

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 19.04.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 11.04.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zur Steuernummer 33-1\*\*\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung

Am 15.2.2016 langte beim Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt (belangte Behörde) auf elektronischem Weg der Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2015 ein. Neben Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen beantragte der Beschwerdeführer auch die Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales für Vertreter. Im Einkommensteuerbescheid vom 11.4.2016 versagte die belangte Behörde die Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales und führte in der Begründung des Bescheides folgendes an:

*" Das Vertreterpauschale kann nicht anerkannt werden, da es sich nicht um eine Vertretertätigkeit gem. § 17 EStG handelt."*

Am 19.4.2016 langte bei der belangten Behörde eine Beschwerde ein, in der der Beschwerdeführer ersuchte, das Vertreterpauschale für 2015 zu berücksichtigen. Beigelegt war ein Schreiben seines Arbeitgebers vom 18.4.2016, in dem bestätigt wurde, dass der Beschwerdeführer die Aufgabe hatte, die Bundesländer Burgenland, Salzburg, Kärnten und Steiermark zu bereisen und den langjährigen Kundenstock

seines Arbeitgebers entsprechend zu betreuen, Neukunden zu akquirieren sowie Auftragsverhandlungen bis zum Geschäftsabschluss durchzuführen.

## **Beschwerdevorentscheidung**

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.4.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautet wie folgt:

*"Bei der Tätigkeit als Pharmareferent und Pharmavertreter iSd Arzneimittelgesetzes handelt es sich nicht um eine Vertretertätigkeit im Sinne des § 17 EStG 1988. Somit kann das Berufsgruppenpauschale nicht gewährt werden."*

## **Vorlageantrag**

Mit Vorlageantrag vom 27.4.2016, bei der belangten Behörde eingelangt am 3.5.2016, beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte in seiner Begründung unter anderem wie folgt aus:

*"Das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt geht unrichtigerweise davon aus, dass ich eine Tätigkeit als Pharmareferent ausübe. Diese Feststellung ist schon aus dem Grund unrichtig, da ich überhaupt nicht über die bescheidmäßig festzustellende Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als Pharmareferent verfüge! Tatsächlich ist die von mir ausgeübte Tätigkeit eindeutig als Vertretertätigkeit zu betrachten, da mein Aufgabengebiet darin besteht, neue Kunden für die Produkte der Arbeitgeber-GmbH zu akquirieren sowie neue Umsätze zu generieren; Pharmareferenten betreuen und beraten vorwiegend Ärzte, meine Aufgabe besteht jedoch eindeutig darin, Kunden zu gewinnen und Umsätze zu generieren, dh. ich verkaufe.*

*Außerdem spricht gegen eine Einstufung meiner Person als Pharmareferent der Umstand, dass ich höchstens alle 5-6 Wochen für eine halbtägige Konsultation in die Firmenzentrale der Arbeitgeber GmbH komme; die restliche Zeit verbringe ich außer Haus!*

*Beiliegend darf ich Ihnen noch eine Bestätigung der Arbeitgeber GmbH vom 18.4.2016, woraus nochmals ersichtlich ist, welche Aufgaben ich für die Arbeitgeber GmbH erbringe, zur Übermittlung bringen (Beilage ./C). Ich darf daher den Antrag stellen, mir die Berufsgruppenpauschale für Vertreter zuzuerkennen bzw. den Einkommenssteuerbescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neunstadt aufzuheben / zu berichtigen."*

Dem Vorlageantrag beigelegt war eine erneute Bestätigung des Arbeitgebers, in welcher die Aufgaben des Beschwerdeführers nochmals dargelegt wurden und darauf hingewiesen wurde, dass der Beschwerdeführer maximal einmal im Monat zu Produktschulungen zum Unternehmenssitz kommt.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 14.7.2016 wurde der Beschwerdeführer ersucht, den Dienstvertrag mit der Arbeitgeber GmbH zum Nachweis der Richtigkeit seiner Angaben vorzulegen. Dem kam der Beschwerdeführer nach.

