



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Heidinger - Mag. Scherf Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatung OG, 8184 Baierdorf 220, vom 29. Jänner 2009 bzw. vom 13. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 15. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2007 im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölder nach der am 7. März 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet *abgewiesen*.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Berufungswerberin (Bw.) das Vertreterpauschale nach § 1 Z 9 der zu [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) ergangenen Verordnung [BGBl. II Nr. 382/2001](#) (Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen) zusteht oder nicht.

Die Bw. erzielte in den Streitjahren nichtselbständige Einkünfte als Dienstnehmerin im Konzern der E-Holding-AG. Sie ist seit dem Jahre 1995 bei der ungarischen Tochtergesellschaft X-Möbel-GmbH als zeichnungsberechtigte Geschäftsführerin für den Bereich „Verkauf“ verantwortlich (s. S. 1 der Berufungsschrift vom 27. Jänner 2009). Ihren Abgabenerklärungen waren jeweils Bestätigungen ihrer Dienstgeberin beigelegt, welchen zufolge sie „die Funktion

eines Verkaufsleiters ausgeübt und dabei auch die Geschäftsabschlüsse bei Großkunden alleinverantwortlich abgewickelt habe.

Mit den angefochtenen Bescheiden verwehrte das Finanzamt die Anerkennung des Vertreterpauschales mit der Begründung, dem Dienstvertrag sei zu entnehmen, dass die Bw. mit der Geschäftsführung der ungarischen Tochtergesellschaft betraut und ihr Aufgabenbereich sohin nicht ausschließlich auf die Vertreter Tätigkeit beschränkt sei.

Die Bw. führt für die Gewährung des Vertreterpauschales im Wesentlichen ins Treffen: Die Tatsache, dass sie nicht „einfache Vertreterin“, sondern handelsrechtliche Geschäftsführerin sei, schließe die Anerkennung des Vertreterpauschales nicht aus. Die Entwicklung des Möbelmarktes (starke Konzentration) habe dazu geführt, dass Geschäftsabschlüsse überwiegend auf Ebene der jeweiligen Geschäftsführungen getätigt würden. Daher verbringe die Bw. die überwiegende Zeit ihrer Tätigkeit im Außendienst (bei Kunden und auf Möbelmessen in ganz Europa) und schließe dabei „als Geschäftsführerin Verkauf“ Verträge über ein Jahresvolumen von rund € 36 Mio. Bevor es zu konkreten Geschäftsabschlüssen über einzelne Modelle komme, müssten Verhandlungen über die grundsätzliche Zusammenarbeit geführt werden. Diese Verhandlungen, welche auf Seiten der X-Gruppe von der Bw. bei gleichzeitiger Anwesenheit der Außendienstmitarbeiter geführt werden, würden grundsätzlich in den Zentralen der Kunden stattfinden. Meist komme es erst nach mehreren Sitzungen zu Vertragsabschlüssen. Diese „Grundsatzverträge“ (Kooperations-, Konditions-, Zentralregulierungs- sowie Verbandsverträge) würden jeweils von der Bw. unterschrieben. Nach erfolgreichem Abschluss von „Grundsatzverträgen“ und den anschließenden „Modellverträgen“ würden die einzelnen Möbelhäuser die jeweiligen Modelle unter Bezugnahme auf die abgeschlossenen Grundsatz- und Modellverträge bestellen. Die Außendienstmitarbeiter der X-Möbel-GmbH seien ausnahmslos selbständige Handelsvertreter und nicht zum Abschluss von Geschäften berechtigt. Deren Tätigkeit umfasse die Vorortbetreuung der Verkäufer im Möbelhaus, den Austausch der Stoff- und Lederkollektionen, Produktschulungen etc. Seit Gründung des Unternehmens seien immer zwei – ursprünglich einzelzeichnungsberechtigte - Geschäftsführer installiert gewesen. Die Einzelzeichnungsberechtigung sei per Juni 2007 in eine Gesamtgeschäftsführung abgeändert worden. Damit der regelmäßig im Betrieb anwesende Geschäftsführer PH (der für die Wahrnehmung der „Arbeitgeberrechte“ verantwortlich sei) auch dann unterschreiben könne, wenn die Bw. im Außendienst ist, seien zwei Gesamtprokuristen bestellt worden. Vom (der Abgabenbehörde vorgelegten) Konzernorganigramm her gesehen lägen die Bereiche Marketing, Gesamtverkaufsleitung, Personal, EDV, Versicherungen, Recht und Controlling im Verantwortungsbereich der E-Holding-AG, welche der X-Möbel-GmbH für die Erbringung dieser Dienstleistungen jeweils handelsübliche Entgelte verrechne. Dass die Bw. in diesem Organigramm teilweise auch im

