehaltsbeantwortung vom 13. November 2013 gemachte Angabe kann daher nur ein Irrtum dahingehend gewesen sein, weil man den Begriff „unterstellt“ auf die reine Arbeitsabwicklung (Zusammenarbeit mit dem Innendienst) und nicht auf die Unterstellung im Sinne des Arbeitsrechtes gesehen hat.*

*Ad 2) Hinsichtlich der Stellenbeschreibung ist festzuhalten, dass die von beiden Vertragsparteien unterfertigte Stellenbeschreibung, diejenige ist, welche im Oktober 2014 übermittelt wurde. Nach Rücksprache von Herrn Mag. Z bei Herrn Mag. B, A AG GmbH wurde ihm bestätigt, dass im Personalakt lediglich diese Stellenbeschreibung aufliegt und diese die rechtsverbindlich vereinbarte Stellenbeschreibung zwischen dem Arbeitgeber und der Arbeitnehmerin ist.*

*Ad 3 und 4) Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2012 eine laufende Prämie in Höhe von EUR 300,-- p.m. erhalten. Ab dem September 2013 wurde dann eine ergebnisabhängige Tantieme ausbezahlt. Die entsprechenden Daten wurden uns von Herrn Mag. B, A AG GmbH gemäß Dienstnehmerjahreslohnkonto bestätigt (siehe Anlage). Da für die Außendiensttätigkeit eine „Anlaufzeit“ erforderlich war, wurde zu Beginn eine fixe Prämie (Tantieme) vereinbart und nach entsprechender Einarbeitungszeit in eine erfolgsabhängige Prämie umgestellt.*

*Die Kunden der Beschwerdeführerin waren in diesem Zeitraum:*

*Banner GmbH*

*Banner Kunststoffwerk GmbH*

*Borealis Agrolinz Melamine GmbH*

*BSTG Drahtwaren*  
*Cafe+Co Österreich Automaten-Catering*  
*DIREKTA Druckerei & Direktmarketing GmbH*  
*DPx Fine Chemicals Austria GmbH & Co KG*  
*Dr. Steffan - Datentechnik Gesellschaft m.b.H*  
*EBI Elektro Blitzschutz*  
*EBM - Papst Motoren und Ventilatoren GmbH*  
*Eder Textilreinigung GesmbH*  
*Erich Geirhofer*  
*Eurokombi SpeditionsgesmbH*  
*G. Klampfer Elektroanlagen GmbH*  
*GOETZLOFF Ges.m.b.H.*  
*Goldhauben-Webe e.U.*  
*GÖWEIL Maschinenbau GmbH*  
*Grill Gesellschaft m.b.H.*  
*Hartchrom Haslinger Oberflächentechnik*  
*KAINDL Technischer Industriebedarf GesmbH*  
*Kamleitner & Kraupa Wild GmbH*  
*Kugellager Klepsa GmbH*  
*Lenze Operations Austria GmbH*  
*LINZ SERVICE GmbH*  
*LINZ SERVICE GmbH für Infrastruktur und*  
*MAHLZEIT Vertriebsgesellschaft m.b.H.*  
*Mechel Service Stahlhandel Austria GmbH*  
*Nemak Linz GmbH*  
*Nissl GmbH*  
*Ohrner GmbH*  
*OÖ Gesundheits- und Spitals AG*  
*Österreichische Donaulager GmbH*  
*Rittal GmbH*  
*Schachermayer-Grosshandelsgesellschaft m.b.H.*  
*Seweroba & Partner GmbH & Co. KG*  
*Silhouette International*  
*Stadtgemeinde Leonding*  
*Stefan Sohl*  
*Takeda Austria GmbH*  
*Transdanubia Speditionsgesellschaft m.b.H.*  
*Wozabal Textilservice*  
*Zellinger Ges.m.b.H.*

*Die Beschwerdeführerin hat Ihre Dienstreisen/Essenseinladungen usw. gegenüber dem Dienstgeber abgerechnet. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Berechnungsgrundlage der Tantieme 10% des Ergebnisses der gewöhnlichen*

