

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Stanek in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 23. Oktober 2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012, nach der am 8. Juni 2016 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, vom Bundesfinanzgericht angeordneten und durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.  
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist bei der Energie-GesmbH nichtselbständig beschäftigt.

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 beantragte der Bf. – wie bereits für das Jahr 2011 – die Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales für Vertreter gemäß § 1 Z 9 der VO zu § 17 Abs. 6 EStG 1988, BGBl II 2001/382. Weitere Werbungskosten wurden vom Bf. nicht beantragt.

Mit Bescheid vom 23. Oktober 2013 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung 2012 durch und ließ das beantragte Werbungskostenpauschale bei der

Einkommensermittlung unberücksichtigt (BFG-Akt ON 1, AS 1f). Begründend verwies das Finanzamt dabei auf das Rechtsmittelverfahren des Bf. vor dem Unabhängigen Finanzsenat zur Arbeitnehmerveranlagung 2011, Berufungsentscheidung vom 23. Juli 2012 zur GZ RV/1696-W/12, wonach der Bf. als Kundenbetreuer (Energieberater eines Energieversorgungsunternehmens) keine Vertretertätigkeit ausübe.

Dagegen erhob der Bf. am 20. November 2013 Beschwerde und legte die vom Dienstgeber unterfertigte "Arbeitsplatzbeschreibung Vertreter/Vertriebs-Außendienstmitarbeiter" vor (BFG-Akt ON 3, AS 8f):

*"... Die Aufgabe des Energievertriebes ist überwiegend im Verkauf angesiedelt. Hierbei werden sowohl Netz- als auch Energielieferverträge für Strom und Erdgas abgeschlossen.*

*Hauptziele/überwiegende Tätigkeiten und Aufgaben:*

- *Anbahnung und Abschluss von Geschäften für den Arbeitgeber*
- *Abschluss von Energielieferverträgen*
- *Verkauf von kostenpflichtigen Energieeffizienzdienstleistungen und Produkten wie z.B. Lichtoptimierung, Blindstromkompensationsanlagen, Photovoltaikanlagen, Energieausweis, Thermographie, ...*
- *Rückgewinnung von fremdversorgten Kunden (Abschluss der Energielieferverträge für den Arbeitgeber)*
- *Führen von Vertragsverhandlungen und Verlängerungen*

*Verkaufsunterstützende Tätigkeiten:*

- *Zentraler Ansprechpartner für den Kunden*
- *Aktive Kontaktaufnahme*
- *Regelmäßige, individuelle, persönliche und telefonische Beratung*
- *Informationen über Veränderungen am Energiemarkt, etc.*
- *Vereinbarung von Zahlungsmodalitäten*
- *Terminvereinbarung*
- *After-Sales-Betreuung*
- *Dokumentation von Kundenkontakten/Stammdatenpflege*
- *Besuch von Veranstaltungen/Events gemeinsam mit Kunden*

*Alle angeführten verkaufsunterstützenden Tätigkeiten haben den Abschluss von Geschäften (Energielieferverträge, Verkauf von Energiedienstleistungen und Produkten) zum Ziel.*

*Es wird bestätigt, dass [der Bf.] als Vertreter/Vertriebsmitarbeiter tätig sei, die Ausübung seiner Tätigkeiten finde zumindest 51 % im Außendienst statt und seine Aufgaben sind überwiegend im Verkauf zu bewerten. ... "*

Unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht gemäß § 115 BAO ersuchte das Finanzamt den Bf. zur Beurteilung seiner Außendiensttätigkeit um Vorlage des aktuellen Dienstvertrages sowie Arbeitsaufzeichnungen für das Kalenderjahr 2012, aus denen sowohl der Außendienst, als auch die vom Bf.

durchgeführten Geschäftsabschlüsse ersichtlich seien (Vorhalt vom 21. November 2013, BFG-Akt AS 14).

Am 22. Dezember 2013 übermittelte der Bf. eine Kopie seines Arbeitsvertrages (BFG-Akt ON 6, AS 21) sowie dessen Änderung vom 9. April 2013 (BFG-Akt ON 7, AS 24). Eine "Übersicht Geschäftsabschlüsse bei Kunden im Jahr 2012" wurde ebenfalls vorgelegt (BFG-Akt ON 8, AS 25-26).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. Juni 2014 (BFG-Akt ON 4, BFG-Akt AS 10) wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass aus der Aktenlage sich keine Änderung des Berufes des Bf. (Großkundenbetreuer Energie-GesmbH) ergebe. Daher werde zur Begründung auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. Juli 2012 zur GZ RV/1696-W/2012 verwiesen, mit der der Antrag des Bf. auf Gewährung des Vertreterpauschales betreffend 2011 abgewiesen wurde.