Produktionsbereich berücksichtigt sei, liege daran, dass sie bei der Modellentwicklung eingebunden sein müsse. Die Bw. sei sohin zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften sowie zur Kundenbetreuung (insbesondere Preis- und Projektgestaltung) tätig, die eigentliche Geschäftsführertätigkeit im Innendienst würde überwiegend von anderen Mitarbeitern abgedeckt und würde von der Bw. nur in untergeordnetem Ausmaß wahrgenommen. Rechnungen für Hotels, Kundenbewirtung etc. würden in der Regel über die Firmen-Kreditkarte abgerechnet, eine Kostenerstattung (im Wege einer Reisekostenabrechnung) an die Bw. finde daher nicht statt, weil die „Belastung“ direkt auf dem Konto der Dienstgeberin erfolge.

Die Bw. legte diverse Unterlagen (insbesondere händisch geführte Fahrtenbücher, Zusammenstellungen der Dienstreisen in Excel-Form, Ergänzungen zum Dienstvertrag, Organigramme der E-Holding-AG, Firmenbuchauszug etc.) vor.

Das Finanzamt begründet seinen Standpunkt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung bzw. im Vorlagebericht im Wesentlichen wie folgt: Es sei nicht schlüssig, dass die Bw., welche laut Dienstvertrag Geschäftsführerin eines rund 750 Mitarbeiter umfassenden Betriebes sei, ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich Vertretertätigkeit ausübe. Das Organigramm zeige, dass die Bw. für den Vertriebsinnen- und –außendienst allein sowie für den Produktionsbereich gemeinsam mit PH verantwortlich sei. Auf Grund dieser umfassenden Befugnisse sei es unverständlich, wie das Schwergewicht der Tätigkeit in der Außendiensttätigkeit als Vertreterin gelegen sein könne. Schon allein auf Grund der Betriebsgröße bestehe ein nicht unbeträchtlicher Aufwand, was den Bereich der Geschäftsführung betreffe. Es sei nicht in Zweifel zu ziehen, dass die Bw. Grundsatzverträge mit Großkunden abschließe. Dies sei jedoch eine typisch in den Aufgabenbereich eines Geschäftsführers fallende Tätigkeit, nämlich wichtige geschäftliche Angelegenheiten selbst leitend zu verhandeln und Großverträge zu unterzeichnen. Trotz des Hinweises seitens des Finanzamtes, dass aus den vorgelegten Unterlagen (insbesondere den Reiseaufzeichnungen) eine Überprüfung der Tätigkeit nicht möglich sei, seien keine anderen - geeigneten - Aufzeichnungen vorgelegt worden. Die Reiseaufzeichnungen laut Excel-Tabellen würden überdies mit jenen laut Fahrtenbuch nicht übereinstimmen.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung gab die Bw. ua. an, dass sie in einem Ausmaß von rund 25 bis 30% auch andere als Vertretertätigkeiten entfalte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Z 9 der BMF-Verordnung [BGBl. II Nr. 382/2001](#) können Vertreter anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG ein Pauschale von 5% der Bemessungsgrundlage (höchstens € 2.190,-- jährlich) geltend machen. Voraussetzung ist laut Verordnung, dass der Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausübt. 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.

Die Verordnung definiert nicht den Begriff „Vertreter“, sie legt lediglich fest, dass **„ausschließlich Vertretertätigkeit“** ausgeübt werden und der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss. Wesentlich ist, dass der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht. Maßgeblich ist, ob der Außendienst vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt ist.