*Geschäftstätigkeit der zu verantworteten Kostenstelle ist. Sämtliche direkten Gemeinkosten als auch die sekundären Gemeinkosten werden dieser Kostenstelle zugerechnet (dies sind die allgemeinen Kosten der Niederlassung sowie anteilige Gemeinkosten des Gesamtunternehmens (Umlage Servicecenter usw.). Die Umlage der Sekundärkosten erfolgt mittels Umlageverfahren. Aufgrund der Berechnungsmodalität der erfolgsabhängigen Tantieme werden daher mittelbar Dienstreisen/Essenseinladungen/Telefonkosten/Fahrtkosten usw. wirtschaftlich durch die Beschwerdeführerin getragen.“*

Beilagen:

< Jahreslohnkonten 2012 und 2013

Dieses **Schreiben** wurde in Wahrung des Parteiengehörs auch der zuständigen Amtsvertreterin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt (**22. September 2016**). Weiters wurde angeführt, dass der Steuerberater in einem Telefonat angegeben hätte, dass sich die „zweite“ Version der Stellenbeschreibung im Personalakt befinden würde. Diese sei die richtige Stellenbeschreibung. Der damalige Personalchef sei nicht mehr verfügbar. Er werde sich zu diesem Fall sicherlich nicht mehr äußern.

Im **Antwortschreiben vom 3. Oktober 2016** erfolgte seitens des Finanzamtes folgende Stellungnahme:

*„Zu 1) unterstelltes Personal:*

*Dazu wurde im Vorlagebericht festgehalten:*

*Wie aus dem Internetauftritt der Dienstgeberin der Bf hervorgeht, ist das Kerngeschäft der Arbeitgeberin Zeitarbeit. Die Kunden sind Unternehmen, die aus den verschiedensten Gründen - vorübergehend - einen erhöhten Personalbedarf haben. Aus einem Pool von 3000 Mitarbeitern aus dem gewerblichen, technischen, kaufmännischen Bereich, stellt die Firma diesen Unternehmen Personal nach Wunsch für kurz- oder langfristige Einsätze zur Verfügung. Mit dokumentierten Einstellungsverfahren wird sichergestellt, dass in allen Niederlassungen nach gleichen Kriterien Personal (Mitarbeiter) hinsichtlich dem Kenntnisstand und der fachlichen Qualifikation bezüglich Arbeits- und Gesundheitsschutz ausgewählt werden. Hinzu kommen schematisierte Verfahrensanweisungen für die Annahme von Kundenaufträgen, die von den erforderlichen Informationen über eine Besichtigung des Arbeitsplatzes bis hin zur Erstellung einer Arbeitsplatzbeschreibung reichen. Personal (Mitarbeiter) wird auf das Vorstellungsgespräch beim Kunden vorbereitet, zum Erstgespräch begleitet und Informationen über die Verdienstmöglichkeiten geboten.*

*Typischerweise haben Vertreter von Arbeitskräftegestellungsunternehmen u.a. folgende Agenden zu tätigen: Betreuung der entsendeten Mitarbeiter, Entgegennahme von Krankenstandsbestätigungen, Unterstützung bei Bewerbungsgesprächen, Aufnahmegespräche mit potentiellen Mitarbeitern etc.; all diese Agenden stehen nicht mit Verkaufsaktivitäten in Zusammenhang, sondern betreffen die arbeitsrechtlichen Arbeitgeberpflichten.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes hat die Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.11.2013 mit der Antwort ‚ja‘ auf die Frage 4, ob ihr Mitarbeiter unterstellt seien, die von ihr betreuten Personen i.Z. mit den oben beschriebenen Aktivitäten gemeint, nicht eine tatsächliche Hierarchiegliederung bzw. Weisungsbefugnis im Unternehmen selbst. Darüber hinaus darf darauf hingewiesen werden, dass Mag. B – der bestätigt, dass der Bf keine MA unterstanden – im streitgegenständlichen Jahr 2012 noch nicht in diesem Betrieb tätig war und somit als Zeuge ungeeignet ist (lt. Aktenvermerk von Mag. N ist Mag. B erst seit März 2015 kaufmännischer Leiter und war davor nicht im Unternehmen – siehe Beweismittel, Schriftverkehr mit steuerlicher Vertretung).*