Mit Schriftsatz vom 19. August 2014 beantragte der Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und führte im Wesentlichen – wörtlich wiedergegeben – aus (BFG-Akt ON 10, AS 34 ff):

*" ... Der Begriff des 'Vertreters' wird in der Verordnung zu § 17 Abs. 6 EStG nicht näher definiert. Ausgeführt wird lediglich, dass von der Gesamtarbeitszeit dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss. Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar Tz 6 zu § 17 EStG), Verwaltungsübung und Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates Personen, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Vorrangiges Ziel einer Vertretertätigkeit ist demnach die Akquisition von Aufträgen. Dies bedingt Kundenbesuche, Gespräche, Telefonate etc. Als zusätzliches Tätigkeitsfeld ist auch die Kundenbetreuung zu nennen, denn die Zufriedenheit der Kunden führt zu weiteren Abschlüssen.*

*[Der Bf.] ist im Großkundenverkauf der Energie-GesmbH tätig. Der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung seines Dienstgebers (Beilage I) ist zu entnehmen, dass [der Bf.] primär mit der Anbahnung und dem Abschluss von Netz- und Energielieferverträgen für Strom und Erdgas betraut ist. Im Rahmen dieser Vertragsabschlüsse hat [der Bf.] Zahlungskonditionen und Zahlungsmodalitäten kundenspezifisch zu vereinbaren. Weiters ist er für den Verkauf sämtlicher durch die Energie-GesmbH bzw. die Energie-GesmbH Gruppe angebotenen Produkte wie Lichtoptimierung, Blindstromkompensationsanlagen, Photovoltaikanlagen, Energieausweise, Thermographie etc. zuständig.*

*Gerade der Bereich der Großkundenbetreuung bedarf oftmaliger Kundenbesuche, der Führung oftmaliger telefonischer und persönlicher Gespräche, den Besuch von Veranstaltungen gemeinsam mit potentiellen Kunden, alles Aktivitäten mit dem Fokus Verträge abzuschließen. Die Gewinnung von Neukunden gestaltet sich in globalisierten und dem Wettbewerb freigegeben Märkten ähnlich schwer, wie das Halten von bestehenden Kunden und das Erwirken von Vertragsverlängerungen. Kunden erwarten*

sich auch nach dem Abschluss von Verträgen weiterführende Betreuung, Information und Ansprechpartner. Großkunden stellen diesbezüglich noch höhere Anforderungen an deren Lieferanten. Das monetäre Volumen der Aufträge bedingt, dass Preise, Konditionen und die gesamten Rahmenbedingungen der Anbieter genauestens verglichen werden. Die an die Vertreter gestellten Anforderungen, die Kunden zum Vertragsabschluss zu bewegen, steigen. Auch ist die absolute Zahl von Vertragsabschlüssen von Großkunden mit der Anzahl von Vertragsabschlüssen von 'normalen' Kunden nicht direkt vergleichbar, wenn bei Großkunden in einem Vertrag die vielfache Menge von Einzelanschlüssen für Strom oder Gas bzw. die Abnahmemenge ein weit größeres Volumen ausmachen. [Der Bf.] hat eine Aufstellung über mit Kunden abgeschlossenen Verträgen und einer Anzahl von Kundenbesuchen vorgelegt (Beilage II).

In Ergänzung der Arbeitsplatzbeschreibung des Dienstgebers erläutern wir in der Folge den Tagesablauf [des Bf.]:

In der Regel beginnt ein Arbeitstag [des Bf.] um ca. 8:00 Uhr im Büro. [Der Bf.] ist mit Nachbearbeitungstätigkeiten von Vortagesterminen und diversen administrativen Tätigkeiten beschäftigt. Weiters nimmt er für den kommenden Tag notwendige Unterlagen mit.

