

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch V in der Beschwerdesache Bf., S, vertreten durch Klemensich Steuerberatung KG, Linke Hauptzeile 38, 7053 Hornstein, über die Beschwerde vom 28.11.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 21.11.2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) beantragte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 das sogen. "Vertreterpauschale" für seine Tätigkeit als Vertreter im Zeitraum 1.3. bis 31.12.. Beigelegt wurde in diesem Antrag ein Dienstzeugnis, in dem u.a. Folgendes ausgeführt wurde: "Herr W. war bei uns im Zeitraum vom 1.3.2012 bis zum 31.12.2013 als Mitarbeiter des Verkaufs mit folgenden Schwerpunkten beschäftigt: Betreuung von bestehenden Kunden sowie die Akquisition von neuen Kunden, Kundenbetreuung auf allen relevanten Entscheidungsebenen, Beratung von Architekten und Planungsbüros, Anwendungstechnik, Zusatzplanung für die Gebiete Wien, Niederösterreich und Nordburgenland."

Im Ergänzungsersuchen vom 3.11.2014 wurde der Bf. ersucht, seine entsprechende Bestätigung des Dienstgebers vorzulegen, aus der hervorgehe, dass er überwiegend im Außendienst tätig gewesen sei und vorrangiges Ziel dieser Tätigkeit die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen gewesen sei.

Im Einkommensteuerbescheid vom 21.11.2014 wurde das Vertreterpauschale mit der Begründung nicht gewährt, dass dessen Voraussetzungen aus dem vorliegenden Dienstzeugnis nicht hervorgingen.

Gegen diesem Bescheid erhob der Bf. am 28.11.2014 Beschwerde.

Darauf erging ein weiteres Ergänzungsersuchen am 23.2.2015 in dem das Finanzamt um Vorlage des Dienstvertrages und einer entsprechenden Arbeitsplatzbeschreibung des Dienstgebers ersuchte, aus der hervorginge, dass der Bf. ausschließlich zum Zweck

der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig gewesen sei und überdies überwiegend im Außendienst.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.3.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und zur Begründung darauf verwiesen, dass entsprechende Nachweise nicht erbracht worden seien.

Am 19.12.2015 stellte der Bf. einen Vorlageantrag. Beigelegt wurde diesem Vorlageantrag eine Bestätigung des Dienstgebers mit folgendem Inhalt:

"Hiermit bestätigen wir, dass Herr W. in der Zeit vom 1.3.2012 bis 31.12.2013 bei uns als Mitarbeiter ausschließlich im Außendienst angestellt war. Herr W. war im Außendienst mehr als die Hälfte der Arbeitszeit mit den Aufgaben der Kundenanbahnung und Auftragsgewinnung inkl. Geschäftsabschluss, Beratung und Präsentation der Produkte sowie für die technische Beratung bzw. Kundenbetreuung zuständig."

Zu verweisen ist weiters auf eine am 27.11.2014 vorgelegte Bestätigung des Dienstgebers mit folgendem Inhalt:

"Hiermit bestätigen wir, dass Herr W. in der Zeit vom 1.3.2012 bis zum 31.12.2013 bei uns als Mitarbeiter im Außendienst angestellt war. Herr W. war im Außendienst mit den Aufgaben für Kunden- und Auftragsgewinnung ink. Geschäftsabschluss, Beratung und Präsentation der Produkte sowie für die technische Betreuung zuständig."