*Zu 2) Stellenbeschreibungen:*

*Hierzu wird bemerkt, dass aufgrund der handschriftlichen Prozentergänzungen in der 2. vorgelegten Stellenbeschreibung Aufgaben angeführt werden, die keine Relevanz mehr haben (z.B. Pkt. 6 a. Führen eines eigenen Dispositionsbereiches, f. Selbständiges Aneignen des Fachwissens u.a. mit Hilfe der QM Dokumentation bzw. 7 a. Verantwortlich für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen, c. Verantwortung und Haftung bei nicht versicherten Kunden..., d. Zusammenarbeit mit den Niederlassungen und Kollegen fördern). Insofern erscheinen die Angaben bezüglich der Wertigkeiten fragwürdig. Eine Aufklärung der überwiegenden Außendiensttätigkeit durch Nachweis von Geschäftsabschlüssen (wie vom BFG im Vorhalt vom 22.8.2016 angefordert) wurde wiederum nicht erbracht. In der E-Mail Antwort des steuerlichen Vertreters vom 20.9.2016 wurden lediglich betreute Kunden aufgezählt.*

*Zu 3) Erfolgsprämien und Dienstreisen zwecks Nachweis überwiegender Außendiensttätigkeit:*

*Der Angestellten-Dienstvertrag enthält in Pkt. 5 die Höhe des Gehalts. In Punkt 15 ist ausgeführt, dass keine weiteren Nebenabreden getroffen wurden. Änderungen oder Ergänzungen der Schriftlichkeit bedürfen.*

*Eine schriftliche Ergänzung des Dienstvertrages liegt nicht vor. Es gibt lediglich die Ausführungen des steuerlichen Vertreters vom 20.9.2016 zu diesem Punkt. Die abverlangten Geschäftsabschlüsse, die angeblich zu den Prämien und Tantiemen führen, wurden – wie zu 2) bereits ausgeführt – nicht vorgelegt.*

*Der Angestellten-Dienstvertrag enthält in Pkt. 14., dass genehmigte Geschäftsreisen im Rahmen der jeweils geltenden betrieblichen Abrechnung erstattet werden. Mit 22.8.2016 vom BFG angeforderte Abrechnungen wurden mit Beantwortung des steuerlichen Vertreters vom 20.9.2016 nicht vorgelegt. Auch sonst wurden keine Nachweise, aus denen nachprüfbar hervorgeht, dass eine weitaus überwiegende Außendiensttätigkeit vorliegt, erbracht.*

*Zu 4) Nachweis der Aufwendungen, die das Vertreterpauschale abgelten sollten:*

*Aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters geht de facto hervor, dass der Bf sämtliche Kosten abgegolten wurden. Eine ‚mittelbare‘ Kostentragung durch das Umlageverfahren und die Berechnungsmodalität der erfolgsabhängigen Tantieme (die lt.*

*vorgelegtem Jahreslohnkonten 2012 und 2013 erstmals im September 2013 aufscheint) ist unbeachtlich. Wenn de facto keine Aufwendungen vorliegen, steht eine Vertreterpauschale nicht zu (vgl. z.B. UFS 24.2.2010, RV/0159-I/08, dass ein Berufsgruppenpauschale nicht gebührt, wenn sämtliche Aufwendungen vom Arbeitgeber ersetzt werden und nicht einmal geringfügige Werbungskosten anfallen und den Abgabepflichtigen belasten oder RV/1100177/2012 v. 2.2.2016).*

*In den übermittelten Unterlagen kann keinerlei Nachweis erblickt werden, dass eine überwiegende Tätigkeit im Außendienst, bei der Geschäftsabschlüsse getätigt werden, vorliegt (vgl. auch RV/5100177/2013 v. 16.4.2014; RV/5100438/2013 v. 9.7.2014) bzw. dass überhaupt Aufwendungen anfallen.*

*Der Antrag auf Abweisung der Beschwerde bleibt aufrecht.“*

Mit **Datum 20. Oktober 2016** wurde dieses Schreiben der Beschwerdeführerin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Sie wurde nochmals darauf hingewiesen, dass die tatsächlichen Tätigkeitsbereiche klar darzustellen seien.

