

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf über die Beschwerden vom 12. Dezember 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 16. November 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2011 bis 2014 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den vor der Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen Einkommensteuerbescheiden vom
4. Juli 2012 für das Jahr 2011
19. März 2013 für das Jahr 2012
10. Juni 2014 für das Jahr 2013
3. Juli 2015 für das Jahr 2014
zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) war im Beschwerdezeitraum 2011 bis 2014 für seine Arbeitgeberin überwiegend im Außendienst für die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften zum Vertrieb deren Produkten tätig. Der Bf führte dabei schwierige Produktberatungen durch und tätigte Abschlüsse von Geschäften und war dabei auch zur Disposition über Preise und Konditionen berechtigt.

Dem Bf wurden von der Arbeitgeberin für seine Tätigkeit ein PKW und ein Mobiltelefon kostenlos zur Verfügung gestellt und auch die Kosten des laufenden Betriebes von PKW und Mobiltelefon und Geschäftssessen ersetzt sowie Diäten bezahlt.

In den Streitjahren 2011 bis 2014 zahlte die Arbeitgeberin dem Bf folgende Bruttobezüge (KZ 210), die folgende sonstigen Bezüge (KZ 220) und keine der KZ 215 enthalten. Daraus ergeben sich nachstehende Beträge als Vertreterpauschale (5 % von KZ 210- 220), das der Bf in den Einkommensteuererklärungen beantragte und die das Finanzamt in den ursprünglichen Bescheiden als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, als die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mindernd anerkannte.

Von der Arbeitgeberin erhielt der Bf außerdem die unten genannten nicht steuerbaren Beträge nach § 26 EStG.

	2011	2012	2013	2014
Bruttobezüge KZ 210	39.003,00	42.338,60	43.225,60	49.354,44
Sonstige Bezüge KZ 220	-5.279,81	-5.665,01	-5.989,55	-6.596,18
Bemessungsgrundlage für Vertreterpauschale	33.723,19	36.673,59	37.236,05	42.758,26
Davon 5% - maximal 2.190,00	1.686,16	1.833,68	1.861,80	2.137,91
Berücksichtigt im Einkommensteuerbescheid	04.07.2012	19.03.2013	10.06.2014	03.07.2015
Nicht steuerbare Beträge nach § 26 EStG 1988	4.563,20	4.596,60	4.500,80	4.912,53

Beweiswürdigung

Die nichtselbständige Tätigkeit des Bf als überwiegend im Außendienst tätiger Vertreter seiner Arbeitgeberin zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und der Kundenbetreuung ist unbestritten und ergibt sich aus dem vorliegenden Akteninhalt, insbesondere den am 30. August 2016 vom Bf dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen und den von der Arbeitgeberin mit E-Mail vom 18. Oktober 2016 erteilten Auskünften.

Ebenso unbestritten sind die Überlassung von PKW und Mobiltelefon durch die Arbeitgeberin des Bf und die Tragung der Kosten für diese Arbeitsmittel durch die Arbeitgeberin. Im Beschwerdeverfahren hat der Bf dazu entsprechende Unterlagen, insbesondere die Überlassungs- und Nutzungsvereinbarung für das Mobiltelefon, Fahrtenbücher und Reisekostennachweise am 6. April 2017 vorgelegt, die das erkennende Gericht dem Finanzamt mit Schreiben vom 2. Mai 2017 in Kopie zur Kenntnis gebracht hat.

Die genannten Bezüge nach den Kennzahlen KZ 210, 215 und 220 sowie die nicht steuerbaren Ersätze nach § 26 EStG sind aus den ausgedruckten, von der Arbeitgeberin des Bf elektronisch übermittelten Lohnzetteln ersichtlich.

Verfahrensablauf vor dem Finanzamt

Mit Bescheiden vom 16. November 2016 hat das Finanzamt nach einem Vorhalteverfahren das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2014 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen. In den neuen **Einkommensteuerbescheiden** für die Jahre **2011 bis 2014** vom **16. November 2016** brachte das Finanzamt sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung anstelle der oben in der Tabelle angeführten Vertreterpauschale nur noch den (allgemeinen) Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,00 € zum Abzug:

Da der Bf keinerlei Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit selbst zu tragen gehabt habe (Wagen und Mobiltelefon von der Firma, Diäten steuerfrei bezahlt), könnten keine pauschalierten Werbungskosten für seine Tätigkeit als Vertreter berücksichtigt werden. Es sei nicht Sinn der Pauschalierung, fiktive Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Berücksichtigung fiktiver, nicht erwachsener Werbungskosten wäre eine sachlich nicht gerechtfertigte Begünstigung einzelner Steuerpflichtiger.

Die Rechtfertigung für eine Pauschalierung liege in der Verwaltungsvereinfachung und setze voraus, dass sie den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe kommt.

Durchschnittssätze dienten der vereinfachten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, stellten ein Angebot an Abgabepflichtige dar, hinderten jedoch nicht, Werbungskosten in Form des Einzelnachweises zu belegen.