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 12.4.2016 wurde der Bf. ersucht, ergänzend folgende Unterlagen vorzulegen:

- 1.) Dienstvertrag insbesondere die Vereinbarung des Entgeltes
- 2.) Eine Reisekostenabrechnung
- 3.) Zeitaufzeichnungen betreffend Kundenbesuche

Am 3.10.2016 langten folgende Unterlagen beim Bundesfinanzgericht ein:

Der Dienstvertrag, eine Reisekostenabrechnung für den Monat November 2012 sowie der dazugehörige Lohnzettel. Der Dienstvertrag, soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung, nimmt auf Art und Tätigkeit sowie auf die Entlohnung der Tätigkeit folgenderweise Bezug:

*Pkt. 1: Der Dienstnehmer wird als Mitarbeiter im Bereich Objektgeschäft Bitumen eingesetzt. Der Dienstnehmer ist fachlich sowie disziplinar der Verkaufsleitung Objektgeschäft unterstellt. Der Dienstort ist Wien und Niederösterreich. Die Bereitschaft zur Durchführung von Dienstreisen ist gegeben. Der Dienstnehmer hat Anspruch auf Ersatz der Interesse des Dienstgebers aufgewendeten Reisekosten gem. der jeweils geltenden firmeninternen Dienstreiseordnung. Für seine Tätigkeit erhält der Dienstnehmer ein monatl. pauschales Bruttogehalt. Zusätzlich zum laufenden Bezug erhält der Dienstnehmer eine erfolgsabhängige variable Vergütung. Dienstgeber stellt dem Dienstnehmer als Dienstwagen einen PKW zur Verfügung.*

Die Reisekostenabrechnung für den Monat November 2012 weist unter Reiseverlauf Folgendes aus:

06.11.2012 Ziel: Oslib  
07.11.2012 Ziel: Wr. Neustadt  
08.11.2012 Ziel: Stockerau  
12.11.2012 Ziel: Zöbern  
13.11.2012 Ziel: Wr. Neustadt  
14.11.2012 Ziel: Wolfsgraben  
16.11.2012 Ziel: Waidhofen  
19.11.2012 Ziel: Wr. Neustadt  
20.11.2012 Ziel: Achau  
26.11.2012 Ziel: Graz  
27.11.2012 Ziel: Langenzersdorf  
28.11.2012 Ziel: Wr. Neustadt  
29.11.2012 Ziel: Achau.

Die Vorhaltsbeantwortung wurde der Amtspartei in Wahrung des Parteiengehöres zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt führte daraufhin weitere Ermittlungen bei der ehemaligen Dienstgeberin des Bf.,. durch, die zu folgendem Aktenvermerk führten:

„Die Außendienstmitarbeiter hätten hauptsächlich Bestellungen entgegengenommen: Kleinere Aufträge hätten die selbst unterschreiben dürfen, „größere (ohne Nennung einer Wertgrenze) hätten firmenmäßig gezeichnet werden müssen.

Dieser Aktenvermerk floß in eine weitere Stellungnahme des Finanzamtes vom 19.10.2016 ein, in der dieses bei seiner bisherigen rechtlichen Auffassung blieb.

Diese Stellungnahme wurde dem Bf. gemeinsam mit einem weiteren Vorhalt vom 15.11.2016 übermittelt (zugestellt durch Hinterlegung am 18.11.2016):

In Wahrung des Parteiengehörs wird Ihnen die Stellungnahme des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht.

Darüberhinaus ist folgendes auszuführen:

1.: Vorrangiges Ziel der Vertretertätigkeit iSd der zu § 17 Abs 6 EStG 1988 ergangenen Verordnung, BGBl II 2001/382, ist die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen. Dient die Außendiensttätigkeit der Abwicklung eines bereits geschlossenen Vertrages, so kann das Vertreterpauschale hierfür nicht in Anspruch genommen werden.

Aus der Bestätigung Ihrer ehemaligen Dienstgeberin vom 18.10.2016 schließt das Bundesfinanzgericht, dass es sich bei Ihrer Tätigkeit hauptsächlich um die Entgegennahme von Bestellungen bei bereits bestehenden Kunden handelte, somit um keine Vertretertätigkeit.

2.: Die Reisekostenabrechnung nur für den Monat November 2012 belegt nicht, dass Sie überwiegend im Außendienst tätig waren.

Er werde ersucht, bei der ehemaligen Dienstgeberin sämtliche Reisekostenabrechnungen für das Jahr 2012 einzuholen zum Nachweis dafür, dass der Bf. überwiegend im Außendienst tätig gewesen sei. Für die Vorhaltsbeantwortung wurde dem Bf. eine Frist bis zum 16.12.2016 gesetzt.