Eine Einstufung als „Vertreter“ im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001 ist auch dann noch möglich, wenn **in völlig untergeordnetem Ausmaß** zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt wird (VwGH vom 24. Februar 2005, [2003/15/0044](#)). Ein Ausmaß von 15 bis 20% der gesamten Arbeitszeit ist jedoch nicht mehr völlig untergeordnet (Jakom/*Lenneis*, EStG 4. Auflage, § 16 Rz 66).

Der Bw. ist nun zwar darin beizupflichten, dass grundsätzlich auch einer GmbH-Geschäftsführerin – bei Ausübung einer entsprechenden (Vertreter-)Tätigkeit – das Vertreterpauschale gewährt werden kann (s. zB das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH vom 24. Februar 2005, [2003/15/0044](#); sowie UFS vom 22. November 2006, RV/0438-L/05). Dennoch steht das Pauschale im vorliegenden Fall aus folgenden Gründen nicht zu:

-- Die Bw. gab selbst an, dass im Rahmen ihrer Gesamttätigkeit ein Anteil von ca. 25 bis 30% auf andere als Vertretertätigkeiten entfällt. Damit ist über das Schicksal der Berufung bereits entschieden: Denn nach oa. Rechtslage liegt in diesem Fall **keine (nahezu) ausschließliche** Vertretertätigkeit, welche für die Zuerkennung des Vertreterpauschales Voraussetzung ist, vor. Fallen im Ausmaß von 25 bis 30% andere Tätigkeiten an, so ist dies nicht mehr „völlig untergeordnet“ (s. obige Rechtsausführungen).

Dass in erheblichem Maße auch andere Tätigkeiten entfaltet werden, ergibt sich nach Ansicht des UFS überdies (unabhängig von oa. prozentueller Quantifizierung der Bw.) auch aus folgenden Umständen: Laut Bestätigungen der E-Holding-AG übt die Bw. die Funktion eines Verkaufsleiters aus. Sie war (bzw. ist) als - bis Mitte des Jahres 2007 sogar einzelzeich-

nungsbefugte – Geschäftsführerin für den Bereich Verkauf verantwortlich (s. Berufungseingabe vom 27. Jänner 2009). Aus den vorgelegten Organigrammen geht hervor, dass der Vertrieb-Innendienst sowie der Vertrieb-Außendienst (insgesamt rund 20 bis 30 Mitarbeiter) in die alleinige Kompetenz der Bw. fallen. Sie ist insbesondere für die Organisation und Koordination der Außendienstmitarbeiter zuständig. Ihre teilweise Zuständigkeit für den Produktionsbereich begründet die Bw. damit, dass sie in die Modellentwicklung eingebunden ist bzw. eingebunden sein muss (s. Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juni 2009 bzw. Angaben im Rahmen der Berufungsverhandlung vor dem UFS). All diese Umstände indizieren, dass die Bw. neben ihrer Tätigkeit als Vertreterin in beträchtlichem Maße auch zahlreiche andere – ua. leitende – Agenden wahrzunehmen hat.

Aus welchen Gründen dem Dienstvertrag sowie den vorgelegten Organigrammen keine Beweiskraft zukommen soll (so die Bw. im Vorlageantrag), bleibt für den UFS im Dunkeln. Diese bilden jedenfalls starke Indizien dafür, welche Tätigkeit(en) von der Bw. tatsächlich (insgesamt) ausgeübt wurde(n).

Wenn im Vorlageantrag auf diverse von Geschäftsführern bzw. Einkaufsleitern der Firmen A, B und C (welche in Geschäftsbeziehung zur X-Gruppe stehen) eingeholte „Bestätigungen“ verwiesen wird, so ist zu entgegnen, dass diesen Schriftstücken zwar zu entnehmen ist, dass die Bw. „*die entscheidende Ansprechpartnerin beim Einkauf der Produkte*“ der Fa. X-Möbel-GmbH sei. Die Bestätigungen vermögen jedoch nicht zu belegen bzw. glaubhaft zu machen, dass die Bw. (nahezu) ausschließlich als Vertreterin im Außendienst tätig sein soll. Abgesehen davon weisen alle drei „Bestätigungen“ den identen – offenbar von Seiten der Bw. vorgefertigten - Wortlaut auf, was den Schluss nahe legt, dass es sich hierbei um reine Gefälligkeitsschreiben handelt.