Am 13. Dezember 2016 brachte der Bf persönlich beim Finanzamt **Beschwerden vom 12. Dezember 2016** gegen die **Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014** ein und beantragte die Berücksichtigung der Vertreterpauschale unter Hinweis auf die von der Wirtschaftskammer Wien erteilte Auskunft zu § 4 Abs. 1 der Verordnung zur Werbungskostenpauschale, wonach bei Vertretern (§ 1 Z 9) Kostenersätze nach § 26 EStG 1988 den Pauschbetrag nicht kürzen. Das Pauschale stehe deshalb auch dann zu, wenn der Arbeitgeber die Kosten für Dienstfahrzeug, Diäten Geschäftssessen und Telefon ersetzt.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom **16. Dezember 2016** wies das Finanzamt die Beschwerden, ohne auf die Begründung des Bf einzugehen, unter Wiederholung der Begründung der bekämpften Bescheide als unbegründet ab.

Mit am selben Tag beim Finanzamt persönlich eingebrachten Schriftsätzen vom **11. Jänner 2017** stellte der Bf **Vorlageanträge** betreffend die Einkommensteuer 2011 bis 2014 und führte ergänzend Folgendes aus:

Aufgrund der Inanspruchnahme der Vertreterpauschale habe der Bf keine Aufzeichnungen über seine Ausgaben wie zB Kosten des Büros in seinem Haus, Ausgaben für Messen, Events, Firmeneröffnungen, Bewirtung von Kunden usw. geführt.

Die Aufrechnung mit vom Arbeitgeber gezahlten Tages- und Nächtigungsgeldern sei nicht zulässig.

Rechtslage

Werbungskosten sind gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind auch Ausgaben für Arbeitsmittel (Z 7), Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen (Z 9), Aufwendungen für Aus- und Fortbildung (Z 10).

Gemäß **§ 17 Abs. 6 EStG 1988** können vom Bundesminister für Finanzen zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Die auf Grund dieser Ermächtigung erlassene **Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001**, in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

§ 1 . Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

...

9. Vertreter

5% 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 . 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 versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16). ...

...

§ 4 . Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschalbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter).

..."

Über Antrag des Bundesfinanzgerichtes **BFG 27.04.2017, RN/7100001/2017**, hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis **VfGH 26.02.2018, V45/2017**, die Wortfolge „ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)“ in § 4 der genannten Verordnung BGBl II 382/2001 wegen Gesetzwidrigkeit aufgehoben.

Diese Aufhebung ist mit Ablauf des Tages der Kundmachung am 20. März 2018, BGBl. II 48/2018, in Kraft getreten.

Erwägungen

Der Bf hat im Beschwerdezeitraum nach obigen Feststellungen eine ausschließliche Vertretertätigkeit überwiegend im Außendienst ausgeübt.

In der Begründung der bekämpften Bescheide und der Beschwerdevorentscheidungen hat das Finanzamt ins Treffen geführt, der Bf habe auf Grund des Ersatzes der Aufwendungen durch seine Arbeitgeberin diese nicht tragen müssen. Die Berücksichtigung in Form der Vertreterpauschale stelle deshalb eine sachlich nicht gerechtfertigte Begünstigung dar. Dieser Einwand ist an sich berechtigt:

Der Verfassungsgerichtshof ist bei der Aufhebung der Rechtsauffassung des BFG gefolgt, dass die Ausnahmeregelung für Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 für Vertreter in offenem Widerspruch zu **§ 20 Abs. 2 EStG 1988** (*Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen*) steht.

Der Bundesminister für Finanzen hatte auch davon abgesehen, eine Äußerung an den VfGH zu erstatten, und mitgeteilt, dass die Vorlage der auf die angefochtene Verordnung Bezug habende Akten auf Grund der bereits erfolgten Skartierung der Stammakten nicht durchführbar sei.

Mangels Erstreckung der Wirkung der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof im genannten Erkenntnis vom 26. Februar 2018 ist die Verordnung – mit Ausnahme des Anlassfalles – jedoch gemäß **Art. 139 Abs. 6 B-VG** auf alle vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände weiter in der Fassung vor der Aufhebung anzuwenden(vgl.

Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger, Bundesverfassungsrecht¹¹, RN 1131f, Ceipek, in SWK 2018, 695, Pkt. 3.1; BFG 17.08.2018, RV/5101069/2017).

Die Sachverhalte für die gegenständlichen Beschwerdejahre 2011 bis 2014 haben sich im Geltungsbereich der genannten Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001 vor der Aufhebung der Wortfolge „ ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter) „ in deren § 4 im Jahr 2018 ereignet.

Auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) haben deshalb das Finanzamt und das erkennende Gericht die Kostenersätze nach § 26 EStG 1988 der Arbeitgeberin an den Bf bei der Bemessung der Werbungskostenpauschale nach der genannten Verordnung nicht in Abzug zu bringen.