Mit **Eingabe vom 11. November 2016** wurde hierzu folgende Stellungnahme übermittelt (vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin):

*„1. Die Aufgabenverteilung bei der Firma A AG GmbH war und ist auch nach wie vor so (mir telefonisch bestätigt von Herrn Mag. B, Prokurist A AG GmbH), dass eine Trennung zwischen dem Außendienst und den Personaldisponenten bzw. Teamassistenten erfolgt. Die Personaldisponenten sind ausschließlich im Innendienst tätig und üben keine Außendiensttätigkeit aus. In den Jahren 2012/2013 waren 2 Personaldisponenten bei A AG GmbH tätig und zwar Hr. O H (2012 bis Herbst 2013) und ab Herbst 2013 Herr Ai S. Daneben sind noch TeamassistentInnen für die Unterstützung der Außendienstmitarbeiter (Kundenberater) beschäftigt. In den Jahren 2012/2013 war dies Frau R K.*

*Die Aufgabenbereiche der Teamassistentin ist unter anderem die Entgegennahme von Krankenstandsbestätigungen, ..., Bekanntgabe von Urlauben, Vorbereitung Dienstverträge, Beantwortung div. Fragen von Mitarbeitern etc.. Die*

*„Bewerbungsprozesse“ in Form von Ausschreibung der zu besetzenden Positionen, telefonische Vorauswahl, Einladung möglicher Kandidaten zum persönlichen Vorstellungsgespräch, Information zur Position, Bewerberprofile für die Kunden vorbereiten, weiterer Kontakt zu den Bewerbern, ...) ist die Haupttätigkeit eines Personaldisponenten. Der Personaldisponent erhält von den Außendienstmitarbeitern die Informationen über den Bedarf bei den Kunden aufgrund der Geschäftsabschlüsse.*

*Die Beschwerdeführerin war als Außendienstmitarbeiterin eingestellt und übte diese Außendiensttätigkeit überwiegend im Außendienst aus und war auch befugt Geschäftsabschlüsse zu erstellen (Beweis: Bestätigung durch den Arbeitgeber, A AG GmbH vom 8.10.2014 aktenkundig). Die Tätigkeit umfasst daher die Geschäftsanbahnung und zwar das Verkaufen von Arbeitsstunden. Der Beschwerdeführerin waren arbeitsrechtlich bzw. disziplinarisch keine Mitarbeiter unterstellt.*

*Aufgrund der Aufbau- und der Ablauforganisation der Firma A AG GmbH ist eine aufgabenteilige Betätigung gegeben. Seitens des Finanzamtes wird unseres Erachtens verkannt, dass eine Aufgabenteilung im Unternehmen etabliert ist.*

*Wenn seitens des Finanzamtes im e-mail vom 3. Oktober 2016 ausgeführt wird, dass Hr. Mag. B als Zeuge ungeeignet ist, dann ist dem hier zu entgegnen, dass zumindest die Ablauf- und Aufbauorganisation der Firma A AG GmbH im Jahr 2012/2013 mit der im Jahr 2015/2016 vergleichbar ist. Die Ausführungen des Finanzamtes sind daher hier nicht zutreffend.*

*Festzuhalten ist daher, dass die Beschwerdeführerin nicht als Personaldisponentin beschäftigt war, sondern als Außendienstmitarbeiterin (Kundenberaterin). Wir dürfen in diesem Zusammenhang nochmals auf die betreuten Kunden (laufende Auftragsakquise bei bestehenden Kunden sowie Neukundenakquise) – siehe e-mail vom 20.9.2016 - verweisen.*