Die erforderliche ausschließliche (bzw. nahezu ausschließliche) Tätigkeit als Vertreterin ist sohin im Berufungsfall nicht gegeben. Die Berufung ist daher schon allein aus diesem Grunde als unbegründet abzuweisen.

-- Darüber hinaus gelang es der Bw. nicht, mit den vorgelegten „Reisekostenaufzeichnungen“ (von ihr händisch geführte Fahrtenbücher, Excel-Zusammenstellungen, Reisekostenabrechnungen mit der Dienstgeberin) nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, in den Streitjahren mehr als die Hälfte ihrer Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht zu haben.

Eine stichprobenartige Überprüfung ergibt nämlich, dass in den *Fahrtenbüchern* nur rund 20% der eingetragenen Fahrten andere Reiseziele als den Dienstort (K in Ungarn) aufweisen (der UFS hat hierzu in den zufällig gewählten Zeiträumen 16. Dezember 2003 bis 5. Juli 2004 bzw. 18. Juni 2007 bis 31. Dezember 2007 sämtliche verzeichnete Fahrten, mit Ausnahme reiner

Privatfahrten, in Relation zu jenen Fahrten gesetzt, die nicht ausschließlich K als Reiseziel hatten). Demgegenüber weisen die vorgelegten *Excel-Aufstellungen* in mehr als der Hälfte der verzeichneten Tage Außendienstziele aus. Als Zweck der Reise wird jedoch vielfach lediglich ganz allgemein die Angabe „Kundenbesuche“ bzw. „diverse Kunden“ vermerkt. Die vom UFS abverlangten *Reisekostenabrechnungen* wiederum weisen bedeutend weniger Dienstreisen aus: So machte die Bw. etwa im Jahr 2004 für insgesamt 30 Tage bzw. im Jahr 2006 für insgesamt 17 Tage Reisekosten (Tagesgebühren) gegenüber ihrer Dienstgeberin geltend. Ebenso wenig lässt sich den *Kreditkartenabrechnungen* entnehmen, dass die Bw. im für die Zuerkennung des Vertreterpauschales erforderlichen zeitlichen Ausmaße im Außendienst tätig gewesen sein soll. Diese enthalten vorwiegend die mit – einigen wenigen - Flugreisen zusammenhängenden Kosten (Flugtickets, Parkhausgebühren, Reiseversicherung, Hotel) und betreffen zum Teil auch andere Mitarbeiter (wie zB Herrn GV, s. etwa die Monatsabrechnung für August 2007 vom 19. September 2007).

Die Bw. erklärt die – teils gravierenden - Abweichungen in den einzelnen Aufzeichnungen im Wesentlichen damit, dass fallweise andere Mitarbeiter ihren PKW benutzt hätten und sie selbst an diesen Tagen eben mit anderen Dienstnehmern mitgefahren sei. Dem ist aber zu erwidern, dass die Fahrtenbücher und die Excel-Aufstellungen keinen einzigen Hinweis dahingehend enthalten, dass (bzw. wann) zum Teil auch Mitarbeiter (bzw. welche konkreten Mitarbeiter) ihren PKW mitbenutzt hätten bzw. dass und an welchen Tagen die Bw. gemeinsam mit anderen Dienstnehmern Außendienstfahrten unternommen hätte. Insbesondere im Fahrtenbuch, welches sogar eigene Spalten für die Angabe des Fahrtzweckes sowie die Unterschrift des (jeweiligen) Fahrers vorsieht, wären entsprechende Eintragungen zum Zwecke der Glaubhaftmachung gefordert gewesen.

Die vorgelegten Unterlagen sind aus den dargelegten Gründen nicht dazu geeignet mit hinreichender Gewissheit plausibel zu machen, dass die Bw. mehr als die Hälfte ihrer Arbeitszeit im Außendienst verbracht haben soll. Die Mehrzahl dieser Aufzeichnungen (nämlich Fahrtenbücher, Reisekostenabrechnungen und Kreditkartenabrechnungen) deutet – ganz im Gegenteil - vielmehr sogar darauf hin, dass die Bw. offenbar weit weniger als 50% ihrer gesamten Arbeitszeit im Außendienst verbracht hat.