Ab ca. 10:00 Uhr folgen Kundetermine vor Ort beim Kunden. Die Terminvereinbarungen erfolgen telefonisch durch [den Bf.] selbst mit den zuständigen Ansprechpartnern der Kunden. Die notwendigen Telefonate führt [der Bf.] zwischen den Kundetermine. Der Kundenbesuch zielt immer auf den Abschluss von Verträgen aus der Produktpalette der Energie-GesmbH ab. [Der Bf.] stellt die unterschiedlichen Produkt- und Preismodelle in Bezug auf Strom- und Gasverträge vor. Zusätzlich zum klassischen Strom- bzw. Gasliefervertrag verkauft [der Bf.] Produkte aus der Dienstleistungspalette der Energie-GesmbH (Photovoltaik, Energieaudits, Lichtoptimierung, etc.), ohne diese aber selbst durchzuführen.

[Der Bf.] nimmt gesetzliche Änderungen, Neuprodukte und Produktvarianten zum Anlass mit Kunden in Kontakt zu treten. Bei den Terminen werden die Produkte besprochen und erläutert. Im Großkundenbereich dauern Entscheidungsfindung des Kunden betreffend des Abschlusses von Verträgen aus bereits oben genannten Gründen länger. [Der Bf.] vereinbart diesbezüglich neue Termine, zur Information anderer Kundenabteilungen bzw. Managementebenen bzw. nimmt Termine wahr um sich in 'Erinnerung' zu rufen und bei Kunden nachzuhaken.

Am späten Nachmittag bzw. oftmals Abends gehört zum Aufgabengebiet [des Bf.] der Besuch von Events und Veranstaltungen von Kunden bzw. für Kunden.

Wir möchten den der Entscheidung des UFS vom 23.7.2012 zu Grunde gelegten Sachverhalt dahingehend klarer darlegen, dass die Angaben auf der Homepage der Energie-GesmbH primär aus marketingtechnischen Überlegungen gestaltet und formuliert werden. Nicht die nach außen dargelegte, über das Internet weltweit und für jedermann einsehbare Formulierung als 'Kundenbetreuer', sondern die tatsächliche inhaltliche

*Tätigkeit, welche durch den Dienstgeber bestätigt wird, soll zur Beurteilung herangezogen werden.*

*Die Tätigkeit [des Bf.] besteht nicht darin, Lösungen mit Kunden im Bereich Energieeffizienz zu finden, bzw. Energiesparpotentiale aufzuzeigen. [Der Bf.] verkauft diese Dienstleistungen der Energie-GesmbH an Kunden. Im Rahmen von Verkaufsabschlüssen verhandelt [des Bf.] auch über Zahlungskonditionen und -modalitäten.*

*[Der Bf.] ersuche deshalb um Berücksichtigung des Vertreterpauschales gem. § 1 Z 9 der Verordnung zu § 17 Abs. 6 EStG im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2012."*

Mit Vorlage der Beschwerde samt Akten beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde.

In der am 8. Juni 2016 gemäß § 274 Abs. 1 Z 2 BAO auf Anordnung des Bundesfinanzgerichtes durchgeführten mündlichen Verhandlung (BFG-Akt ON 12, AS 58 – 59), zu der der Bf. persönlich nicht erschien, gab der steuerliche Vertreter ergänzend an, dass der Bf. für den Außendienst aufgenommen worden sei. Die vom Dienstgeber angebotene Ausbildungsschiene "Energieberater" habe der Bf. nicht durchlaufen.

Auf die Funktionsbeschreibung der Modelfunktion "Key Account Management" in der Anlage 2 zum geänderten Kollektivvertrag der Gemeinde (BFG-Akt ON 11, AS 48) – Grundlage für die Arbeitsvertragsänderung vom 9. April 2013 – hingewiesen, hält der steuerliche Vertreter fest, dass lediglich "Akquisition und Betreuung von Groß- und Schlüsselkunden" auf die vom Bf. ausgeübte Tätigkeit zutreffe. Betreffend die anderen beschriebenen Funktionen werde es sicher Überschneidungen mit der Tätigkeit des Bf. geben.

Der Bf. trete aktiv auf Großkunden zu und bessere Konditionen von bestehenden und laufenden Verträgen nach. Hinzuweisen sei darauf, dass diese Verträge durchaus auch kurze Laufzeiten aufweisen und der Bf. diese Kunden daher durchaus öfters im Jahr aufsuche.

Zu Aufzeichnungen und Dokumentationen zu Kundenbesuchen befragt, verweise die steuerliche Vertretung auf das interne EDV-System zur Kundenverwaltung ("CRM"), in das sämtliche Daten, Kontakte und Analysen einen Kunden betreffend vom "Betreuer" eingegeben und über das auch die Verträge erstellt würden. Handschriftliche Aufzeichnungen gebe es keine mehr. Lediglich ein Fahrtenbuch führe der Bf., da er auf dieser Grundlage den von ihm getätigten Aufwand in Form von Kilometer-Geldern vom Arbeitgeber ersetzt bekomme. Andere Kostenersätze durch den Arbeitgeber seien der steuerlichen Vertretung nicht bekannt.