*Hinsichtlich der Stellenbeschreibung ist Folgendes festzuhalten:*

*Im Punkt 5. sind lediglich grundsätzliche Aufgaben angegeben, die jeden Mitarbeiter im Unternehmen ansprechen sollen (diese Ziele könnte man in jedem Unternehmen angeben: laufender Prozess der Neukundengewinnung, positive Darstellung nach außen, Permanente Analyse des Bewerberpools, Umsetzung der vereinbarten Ziele, ständige Marktbeobachtung, ständige eigenverantwortliche Weiterbildung). Im Punkt 6. und 7. sind dann die tatsächlich durchzuführenden Aufgaben angegeben: Kundenkontakte (75%), Auftragserfassung (5%), Festlegung Kundenhonorare (5%), Prüfung Zahlungsfähigkeit (5%) und bei den Management-Aufgaben sind Überwachung des Mahnwesens (2%) sowie Planung sowie Durchführung von Kundenveranstaltungen (5%) = 97% Tätigkeiten, die mit der Kundengewinnung und -betreuung im Rahmen des Außendienstes zu tun haben. Daher sind wir der Auffassung, dass nach dem Erkenntnis des VwGH vom 28.6.2012, 2008/15/0231 andere Tätigkeiten in „völlig untergeordnetem Ausmaß“ vorhanden sind.*

*2. Nach nochmaliger Kontaktaufnahme mit Herrn Mag. B, A AG GmbH kann ich Ihnen hinsichtlich der Stellenbeschreibung nochmals bestätigen, dass sich lediglich die von beiden Vertragsparteien unterfertigte Stellenbeschreibung im Personalakt befindet. Eine andere Stellenbeschreibung liegt nicht auf. In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 8. Oktober 2014 wurde die Stellenbeschreibung des Arbeitgebers, welcher dieser mit zeitlichen Anmerkungen ergänzt hat, bereits vorgelegt. Die Stellenbeschreibung wurde damals vom zuständigen Geschäftsführer handschriftlich ergänzt. Es handelt sich dabei um eine vom Arbeitgeber getätigte Schätzung des Zeitaufwandes (dies kann von Herrn Mag. Z gerne auch als Zeuge bestätigt werden, weil er vom damaligen Geschäftsführer der A AG GmbH die Unterlagen erhalten hat und der Geschäftsführer auch die %-Angaben mit Unterschrift und Firmenstempel bestätigt hat).*

*Auf Nachfrage beim Arbeitgeber, ob für den Zeitraum 2012 noch Reiseberichte, Abrechnungen gegenüber dem Dienstgeber, ... oder Ähnliches vorhanden sind, hat*



*mir Herr Mag. B mitgeteilt, dass keine formalen Reiseberichte geführt werden und für das Jahr 2012 keine MS-Outlook-Termine mehr verfügbar sind. Es entspricht aber der Lebenserfahrung, dass Außendienstmitarbeiter erfolgs- bzw. umsatzabhängige Gehaltsbestandteile erhalten (im Gegensatz zu Innendienstmitarbeitern). Dies wurde auch in den vorgelegten Unterlagen (siehe e-mail vom 20.9.2016 samt Attachment) nachgewiesen.*

*Wir sind der Auffassung, dass wir die überwiegende Außendiensttätigkeit von der Beschwerdeführerin einerseits mit Beweisen und andererseits glaubhaft darlegen konnten.“*

Mit **Telefax vom 11. November 2016** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

Mit **Schreiben vom 14. November 2016** wurde auch dieses Schreiben der zuständigen Amtsvertreterin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Am **14. November 2016** übermittelte die Amtsvertreterin hierzu folgende Stellungnahme: „Im Internetauftritt des Arbeitgebers findet sich ein aktuelles Stellenangebot für **Kunden- und Personalberater/in** vom 2.11.2016 mit folgendem Aufgabengebiet (siehe Anlage):

- < Betreuung bestehender Kunden im Bereich der Industrie und im Gewerbe
- < Laufendes Recruiting und Führen von Bewerbungsgesprächen
- < Qualitative Besetzung der Personalanforderungen
- < Ausbau bestehender Kundenbeziehungen und Akquisition von Neukunden
- < Präsentation unserer Dienstleistungen
- < Betreuung der eingesetzten Dienstnehmer beim Kunden
- < Administrative Tätigkeiten