Eine Antwort erfolgte bis dato nicht.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

Nach § 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.

Die auf Grundlage des § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (Werbungskostenpauschale), BGBl. II Nr. 382/2001, lautet auszugsweise wie folgt:

*" § 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.*

*§ 5. Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.*

In der Verordnung wird der Begriff "Vertreter" nicht definiert. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 15. September 2011, A 2011/0003 bis 0006, ausgeführt hat, entspricht es seiner Rechtsprechung, bei Auslegung von Pauschalierungsverordnungen auf ein typisches Berufsbild abzustellen

(vgl. VwGH 5.9.2012, 2012/15/0120 ), wobei dabei die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung maßgeblich sind (vgl. VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231 ). Das Höchstgericht hat in mehreren Erkenntnissen (vgl. zB VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044 ; VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231 ; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261 ) unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885, 2994/80, ausgesprochen, dass ein Dienstnehmer, der im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) *Außendienstes* auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichte, als Vertreter tätig sei, 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 stehe. Unsachlich wäre es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes jedoch, 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 führe, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfielen als ohne sie.

Im Erkenntnis vom 30.9.2015, 2012/15/0125 verweist der VwGH auf sein Erkenntnis vom 24.2.2005, 2003/15/0044, wonach für die Inanspruchnahme des Vertreterpauschales eine ausschließliche Vertretertätigkeit (wobei untergeordnete andere Tätigkeiten nicht schädlich sind) erforderlich ist.

In diesem Sinne hat auch der Unabhängige Finanzsenat bzw. das Bundesfinanzgericht in Übereinstimmung mit Lehre (Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 17 Tz 71; Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 17 Tz 83; Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 16 Tz 66) und Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 406) in zahlreichen Entscheidungen (vgl. zB BFG 2.3.2015, RV/1100531/2014, und die dort zitierten UFS-Entscheidungen) ausgesprochen, dass als Vertreter solche Personen anzusehen seien, die regelmäßig im *Außendienst* zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien.

Es ist demnach nicht jede im Außendienst zum Zwecke von Kundenbesuchen stattfindende Tätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit) als "Vertretertätigkeit" anzusehen, sondern es muss deren vorrangiges Ziel die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen sein (vgl. zB UFS 2.1.2012, RV/0284-F/10; UFS 19.6.2012, RV/0087-F/11; BFG 2.3.2015, RV/1100531/2014; BFG 8.5.2015, RV/1100306/2011; BFG 1.7.2015, RV/3100480/2012).

In der Entscheidung vom 23.1.2009, RV/2876-W/08 verwies der Unabhängige Finanzsenat darauf, dass keine Vertretertätigkeit vorliege, wenn die Außendiensttätigkeit der Abwicklung eines bereits geschlossenen Vertrages diene.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Als Beweismittel im Abgabungsverfahren kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, wobei die Abgabenbehörde § 167 Abs. 2 BAO zufolge unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Fehlt es an einer entsprechenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen, stößt auch die amtswegige Ermittlungspflicht an ihre Grenzen.

Die Anwendung des § 138 Abs. 1 BAO durch die Abgabenbehörde bewirkt zwar keine generelle Verschiebung der Beweislast, führt jedoch zur Aktivierung der Mitwirkungspflicht (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 138 Tz. 7; *Stoll*, BAO, 1555). Stellt ein Abgabepflichtiger bloß Behauptungen auf, ohne diese trotz entsprechender Aufforderung durch die Abgabenbehörde näher darzulegen, verletzt er seine Mitwirkungspflicht (vgl. UFS 15. 7. 2010, RV/0604-I/09, *Fischerlehner*, UFSjournal 10/2010, 372).