Der vom Bundesfinanzgericht als Zeuge geladene und einvernommene direkte Vorgesetzte des Bf. und Leiter des Verkaufs Großkunden, Zeuge, gab zu dessen Tätigkeit befragt an (BFG-Akt ON 14, AS 63 f):

Als Leiter des "Vertriebes Großkunden" sei der Bf. in seinem Team in der Gruppe "Kettenkunden und Wohnwirtschaft" beschäftigt. Diese Gruppe weise einen besonders hohen Energieverbrauch (Jahresverbrauch über 1,1 GWh) und eine große Anzahl an Verbrauchsstellen auf. Für diese vielen Standorte werde ein einziger Sammel-Energieliefervertrag abgeschlossen.

Die Tätigkeit des Bf. beziehe sich auf die gesamte Netzardeckung des Energieversorgungsunternehmens und beschränke sich nicht auf einen konkreten geographischen Bereich. Der Bf. übe seine Tätigkeit im Großraum Wien aus und umfasse zwei Schwerpunkte: Neukunden zu akquirieren, sowie Bestandskunden zu halten und ihnen die gesamte Produktpalette des Energieunternehmens anzubieten. Hauptaufgabe sei im Wesentlichen die Generierung von Umsatz.

Die Dauer der abgeschlossenen Verträge sei unterschiedlich und betrage zwischen sechs Monaten und drei Jahren. Dabei werde zur Gänze auf den Kundenwunsch eingegangen.

Der Bf. habe ein sehr großes Kundenportfolio zu betreuen und sei in diesem Zusammenhang häufig mit seinem Privat-PKW unterwegs und erhalte der Bf. gegen Vorlage des monatlichen Fahrtenbuches Kilometer-Gelder als Abgeltung für seine Fahrtkosten. Weitere Kosten werden vom Dienstgeber nicht erstattet.

Der Zeuge überreicht dem Bundesfinanzgericht acht Reisegebührenabrechnungen des Bf. aus dem Jahr 2012 (BFG-Akt ON 15, AS 65 – 80) sowie elektronische Zeitaufzeichnungsprotokolle (BFG-Akt ON 16, AS 81 – 89), aus denen die tatsächlich geleisteten Arbeitszeiten des Bf. ersichtlich sind.

In Anbetracht der hohen Kosten des Außendienstes werde betriebsintern danach getrachtet, dass sämtliche Mitarbeiter eine durchschnittliche Außendienstzeit von etwa 80 % der Gesamtarbeitszeit erreichen. Derzeit liege man bei etwa 60 % Außendienstzeit der Mitarbeiter. Die übrige Zeit verwenden die Außendienstmitarbeiter für die Vorbereitung, Analyse und Servicierung von bestehenden bzw. potentiellen Kunden.

Zur Änderung des Kollektivvertrages vom 9. April 2013 werde ausgeführt, dass die dort vorgenommene Funktionsbeschreibung sich lediglich auf das Kundenportfolio des Vertreters beziehe. Sämtliche der darin beschriebenen Tätigkeiten, werden durch alle "Key Account Manager" des Unternehmens erbracht und fließen in die Gesamtführung meines Tätigkeitsbereiches "Leitung Verkauf Großkunden" ein. Die formale Änderung des Kollektivvertrages habe keine wesentliche Änderung des Tätigkeitsbildes des Bf. bewirkt. Der Bf. war bereits im Jahr 2012 "Key Account Manager" gewesen, ebenso wie nach der Änderung des Arbeitsvertrages.

Auf Nachfrage des Finanzamtes halte der Zeuge fest, dass der Bf. keine ihm unterstellten Mitarbeiter habe.

Abschließend halte das Finanzamt fest, dass die Vertriebstätigkeit des Bf. für seinen Arbeitgeber unbestritten sei, allerdings erbringe der Bf. weitere Tätigkeiten für seinen Arbeitgeber, sodass von der Ausschließlichkeit der Vertretertätigkeit im Sinne der

Verordnung, nicht ausgegangen wird. Das Finanzamt beantrage daher die Abweisung der Beschwerde.

