



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des TB gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 26. März 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	65.633,73 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	24.630,47€ -25.679,50 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 1.049,03 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

**(1)** Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) steht in einem Angestelltenverhältnis zu einem Energieversorgungsunternehmen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 26. März 2008 wurde er antragsgemäß zur

Einkommensteuer veranlagt, wobei als Werbungskosten lediglich das Werbungskostenpauschale gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 iHv. 132 Euro berücksichtigt wurde.

**(2)** Gegen diesen Bescheid erhab der Bw. am 28. April 2008 Berufung mit der Begründung, dass „*die Unterlagen für das Vertreterpauschale nachgereicht werden*“.

**(3)** Das Finanzamt ersuchte den Bw. am 29. April 2008, verschiedene Unterlagen vorzulegen, um die Voraussetzungen für die Berücksichtigung pauschaler Werbungskosten überprüfen zu können. Ein dahingehendes Ersuchen, abgesehen von Reiseaufwendungen allenfalls angefallene weitere Werbungskosten bekanntzugeben, erfolgte nicht.

Daraufhin wurden seitens des Bw. folgende Unterlagen vorgelegt:

**(3/1)** Bestätigung des Arbeitgebers folgenden Inhalts:

*„Der Bw. ist als Kundenberater ... in Braunau eingesetzt. Diese Tätigkeit hat der Bw. in der Zeit vom 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2007 regelmäßig im Außendienst zwecks Abschlüssen von Geschäften, im direkten Kontakt mit unseren Kunden, ausgeübt. Seine Tätigkeit umfasste die Betreuung und Beratung der Kunden in allen Phasen der Verkaufstätigkeit, insbesondere der Geschäftsanbahnung, Kundenrückgewinnung, der Anbotserstellung, des Vertragsabschlusses und der nachfolgenden Betreuung zur Sicherung der Geschäftsbeziehungen...“*

**(3/2)** Reisekostenaufstellungen

Daraus ist ersichtlich, dass der Bw. im berufungsgegenständlichen Jahr an 168 Tagen Dienstreisen unternommen hat und die hieraus entstandenen Kosten gegenüber seinem Arbeitgeber geltend gemacht hat.

**(4)** Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2008 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

Gemäß § 1 Abs. 9 (Anmerkung der Rechtsmittelbehörde: gemeint § 1 Z 9) der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen im Zusammenhang mit § 17 Abs. 4 EStG 1988 sei das Erfordernis der Vertretertätigkeit dahingehend bestimmt, dass der Arbeitnehmer eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben müsse. Zur Vertretertätigkeit gehörten sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Tätigkeit erforderliche Tätigkeit im Innendienst.

Laut vorgelegten Reisekostenabrechnungen seien Aufwendungen durch die Außendiensttätigkeit, die der Bw. selbst zu tragen gehabt hätte, nicht angefallen. Damit könne dahingestellt bleiben, ob der Bw. eine Vertretertätigkeit iSd. angeführten Verordnung ausgeübt habe. Wenn Aufwendungen nicht erwachsen seien, könnten auch keine Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Es sei nicht Sinn der Pauschalierung, fiktive Werbungskosten zu berücksichtigen. Durchschnittssätze dienten der vereinfachten Ermittlung

---

der Besteuerungsgrundlagen, sie stellten ein Angebot an den Abgabepflichtigen dar und hinderten nicht, Werbungskosten mittels Einzelnachweises zu belegen.

(5) Mit Schriftsatz vom 16. Juli 2009 erhab der Bw, gegen diese Berufungsvereentscheidung einen als „*Einspruch*“ bezeichneten Vorlageantrag.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

(6) Der Bundesminister für Finanzen hat mit Inkrafttreten vom 1. November 2001 eine nur für Arbeitnehmer anwendbare Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl II 2001/38 (im Folgenden „VO“) erlassen. Auf Grund des § 1 dieser VO treten an die Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 iHv. 132 Euro für die Dauer eines aufrechten Dienstverhältnisses bestimmte Prozentsätze der jeweiligen Bemessungsgrundlage, deren Berechnung im § 2 der VO näher beschrieben ist.

(7) Gemäß § 1 Z 9 VO, welcher mit „*Vertreter*“ übertitelt ist, muss der Arbeitnehmer, der die Pauschalierung auf Grund dieser VO in Anspruch nehmen möchte „*ausschließlich Vertretertätigkeit*“ ausüben, wozu sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch jene für konkrete Aufträge erforderliche im Innendienst gehört.