-- § 4 der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001 normiert explizit, dass Kostenersätze nach § 26 EStG 1988 das Pauschale für Vertreter – ganz im Gegensatz zu den übrigen von der Verordnung umfassten Berufsgruppen - nicht kürzen. Die Verordnung soll offenbar auch die Abzugsfähigkeit von im Zusammenhang mit dem Abschluss von Geschäften einhergehenden Kosten wie etwa Bewirtungsaufwand oder anderen Aufwendungen zur Erhaltung der Ge-
neigtheit und Abschlussfreudigkeit potenzieller Kunden – und damit durchaus Aufwendungen,

bei denen eine klare Abgrenzung zum an sich nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwand mit Schwierigkeiten verbunden ist – ermöglichen (zB UFS vom 31. März 2009, RV/0752-L/08). Die Verordnung darf aber in verfassungskonformer Auslegung nicht dazu dienen, Werbungskosten in pauschaler Höhe auch in Fällen anzuerkennen, in denen derartige Werbungskosten (die mit dem Pauschale abgegolten werden sollen) gar nicht anfallen. Voraussetzung für den Abzug des Pauschales ist demnach, dass der Abgabepflichtige als Werbungskosten abzugsfähige Ausgaben überhaupt aus versteuertem Einkommen zu tragen hat. Das erfordert einen entsprechenden Nachweis durch den Abgabepflichtigen (vgl. dazu insbes. UFS vom 19. Februar 2009, RV/0463-G/08).

Im vorliegenden Fall konnte der UFS auf Grund der Angaben der Bw. davon ausgehen, dass sie keine Ausgaben oder Aufwendungen, die mit dem Vertreterpauschale abgegolten werden sollen, aus Eigenem zu tragen hatte. Das Finanzamt ersuchte die Bw. mit Vorhalt vom 26. Mai 2009 explizit um Bekanntgabe bzw. Darstellung jener Kosten, die ihr von der Dienstgeberin nicht ersetzt wurden und die sohin den Ansatz eines Vertreterpauschales rechtfertigen würden. Die Bw. äußerte sich dazu in ihrer Antwort vom 18. Juni 2009 nicht, sondern verwies lediglich darauf, dass das Pauschale auch im Falle der Leistung von Reisekostenvergütungen des Arbeitgebers in voller Höhe zustehe. Im Vorlageantrag gab die Bw. überdies an, dass Ausgaben für Kundenbewirtung uä. im Regelfalle über die Firmen-Kreditkarte abgerechnet würden. Da sohin unmittelbar das Konto der Dienstgeberin mit den jeweiligen Aufwendungen belastet werde, würde sich auch eine Kostenerstattung erübrigen. Im gesamten Abgabungsverfahren wurde nicht behauptet (geschweige denn nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht), dass dem Grunde nach Ausgaben der oben beschriebenen Art angefallen wären.

Zusammengefasst kommt der UFS also zu folgendem Ergebnis:

1. Die Bw. war in den Streitjahren nicht (nahezu) ausschließlich als Vertreterin tätig. Sie hat im Ausmaß von zumindest 30% auch andere Tätigkeiten (wie zB im Bereich der Modellentwicklung oder auch leitende Aufgaben als „*Geschäftsführerin Verkauf*“) wahrgenommen.
2. Im Wege der freien Beweiswürdigung gelangte der UFS überdies zu dem Schluss, dass die Bw. auch nicht mehr als die Hälfte ihrer Gesamtarbeitszeit (hiezuh zählt im Übrigen auch die an den Wochenenden geleistete Arbeitszeit) im Außendienst verbracht hat. Die vorliegenden Reiseaufzeichnungen weichen inhaltlich zum Teil wesentlich voneinander ab, die Mehrzahl dieser Aufzeichnungen spricht jedoch dafür, dass die Bw. überwiegend im Innendienst tätig war.
3. Zudem wurde nicht dargetan, dass überhaupt (und gegebenenfalls welche) die Gewährung des Vertreterpauschales rechtfertigenden Ausgaben aus Eigenem zu tragen gewesen wären. Das Berufungsvorbringen geht vielmehr dahin, dass sämtliche Kosten (welche mit dem

Pauschale abgegolten werden sollen) ohnehin – im Regelfall via Firmen-Kreditkarte - direkt von der Dienstgeberin der Bw. getragen wurden.

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. März 2012