Die steuerliche Vertretung hingegen halte fest, dass Zweck der Vertretertätigkeit die Anbahnung und der Abschluss von Verträgen sei. Dies habe sich aus der Judikatur herauskristallisiert, obwohl der Vertreterbegriff nicht in der Verordnung definiert werde. Dennoch solle man bei der Interpretation dieses Begriffes die technischen Veränderungen, Mobiltelefon, PC und Internet mitberücksichtigen. Die steuerliche Vertretung beantrage, der Beschwerde statzugeben und das beantrage Vertreterpauschale zu berücksichtigen.

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

Der Bf. ist seit 2011 als "Key Account Manager" bei der Energie-GesmbH, einem Energieversorgungsunternehmen, tätig.

Aus Punkt 2 des Arbeitsvertrages vom 9. Februar 2011 ist der Aufgabenbereich des Bf. mit "Verwendung im Vertrieb" umschrieben und wird zufolge der in Aussicht genommenen Dienstleistungen eine Einstufung des Bf. im Sinne des Kollektivvertrages der Gemeinde in Gehaltsgruppe B, Gehaltsstufe 1 vorgenommen. Ein "All-inclusive" Bezug wird dabei vereinbart (Punkt 2 und 3 des Arbeitsvertrages, ON 6, AS 21). Konkrete Hinweise zum Tätigkeitsfeld des Bf. können dem Arbeitsvertrag selbst oder der Arbeitsvertragsänderung nicht entnommen werden.

Am 9. April 2013 erfuhr der Arbeitsvertrag des Bf. wegen des neuen Kollektivvertrages insofern eine Änderung, als nunmehr zufolge der in Aussicht genommenen Dienstleistungen eine Einstufung des Bf. in Gehaltsband I, Gehaltsgruppe K, Gehaltsstufe 3 erfolgt.

In der Anlage 2 zum Kollektivvertrag der Gemeinde (BFG-Akt AS 48) wird die Tätigkeit der Arbeitnehmer in der "Jobfamilie Vertrieb" wie folgt beschrieben und eingestuft:

Gehaltsgruppen	Modellfunktion	Funktionsbeschreibung
D,E,F	Kundenbetreuung/-beratung	Arbeitnehmer, die Kunden in einschlägigen und fallbezogenen Problemstellungen betreuen und beraten, bspw. Erstellen von Standardverträgen
F,G,H	Kundenbetreuung/-beratung spezialisiert	Arbeitnehmer, die Vertriebssupport für Kunden-berater und KAM's machen bzw. Kunden in spezifischen Situationen betreuen und beraten, bspw. Erstellung von Norm-, und Standardverträgen zur Produktpalette, telefonische Beratung von Gewerbe- und Industrikunden sowie Gemeinden

I,J	Account Management	Arbeitnehmer, die Vertriebsspezialisten Richtung Gewerbe und KMU sind und alle Sparten des Accountmanagements abdecken (Marktkunden); arbeiten umfassend und verfügen über technisches/fachliches Wissen und vertriebsrelevante Soft Skills
K,L,M	Key Account Management	<i>Arbeitnehmer, die die Akquisition und Betreuung von Großkunden und Schlüssel-kunden tätigen und umfassende, konzeptionelle Bearbeitung von komplexen, oft kontroversen Vertriebsproblemstellungen zur Optimierung der wirtschaftlichen und strategischen Ziele des Unternehmens verantworten; Aufgaben haben häufig Projektcharakter und strategische Bedeutung; aktive Mitwirkung bei der Steuerung des Vertriebs</i>

Laut Aussage des Zeugen – dem dienstlich Vorgesetzten des Bf. – stellte die Arbeitsvertragsänderung im April 2013 lediglich eine Anpassung an den zugrunde liegenden Kollektivvertrag dar, zu einer materiellen Änderung des Tätigkeits- und Arbeitsbereiches des Bf. als "Key Account Manager" kam es dabei nicht.

Diese unstrittigen Feststellungen ergeben sich aus dem im Beschwerdeverfahren vorgelegten Arbeitsvertrag (BFG-Akt ON 6, ON 7, AS 21-24), der Anlage 2 zum Kollektivvertrag der Gemeinde (BFG-Akt ON 11, AS 39-57) sowie der Angaben des Zeugen in der mündlichen Verhandlung.