Weiteres Erfordernis für die Anwendbarkeit der VO für diese Berufsgruppe ist, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss (vgl. § 1 Z 9 letzter Satz der VO), wodurch offenbar zum Ausdruck gebracht wird, dass das Berufsbild des Vertreters – wie es auch dem allgemeinen Sprachgebrauch entspricht – als typische „*Außendiensttätigkeit*“ dem eines Reisenden entspricht.

Die VO setzt die für Vertreter zu berücksichtigenden pauschalen Werbungskosten mit 5% der Bemessungsgrundlage (Bruttolohn), höchstens aber 2.190 Euro fest, wobei nach ihren Intentionen für die Bemessung dieser Höhe auf „*Erfahrungen in der Praxis*“ zurückgegriffen wird (§ 1 erster Satz) und daneben her keine weiteren Werbungskosten geltend gemacht werden können (§ 5).

(8) Durch den Verweis auf eine offenkundige – dem Bundesminister für Finanzen als Verordnungsgeber bekannte – Praxis sollen offenbar in typisierender Betrachtungsweise mit dem Vertreterpauschale geradezu typische Aufwendungen bzw. Werbungskosten von im Außendienst tätigen Dienstnehmern abgegolten werden und damit das Erfordernis des Führens entsprechender Aufzeichnungen sowie des Einzelnachweises durch den Steuerpflichtigen entfallen. Insoweit dient eine derartige Pauschalierung von Werbungskosten einer Verwaltungsvereinfachung (VfGH 13.6.1981, B 319/7).

Somit soll die VO offenbar zB. wohl auch die Abzugsfähigkeit von im Zusammenhang dem Abschluss von Geschäften einhergehende Kosten, wie etwa Bewirtungsaufwand oder andere Aufwendungen zur Erhaltung der Geneigtheit und Abschlussfreudigkeit potentieller Kunden (zB. Weihnachtsgeschenke, Korrespondenz aus Anlass des Geburtstages, oä.) – und somit durchaus Aufwendungen, bei denen eine klare Abgrenzung zum an sich nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwand mit Schwierigkeiten verbunden ist – ermöglichen. Somit können jedenfalls Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden, die vom Arbeitgeber – wohl auch auf Grund der Nähe zu deren Repräsentationscharakter oder mangels konkreten Nachweises im Einzelfall – dem Arbeitnehmer nicht ersetzt werden (vgl. UFS 10.6.2008, RV/0204-L/08 sowie *Renner*, Vertreterpauschale für einen angestellten Geschäftsführer, SWK 20/21/2008, S 561).

Bemerkenswert ist, dass bei der Berufsgruppe der Vertreter Kostenersätze des Arbeitgebers – im Gegensatz zu allen anderen in der VO enthaltenen Berufsgruppen – das Pauschale nicht kürzen. Insoweit ist es damit offenbar bei dieser Berufsgruppe nicht von Relevanz, in welchem Ausmaß ein als Vertreter tätiger Steuerpflichtiger Aufwendungen selbst zu tragen hat bzw. ihm entstandene Aufwendungen durch seinen Arbeitgeber ersetzt werden (vgl. zu einer anders lautenden Beurteilung bei der Berufsgruppe eines Journalisten, bei der eine Gegenverrechnung mit Kostenersätzen des Arbeitgebers zu erfolgen hat UFS 13.4.2007, RV/0213-G/05).

**(9)** Der des „*Vertreters*“ ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in der VO unklar definiert (ähnlich auch UFS 5.6.2008, RV/0424-W/07) und bedarf daher der Präzisierung bzw. Auslegung.

**(9/1)** Nach der Rechtsansicht der Verwaltungspraxis sind „*Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind*“, fast schon überflüssig – weil in diesem Zusammenhang selbstverständlich – werden auch „*Pharmavertreter*“ dieser Berufsgruppe zugeordnet (Rz 406 LStR 2002).

**(9/2)** Der VwGH hat den Vertreterbegriff dahingehend präzisiert, dass unter diese Tätigkeit etwa auch die Zustellung von Waren fällt, solange *der „Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Kaufgeschäften im Namen und für Rechnung seines Auftraggebers im Vordergrund steht“* (Erk. vom 24.2.2005, 2003/15/0044).