Somit erkennt das FA die typischerweise in diesem Beruf anfallenden Tätigkeiten nicht, selbst wenn für administrative Routinearbeiten eine Assistenz zur Verfügung gestellt wird. Aus dieser aktuellen Jobausschreibung lässt sich klar erkennen, dass zu den Aufgaben von Kunden- und Personalberatern auch die Akquise von geeignetem Leasingpersonal zählt. Das kann man durchaus als „Einkauf von Arbeitskräften“ bezeichnen, was aber nicht dem Zweck des Pauschales des § 17(6) EStG entspricht, das für den „Verkauf“ von Produkten und Dienstleistungen gewährt wird. Im Vorlageantrag wird auf Seite 2/6 die Tätigkeit der Beschwerdeführerin mit „Kunden- und Personalberaterin im Bereich Personalleasing“ angegeben. Da diese Tätigkeit so vehement in Abrede gestellt wird, wird ein persönliches Gespräch mit Frau Mag. Karlinger angeregt, um sie zu ihrem tatsächlichen Arbeitsablauf und Tätigkeiten zu befragen, sollte seitens des BFG die Absicht bestehen, der Beschwerde statt zu geben.

Hinsichtlich Kundenakquise (Verkauf von Leasingpersonal an Firmen) wurden im E-Mail vom 20.9.2016 des steuerlichen Vertreters Kunden genannt, jedoch keine Vertragsabschlüsse vorgelegt, die diese überwiegende Verkaufstätigkeit belegen. Auch in der nunmehrigen Stellungnahme fehlen diese konkreten Beweise.

*Interessant in diesen Ausführungen vom 11.11.2016 ist überdies, dass „[...] weder Reiseberichte noch Abrechnungen gegenüber dem Dienstgeber vorhanden sind, weil keine formalen Reiseberichte geführt werden.“ Im E-Mail vom 20.9.2016 des steuerlichen Vertreters wird unter Punkt ad 3) und 4) vorletzter Absatz ausgeführt, „dass die Beschwerdeführerin ihre Dienstreisen/Essenseinladungen usw. gegenüber dem Dienstgeber abgerechnet hat.“ Ob und welche Aufwendungen die Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit im Außendienst entstehen, bleibt offen. Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin auch die steuerliche Vertretung des Arbeitgebers ist.*

*Die Ansicht, dass kein Vertreterpauschale zusteht, wird nach wie vor vertreten.“*

## **ENTSCHEIDUNG**

### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Die Beschwerdeführerin ist als Kunden- & Personalberaterin (lt. Angestellten Dienstvertrag) für eine Personalleasingfirma (Arbeitskräftegestellung) tätig.

Strittig ist gegenständlich, ob für diese Tätigkeit das sogenannte Vertreterpauschale zusteht.

In zahlreichen Schreiben wurde versucht zu erforschen, was die tatsächlichen Tätigkeitsinhalte dieser Beschäftigung sind.

Das Finanzamt versuchte diesbezüglich auf typischerweise dieser Betätigung zuzurechnende Tätigkeiten abzustellen.

Nach Ansicht des erkennenden Richters ist aber nicht eine typischerweise anzustellende Betrachtung geboten, sondern die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit.

Vor allem die Tätigkeitsbeschreibung vom 20. September 2016 lässt darauf schließen, dass die Beschwerdeführerin tatsächlich überwiegend im Außendienst auch tatsächlich Vertretertätigkeiten ausübt. Für die Innendiensttätigkeiten und die Vorbereitungsarbeiten sind eigene Disponenten angestellt. Die Beschwerdeführerin hat also nicht sämtliche im Arbeitsvertrag angeführte Tätigkeiten tatsächlich selbst durchzuführen, sondern es wird eine gewissen Arbeitsteilung gelebt.

Der erkennende Richter schreibt auch den Angaben und Beschreibungen des jetzigen Prokuristen doch erhebliches Gewicht zu, da dieser die Arbeitsabläufe jedenfalls genauer beurteilen kann. Dies auch dann, wenn er für den streitgegenständlichen Zeitraum noch nicht im Unternehmen war. Die Arbeitsabläufe werden sich nicht erheblich geändert haben und wenn doch, so setzt für umfassende Änderungen auch das Wissen von Altabläufen voraus. Als Führungskraft (Prokurist) ist es nicht abwegig davon auszugehen, dass er sich auch mit den Arbeitsabläufen und Arbeitszuordnungen vergangener Zeiträume befasst

und informiert (hat). Nur so kann er als Führungskraft allenfalls notwendige Änderungen/ Verbesserungen erkennen und durchführen.