### **Vorlagebericht**

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass in der Beschwerdevorentscheidung irrtümlich davon ausgegangen wurde, dass es sich sowohl bei der Tätigkeit als Pharmareferent als auch als Pharmavertreter um keine Vertretertätigkeit iSd § 17 EStG handle. Diese Ansicht stehe jedoch nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des UFS (RV/2390-W/13), in der klar zwischen diesen Berufsgruppen unterschieden und unter anderem festgestellt wird, dass das Berufsbild eines Pharmavertreters vom Verkauf geprägt ist. Das Finanzamt beantragte daher der Beschwerde stattzugeben.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

#### **Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer übte im Jahr 2015 eine Vertretertätigkeit aus. Er hatte neue Kunden für die Produkte seines Arbeitgebers zu akquirieren. Er war nahezu ausschließlich im Außendienst tätig. Neben seinem Gehalt erhielt er von seinem Arbeitgeber auch nicht steuerbare bzw. steuerfreie Bezüge.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung des Werbungskostenpauschbetrages für Vertreter. Im Vorlagebericht spricht sich die belangte Behörde für die Zuerkennung des Pauschbetrages aus.

#### **Beweiswürdigung**

Die Sachverhaltsfeststellung, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2015 eine Vertretertätigkeit ausübte, gründet sich auf das Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Beschwerde und im Vorlageantrag sowie auf die von ihm vorgelegten Unterlagen.

Darüber hinaus vertritt auch die belangte Behörde im Vorlagebericht nunmehr die Ansicht, dass eine Vertretertätigkeit vorlag.

Im Jahreslohnzettel, welchen der Arbeitgeber des Beschwerdeführers an die Finanzverwaltung übermittelte, ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer "Nicht steuerbare Bezüge gemäß § 26 Z 4 und § 3 Abs. 1 Z 16 b" im Ausmaß von ca. € 3.900 erhielt. Dazu findet sich im Dienstvertrag des Beschwerdeführers die Vereinbarung, dass die Kosten für Dienstreisen außerhalb des Dienstortes nach den jeweilig geltenden Kostensätzen des Arbeitgebers in Anlehnung an den Kollektivvertrag der Handelsangestellten vergütet werden. Da dem Beschwerdeführer die Vertretertätigkeit in mehreren Bundesländern oblag, ist davon auszugehen, dass auch Kosten für diese Dienstreisen angefallen sind.

Schließlich ist auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass er sich nur alle 5-6 Wochen kurz in der Zentrale seines Arbeitgebers aufhalte, glaubhaft, zumal sich sein Verkaufsgebiet auf mehrere Bundesländer erstreckt.

## **Rechtsgrundlagen**

§ 16 Abs 3 EStG 1988 lautet:

*(3) Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:*

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen*
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4 und 5*
- der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6*
- dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsende Kosten (Abs. 1 Z 6 lit. i letzter Satz) und*
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.*

§ 1 VO Durchschnittssätze für Werbungskosten (Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten lautet):

*§ 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:*

### *1. Artisten*

*5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2 628 Euro jährlich.*

2. Bühnengehörige, die § 1 Abs. 1 Theaterarbeitsgesetz, BGBl. I Nr. 100/2010, unterliegen, andere auf Bühnen auftretende Personen, Filmschauspieler  
5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2 628 Euro jährlich.

3. Fernsehschaffende, die regelmäßig (mehrmals im Monat) auf dem Bildschirm erscheinen

7,5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3 942 Euro jährlich.

4. Journalisten

7,5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3 942 Euro jährlich.

5. Musiker

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2 628 Euro jährlich.

6. Forstarbeiter, Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst

Für Forstarbeiter ohne Motorsäge, Förster im Revierdienst und Berufsjäger im Revierdienst:

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 1 752 Euro jährlich.

Für Forstarbeiter mit Motorsäge:

10% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2 628 Euro jährlich.

7. Hausbesorger

15% der Bemessungsgrundlage, höchstens 3 504 Euro jährlich.

8. Heimarbeiter

10% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2 628 Euro jährlich.

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.

10. Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung

15% der Bemessungsgrundlage, mindestens 438 Euro jährlich, höchstens 2 628 Euro jährlich. Der Mindestbetrag kann nicht zu negativen Einkünften führen.

11. Expatriates

20% der Bemessungsgrundlage, höchstens 10 000 Euro jährlich.

Expatriates sind Arbeitnehmer,

a) die im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988) für höchstens fünf Jahre beschäftigt werden,

b) die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten,

c) die ihren bisherigen Wohnsitz im Ausland beibehalten und

d) für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt.