Der Bf. legte im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht lediglich eine Reisekostenabrechnung für den Monat November 2012 vor, obwohl das Dienstverhältnis mit 1.3.2012 begonnen hat. Für diesen Monat wurde 13 Mal ein Ziel außerhalb des Firmensitzes angegeben. Damit wurde jedoch eine überwiegende Außendiensttätigkeit im Jahr 2012 nicht nachgewiesen (vgl. wiederum UFS 23.1.2009, RV/2876-W/08 und BFG vom 4.11.2016, RV/1100611/2016 und deren Darstellung von monatlichen Reisekostenabrechnungen im Lohnzahlungszeitraum durch die jeweiligen Beschwerdeführer).

Das Ersuchen vom 15.11.2016 (zugestellt am 18.11.2016) mit Fristsetzung 16.12.2016, sämtliche Reisekostenabrechnungen bei der ehemaligen Dienstgeberin einzuholen, blieb unbeantwortet.

Zur Bestimmung des Inhalts der Tätigkeit des Bf. wurden Bestätigungen des Dienstgebers (siehe die Darstellung in den Entscheidungsgründen) und der Dienstvertrag vorgelegt.

Im Einzelnen ist dazu im Hinblick auf die o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgendes auszuführen:

Bestätigung vom 27.11.2014: Eine ausschließliche Aquisitionstätigkeit geht daraus nicht hervor, da auch die Zuständigkeit für Beratung, Präsentation und technische Betreuung genannt werden.

Bestätigung vom 15.4.2015: Es wird zwar auf eine ausschließliche Außendiensttätigkeit verwiesen, (die jedoch wie bereits oben ausgeführt, nicht nachgewiesen wurde), jedoch

inhaltlich zwar auf Kundenanbahnung und Auftragsgewinnung, aber auch auf Beratung, Präsentation und technische Betreuung.

Die Bestätigung vom 17.10.2016 ist wortident mit jener vom 27.11.2014.

Lt. Dienstvertrag wird der Bf. als Mitarbeiter im Objektgeschäft Bitumen eingesetzt und ist fachlich und disziplinar der Verlaufsleitung Objektgeschäft unterstellt. Darüber hinaus erfolgt keine nähere Beschreibung des Tätigkeitsbereiches des Bf.. Es wird zwar Reisetätigkeit erwartet und wird dem Bf. auch ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt, auch ist eine erfolgsabhängige, variable Entgeltkomponente zusätzlich zum laufenden Bezug vorgesehen. Dies allein reicht aber nicht, um eine ausschließliche Vertretertätigkeit zumindest glaubhaft zu machen.

Demgegenüber wurde von der die Bestätigung ausstellenden (zuletzt am 17.10.2016) Arbeitskraft der ehemaligen Dienstgeberin bekanntgegeben, dass die Außendienstmitarbeiter *hauptsächlich Bestellungen entgegengenommen* haben. Diese Aussage könnte auch so zu verstehen sein, dass es sich dabei um die Betreuung eines bereits bestehenden Kundenstockes handelte. Diesfalls handelte es sich nicht um eine Vertretertätigkeit.

Diese Aussage sowie deren mögliche Interpretation wurde dem Bf. mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 15.11.2016 (zugestellt am 18.11.2016) zur Kenntnis gebracht. Eine diesbezügliche Äußerung erfolgte bis dato nicht.

Es ist dem Bf. somit durch sein Vorbringen nicht gelungen, in zumindest glaubhafter Weise darzulegen, dass es sich bei seiner Tätigkeit um eine ausschließliche Vertretertätigkeit im Sinne der o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, unabhängigen Finanzsenates und Bundesfinanzgerichtes handelte.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **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.

Unter welchen Voraussetzungen eine Vertretertätigkeit im Sinne des § 17 Abs. 6 EStG 1988 und der dazu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (Werbungskostenpauschale), BGBl. II Nr. 382/2001, zusteht, wurde durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wie der in den Entscheidungsgründen dargestellten Judikatur zu entnehmen ist, bereits ausreichend geklärt, sodass eine

Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, die einer weiteren Klärung durch den Verwaltungsgerichtshof bedürfte, nicht vorliegt.

Wien, am 13. Februar 2017