Der Richter schließt sich also der Ansicht des Finanzamtes nicht an, dass den Aussagen dieses Prokuristen kein Glauben zu schenken sei. Es ist also davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin tatsächlich keine unmittelbaren Mitarbeiter unterstellt waren und dass sie tatsächlich beinahe ausschließlich dafür verantwortlich war, Firmen zu finden, welche ihre Mitarbeiter wollen.

Da es auf dem Markt zahlreiche derartige Anbieter gibt, ist es jedenfalls auch glaubhaft, dass man hierbei auch vor Ort präsent sein muss.

Selbst das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 15. November 2013 angeführt, dass eine überwiegende Tätigkeit im vorliegt (*„... wenn auch der Umstand der überwiegenden Außendiensttätigkeit gegeben ist“*).

Die Liste der zu betreuenden Firmen ((Schreiben vom 20. September 2016) lässt darauf schließen, dass hierzu doch ein erheblicher Zeitaufwand entsteht und dass hier laufend ein erheblicher aktiver „Werbeaufwand“ entsteht, bzw. doch erhebliche „Verkaufsaktivitäten“ getätigt werden müssen.

Auch die Entlohnung, laufende Prämien, lassen auf kein anderes Bild schließen. Gerade im Verkaufsbereich sind derartige Entlohnungsschemata durchaus üblich – nach einer gewissen Anlaufphase erfolgsabhängig (lt. vorgelegten Lohnkonten).

Aufgrund des doch umfangreichen Schriftverkehrs sowohl seitens des Finanzamtes als auch seitens des Gerichtes, wird der vom Finanzamt angeregten mündlichen Befragung der Beschwerdeführerin nicht gefolgt. Es sind keine anderen Antworten zu erwarten, als jene die bereits schriftlich dargelegt wurden.

Zusammenfassend ergibt sich also folgendes Bild der Tätigkeit der Beschwerdeführerin:

Nach glaubwürdigen Darstellungen (auch bestätigt vom Arbeitgeber) ist sie weitaus überwiegend im Außendienst tätig (ebenso das Finanzamt im Bescheid vom 15. November 2016).

Aufgrund der Arbeitsteilung im Betrieb (eigene Disponenten für Innendienst und Suche von Personal) liegt der Tätigkeitsinhalt der Beschwerdeführerin in der Anbahnung und im Abschluss von Geschäften sowie der Kundenbetreuung. Aufgrund der zahlreichen aufgelisteten Firmen ist diese Schlussfolgerung jedenfalls gerechtfertigt.

Die vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibungen waren auch dahingehend zu würdigen, welche Tätigkeiten tatsächlich im Vordergrund standen und nicht welche abstrakt vereinbart wurden. Bei dieser Beurteilung sind auch die Aussagen und Darstellungen (Bestätigungen) des Arbeitgebers zu berücksichtigen (incl. der Prozentangaben).

## **B) Rechtliche Würdigung:**

*Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen*

*(BGBl II 2001/382) 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.*

*§ 2 leg.cit.:*

*Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu verteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16).*

Auch wenn die Beschwerdeführerin in eingeschränktem Ausmaß auch andere Tätigkeiten als jene für Vertragsabschlüsse und Geschäftsanbahnung ausübt (lt. Stellenbeschreibung), so ist das Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen. Die Kundenkontakte sind jedenfalls und unzweifelhaft ein wesentlicher Tätigkeitsinhalt der Beschwerdeführerin.

Gegenständlich ist auch dem Erkenntnis des VwGH vom 28.6.2012, 2008/15/0231 folgend, jedenfalls von einer völlig untergeordneten anderen Tätigkeit als jener der Vertretertätigkeit auszugehen.

In der glaubwürdigen Beschreibung vom 11. November 2016 lassen gerade die Arbeitsteilungen im betrieblichen Ablauf des Arbeitgebers (eigene Personaldisponenten) darauf schließen, dass die Beschwerdeführerin auch tatsächlich beinahe ausschließlich für die Kundenakquise und Kundenbetreuung verantwortlich war.