Mit der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001 werden Durchschnittssätze für Werbungskosten für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt. Die Verordnung geht also davon aus, dass die Tätigkeiten von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß von Werbungskosten verbunden sind (**VwGH 24.02. 2005, 2003/15/0044**). Es liegt im Wesen der Pauschalierung, zum Zweck der Vereinfachung der Steuererhebung nicht auf die Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen, sodass die in der Verordnung vorgesehenen Durchschnittssätze für Werbungskosten auch dann zur Anwendung kommen, wenn der Einzelfall dem vom Gesetzgeber angedachten idealtypischen Anwendungsfall nicht völlig entspricht (**VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125**).

Auch im diesem Erkenntnis vom 30. September 2015 zu Grunde liegenden, mit dem gegenständlichen gleich gelagerten Fall hat das Finanzamt in der Amtsbeschwerde geltend gemacht, der Abgabepflichtige habe überhaupt keine Werbungskosten nachgewiesen, die er selbst wirtschaftlich zu tragen gehabt habe. Bei den glaubhaft gemachten Aufwendungen für Strom und Internet habe es sich lediglich um grobe Schätzwerke gehandelt.

Auch im gegenständlichen Fall hat Bf den Anfall beruflich veranlasster Aufwendungen, die nicht von seiner Arbeitgeberin ersetzt wurden, in den Vorlageanträgen glaubhaft gemacht. Unbestritten ist auch im gegenständlichen Fall, dass Bf typischerweise mit einer Vertretertätigkeit verbundene Aufwendungen erwachsen sind (insbesondere Reisekosten), welche aber überwiegend von seiner Arbeitgeberin getragen wurden.

Dass dieser Umstand der Zuerkennung der Vertreterpauschale nicht schadet, hat der Verwaltungsgerichtshof (**VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125**) bereits unmissverständlich unter Hinweis auf die ausdrückliche Bestimmung des § 4 der genannten Verordnung, demgemäß Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die Pauschbeträge für Vertreter nicht kürzen, erkannt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in diesem Sinn schon zu seiner Entscheidung **UFS 31.03.2009, RV/0752-L/02**, folgenden Rechtssatz gebildet (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

Bei der Berufsgruppe der Vertreter kürzen Kostenersätze des Arbeitgebers – im Gegensatz zu allen anderen in der VO enthaltenen Berufsgruppen – das Pauschale nicht (§ 4 der VO 2001/382). Somit ist es bei dieser Berufsgruppe nicht von Relevanz,

in welchem Ausmaß Aufwendungen selbst zu tragen sind bzw. durch den Arbeitgeber ersetzt werden. Dieser Aufwandsersatz steht daher der Anwendbarkeit der VO nicht entgegen, sodass bei der Berufsgruppe der Vertreter die VO auch bei einem vollständigen Ersatz von dem Arbeitnehmer entstandenen Aufwendungen zur Anwendung gelangen kann.

Entgegen bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes, die das oben genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125**) nicht berücksichtigt hat (BFG 21.04.2016, RV/2100004/2015; 02.02.2016, RV/1100177/2012) teilt das erkennende Gericht die im zitierten Rechtssatz manifestierte Rechtsansicht des **UFS vom 31.03.2009, RV/0752-L/08**.

Der Bf hat im gegenständlichen Fall in den Vorlageanträgen glaubwürdig darauf hingewiesen, dass er wegen Beanspruchung der Vertreterpauschale keine Aufzeichnungen über seine Ausgaben geführt hat.

Im jüngst ergangenen Erkenntnis **BFG 17.08.2018, RV/5101069/2017**, hat das Bundesfinanzgericht unter Hinweis auf das bereits mehrfach genannte Erkenntnis des **VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125**, bestätigt, dass ein Nachweis der Höhe von Aufwendungen bei Geltendmachung der Pauschale nicht notwendig ist.

Auf Grund der Verordnung kommt es dem Finanzamt nicht zu, für die Gewährung der vom übergeordneten Bundesminister für Finanzen gewährten Pauschalbesteuerung von Vertretern einen Nachweis der Tragung der Kosten zu verlangen.

Die bekämpften Bescheide, in denen das Finanzamt nur noch den allgemeinen Werbungskostenpauschbetrag von 132,00 € anstatt der vom Bf beantragten Vertreterpauschale berücksichtigt hat, sind deshalb rechtswidrig.

Den Beschwerden kommt deshalb Berechtigung zu.

Da Bf nur Beschwerden gegen die neuen Einkommensteuerbescheide vom 16. November 2016, nicht jedoch gegen die diesen zu Grunde liegenden Wiederaufnahmbescheide nach § 303 Abs. 1 BAO selben Datums erhoben hat, wird die Einkommensteuer für die Beschwerdejahre 2011 bis 2014 wie in den vor der Wiederaufnahme erlassenen Erstbescheiden vom 4. Juli 2012 für 2011, 19. März 2013 für 2012, 10. Juni 2014 für 2013 und 3. Juli 2015 für 2014, auf die verwiesen wird, festgesetzt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf Grund der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt im gegenständlichen Fall keine derartige Rechtsfrage mehr vor. Deshalb ist keine Revision zulässig.

Linz, am 27. September 2018