Bereits in früherer Rspr. (Erk. vom 10.3.1981, 2885, 2994/80) kam der VwGH überdies zum Schluss, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens und der Verkehrsauffassung widersprüche, wenn nur solche Personen als Vertreter angesehen werden könnten, die ausschließlich mit auswärtigem Kundenbesuch befasst seien. Vielmehr würde sich bei fast

---

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*“ ergeben. Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen, 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 Berufungseigenschaft als „*Vertreter*“ verliere.

**(10)** Nach diesen Ausführungen ist der Bw. im gegenständlichen Fall als „*Vertreter*“ iSd. VO anzusehen. Nach seinen Reisekostenauflistungen, deren Richtigkeit das Finanzamt nicht in Zweifel gezogen hat, verbrachte der Bw. im berufungsgegenständlichen Jahr mit nahezu 170 Tagen jedenfalls mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit im Außendienst. Auch sein Tätigkeitsfeld entspricht nach der Bestätigung seines Arbeitgebers, an deren Richtigkeit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ebenfalls kein Zweifel besteht, dem eines Vertreters, bezieht es sich doch auf Geschäftsabschlüsse im direkten Kundenkontakt, wobei seine Tätigkeit die Betreuung und Beratung der Kunden, insbesondere in Bezug auf Geschäftsanbahnung, Kundenrückgewinnung, Anbotserstellung, Vertragsabschluss und nachfolgenden Betreuung umfasste. Auch das Finanzamt hat überdies die prinzipielle Vertretertätigkeit iSd. VO nicht in Abrede gestellt.

**(11)** Somit bleibt nur noch zu klären, ob das Nichtanfallen bzw. Nichtgeltendmachen solcher Aufwendungen, welche der Arbeitgeber dem Bw. nicht ersetzt hat, zur Nichtanwendbarkeit der VO führen kann.

Hiezu ist nochmalig darauf hinzuweisen, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des § 4 der VO Kostenersätze des Arbeitgebers bei der Berufsgruppe der Vertreter die Pauschbeträge nicht kürzen (vgl. bereits Pkt. 7). Dies bedeutet somit, dass dieser Aufwandsersatz der Anwendbarkeit der VO nicht entgegensteht und somit bei der Berufsgruppe der Vertreter die VO auch bei einem vollständigen Ersatz von dem Arbeitnehmer entstandenen Aufwendungen zur Anwendung gelangen kann. Insoweit unterscheidet sich die Berufsgruppe von Zugehörigen anderer Berufsgruppen, die ebenfalls von der VO umfasst sind (vgl. nochmals UFS 13.7.2007, RV/0213-G/05 zu einem Journalisten, welchem der Arbeitgeber sämtliche Kosten ersetzte). Eine aus dieser Ungleichbehandlung gegenüber anderen von der VO umfassten Berufsgruppen einerseits bzw. Arbeitnehmern, deren Werbungskosten nicht abpauschaliert sind andererseits allenfalls resultierende Verfassungsmäßigkeit ist zwar nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht von der Hand zu weisen, kann aber auf die Entscheidungsfindung keinen Einfluss haben.

---

Überdies basiert die Feststellung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dem Bw. seien offenbar keine – persönlich zu tragenden – Aufwendungen entstanden (vgl Pkt. 4), auf keinen entsprechenden Ermittlungen, sondern einer bloßen Annahme. Die gepflogenen Ermittlungen in Bezug auf entstandene Werbungskosten bezogen sich lediglich auf Aufwendungen iZm. Reisen, nicht jedoch auf allfällige weitere Werbungskosten (vgl. Pkt. 3). Somit ist eine Sachverhaltsannahme, dass dem Bw. tatsächlich Werbungskosten entstanden sind (vgl. Pkt. 8), welche er aber auf Grund der Geltendmachung des Werbungskostenpauschales zulässigerweise nicht ermittelte bzw. gegenüber dem Finanzamt bekanntgab, durchaus nicht von der Hand zu weisen.

**(12)** Da die Anwendungsvoraussetzungen des § 1 Z 9 der VO im konkreten Fall zutreffen, war das Werbungskostenpauschale für Vertreter zuzuerkennen und der Berufung somit stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 31. März 2009