Auch wenn das Finanzamt hier anderer Ansicht ist, so konnte es diesbezüglich keine anderen glaubwürdigeren Argumente liefern.

Zu den Kosten führte das Finanzamt im Schreiben vom 3. Oktober 2016 aus, dass eine „mittelbare“ Kostentragung der Beschwerdeführerin unbeachtlich sei.

Dieser Ansicht kann der erkennende Richter nicht zustimmen. Eine Kostenbelastung ist aufgrund der Tätigkeitsinhalte der Beschwerdeführerin jedenfalls glaubhaft – ob mittelbar oder unmittelbar – ist irrelevant.

Damit sind auch die seitens des Finanzamtes angeführte Entscheidung bzw. Erkenntnis nicht unmittelbar zu übernehmen.

Wesentlich ist auch die Tatsache, dass zur Vertretertätigkeit nicht nur die Anbahnung und der Abschluss von Geschäften zählen, sondern auch die Kundenbetreuung (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 17 Tz 71). Bei der angeführten Liste der zu betreuenden Kunden scheint die beinahe ausschließliche Vertretertätigkeit mehr als glaubwürdig.

Auch wenn es der Beschwerdeführerin nicht mehr möglich war, konkrete Abrechnungen gegenüber dem Arbeitgeber bzw. einzelne Reiseberichte vorzulegen, so kann dies nicht zwingend dazu führen, dass tatsächlich keine Vertretertätigkeit ausgeübt wurde.

Das Kriterium der „überwiegenden Tätigkeit im Außendienst“ wurde auch seitens des Finanzamtes nicht in Zweifel gezogen (wie bereits oben ausgeführt die Begründung zum Bescheid vom 15. November 2013).

Zu weiteren Entscheidungen in diesem Bereich ist anzuführen, dass zum Beispiel in den Entscheidungen RV/0173-L/03, 20.7.2004 bzw. RV/1806-W/12, 3.12.2012 wesentlich war, dass es sich hierbei um einen Personaldisponenten gehandelt hat, welcher für die gesamte Abwicklung bis hin zur Auswahl geeigneter Arbeitnehmer und deren Betreuung gehandelt hat.

Im gegenständlich zu beurteilenden Fall ist gerade das nicht gegeben. Die Beschwerdeführerin ist eben nicht im Bereich Auswahl und Abwicklung überwiegend beschäftigt, sondern im Finden geeigneter Firmen für die eigenen Arbeiter.

Etwas mehr abgewinnen kann man hier schon der (stattgebenden) Entscheidung vom 7.7.2006, RV/0046-F/06, bei der es tatsächlich um einen „Verkäufer von Arbeitsstunden“ ging – durchaus vergleichbar mit der hier zu beurteilenden Tätigkeit.

Wie schon oben ausgeführt, scheint eine neuerliche Befragung der Beschwerdeführerin keineswegs zielführend. Auch das Finanzamt hatte schon zahlreiche Möglichkeiten die wahren Gegebenheiten ausreichend zu erforschen.

Nach Ansicht des erkennenden Richters ist den Aussagen des Prokuristen doch erhebliches Gewicht beizumessen, da er sicherlich auch über die Arbeitsabläufe ausreichend Bescheid wissen musste, um diese Position zu erlangen. Dass dieser Prokurist im streitgegenständlichen Zeitraum in dieser Firma noch nicht tätig war, schließt diesen Kenntnisstand keinesfalls aus.

Berechnung:

KZ 210	25.155,54		
KZ 220	- 2.933,34		
Bemessungsgrundlage	22.222,20	5%	1.111,11
<b>Vertreterpauschale für</b>	<b>8 Monate (Mai-Dez)</b>		<b>740,74</b>

### C) Revision:

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.*

Aufgrund der sachverhaltsmäßigen Annahme, dass tatsächlich eine überwiegende Tätigkeit im Außendienst vorliegt und dass tatsächlich auch eine Vertretertätigkeit ausgeübt wurde, ist die rechtliche Konsequenz klar vorgegeben.

Linz, am 6. Dezember 2016