§ 4 VO Durchschnittssätze für Werbungskosten idF BGBl II 382/2001 bis 26.11.2015 lautet:

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

§ 4 VO Durchschnittssätze für Werbungskosten idF BGBl II 382/2001 ab 27.11.2015 lautet:

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

*(2) Bei Expatriates gemäß § 1 Z 11 kürzen Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht den Pauschbetrag.*

BGBl. II 48/2018 vom 20.3.2018 lautet:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 26. Februar 2018, V 45/2017-6, dem Bundesminister für Finanzen zugestellt am 15. März 2018, zu Recht erkannt:

*"Die Wortfolge ‚ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)‘ in § 4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382,2001, wird als gesetzwidrig aufgehoben. "*

BGBl. II 271/2018 vom 19.10.2018 lautet:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 24. September 2018, V 60/2018-4, dem Bundesminister für Finanzen zugestellt am 11. Oktober 2018, zu Recht erkannt:

*"Die Wortfolge ‚ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)‘ in § 4 Abs 1 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382,2015, wird als gesetzwidrig aufgehoben."*

## **Rechtliche Erwägungen**

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. Eine solche Verordnung hat der Bundesminister für Finanzen mit der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II 382/2001, erlassen. Das Werbungskostenpauschale des § 17 Abs. 6 EStG 1988 i.V.m. der Verordnung BGBl. II 382/2001 tritt an die Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0117). Die Verordnung geht also davon aus, dass die Tätigkeiten von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß von Werbungskosten verbunden sind (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125 mwN).

Gemäß § 1 Z 9 dieser Verordnung können für Vertreter anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 für die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich als Werbungskosten abgezogen werden.

Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist der Verordnung BGBl. II 382/2001 idgF nicht zu entnehmen, sodass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auf die Verkehrsauffassung abzustellen ist. Danach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (vgl. VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0009). Wesentlich ist, dass eine Außendiensttätigkeit vorliegt, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber ist. Der Vertreter muss eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben. Eine völlig untergeordnete andere Tätigkeit steht der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales allerdings nicht entgegen (VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0072). 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. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, ist hingegen keine Vertretertätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit - vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 17 Anm 223).

Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind gemäß § 2 der VO die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind. Bei nicht ganzjähriger Tätigkeit sind die sich aus § 1 ergebenden Beträge anteilig zu berücksichtigen; hierbei gelten angefangene Monate als volle Monate.

§ 4 der Verordnung BGBl. II 382/2001 sowie § 4 Abs 1 der Verordnung BGBl. II 382/2001 idF BGBl. II 382/2015, sehen vor, dass die in § 1 festgelegten Pauschbeträge um die Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 zu kürzen sind, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter). Für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum bedeutet dies, dass für das Jahr 2015 zwei Fassungen, nämlich die Fassung BGBl. II 382/2001 und die Fassung BGBl. II 382/2015 (ab 27. November 2015) zur Anwendung kommen. Inhaltliche Unterschiede bestehen in Bezug auf den Werbungskostenpauschbetrag für Vertreter jedoch nicht. Die VO BGBl. II 382/2015 behandelt die Frage der Berücksichtigung von Kostenersätzen nunmehr in § 4 Abs 1.

Mit Erkenntnis vom 26. Februar 2018, V 45/2017, hat der Verfassungsgerichtshof die Vertreter betreffende Wortfolge in § 4 der Verordnung in der Stammfassung BGBl. II 382/2001 aufgehoben. Die Kundmachung der Aufhebung erfolgte mit BGBl. II 48/2018 vom 20.3.2018.

Mit Erkenntnis vom 24. September 2018, V 60/2018, hat der Verfassungsgerichtshof nun auch die Vertreter betreffende Wortfolge in § 4 Abs 1 der Verordnung (idF BGBl.

II 382/2015) aufgehoben. Die Kundmachung der Aufhebung erfolgte mit BGBl. II 271/2018 vom 19.10.2018.

Ist eine Verordnung wegen Gesetzwidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Art 139 Abs. 4 B-VG ausgesprochen, dass eine Verordnung gesetzwidrig war, so sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch die Verordnung weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht (Art 139 Abs. 6 B-VG). Dies hat zur Folge, dass für den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt keine Kürzung des Werbungskostenpauschbetrages um Ersätze nach § 26 EStG 1988 erfolgt. Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

### **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. Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 8. November 2018