Aus der vom Bf. vorgelegten "*Übersicht Geschäftsabschlüsse bei Kunden im Jahr 2012*" sind Firmenkunden mit Adresse, Art des Geschäftsabschlusses, Datum des Vertragsabschlusses sowie Anzahl der Kundenbesuche ersichtlich. Im Jahr 2012 schloss der Bf. demnach bei 44 Kunden Energielieferverträge ab und absolvierte diesbezüglich 179 Kundenbesuche. In diesem Zusammenhang bleibt aufgrund der Angaben des Bf. jedoch festzuhalten, dass aufgrund unterschiedlicher Laufzeit der Energielieferverträge nicht bei allen Bestandskunden jährlich Rahmenverträge zu verhandeln waren. 30 Kundenbesuche fanden bei in der Liste nicht angeführten Bestandskunden statt und erfolgten weitere 10 Termine bei fremdversorgten Kunden, mit dem Ziel der Rückgewinnung bzw. des Vertragsabschlusses, sodass der Bf. 219 Kundenbesuche absolvierte. Darüber hinaus werden während des Jahres laufend Verträge abgeschlossen, bei Neuanlagen bzw. Ummeldungen. Zusätzlich absolviert der Bf. seine Außendiensttätigkeit auch bei Events bzw. Veranstaltungen.

Aus den im Zuge der Beschwerdeverhandlung vom Zeugen vorgelegten Zeiterfassungsprotokollen (BFG-Akt ON 16, AS 81 – 89) ist abzuleiten, dass der Bf. seinen Arbeitstag im Wesentlichen zwischen 07:30 und 08:00 begann und in aller Regel zwischen 16:00 und 16:30 beendete. Das genaue Ausmaß des Innen- bzw. Außendienstes ist aus diesen Protokollen jedoch nicht unmittelbar ersichtlich.

Das Gericht geht davon aus, dass der Bf. zumindest 60 % seiner Arbeitszeit im Außendienst erbrachte. Diese Feststellung erschließt sich aus der glaubwürdigen Aussage des Zeugen in der mündlichen Verhandlung und findet nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes ihre Entsprechung in den vom Arbeitgeber des Bf. vorgelegten Reisegebührenabrechnungen (Kilometergeldersätze, ON 15, AS 67 – 79). Demnach erstattete der Arbeitgeber dem Bf. 2012 für die Monate Jänner, Februar, März, April, Juni, Juli, September und Oktober auf Basis des geführten Fahrtenbuches Kilometergelder. Da die Abrechnung des Monats Jänner 2012 das Kilometergeld den Dezember 2011 betrifft, beträgt der vom Arbeitgeber überwiesene Aufwandsersatz für das Jahr 2012 € 1.871,10. Die vom Arbeitgeber erstatteten Kilometergelder entsprechen ca. zurückgelegten 4.460 Kilometern im Großraum Wien. Für die Monate August, November und Dezember erfolgten keine Kilometergeldabrechnungen, sodass für diese Monate mit der Verrichtung von "*Innendiensttätigkeiten*" ausgegangen wird.

Weitere Vergütungen durch den Arbeitgeber erfolgten nicht. Die Berücksichtigung anderer Werbungskosten, die typisch für die Vertretertätigkeit sind, wie z.B. kleinere Geschenke und Bewirtungskosten, wurden vom Bf. im Rahmen des Abgabenverfahrens nicht beantragt und im Rahmen des Beschwerdeverfahrens auch gar nicht behauptet. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass derartige Werbungskosten gar nicht anfielen.

Obwohl detaillierte Zeitaufzeichnungen über die Anzahl und die Dauer der durchgeführten Außendienste, die ausschließlich im unternehmensinternen Kundenverwaltungssystem (CRM) erfasst werden, nicht vorgelegt wurden, ist die Schätzung des Zeugen, der Bf. hat 60 % seiner Arbeitszeit im Außendienst erbracht, nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes plausibel und nachvollziehbar. Der Bf. ist in einem am freien Markt tätigen Unternehmen beschäftigt und ist davon auszugehen, dass seine "*Key Account Manager*"-Tätigkeiten von seinem Dienstvorgesetzten auch durch betriebswirtschaftliches Controlling bewertet und beurteilt werden. Der Schätzung des Zeugen ist daher erhöhte Glaubwürdigkeit beizumessen.

Die restliche Dienstzeit – in etwa 40 % – erbringen die "*Key Account Manager*" des Unternehmens demnach im Innendienst. Diesbezüglich erläuterte der Zeuge, dass sich die kollektivertragliche Funktionsbeschreibung auf das Kundenportfolio des jeweiligen Mitarbeiters (Vertreters) bezieht. Alle "*Key Account Manager*" des Unternehmens erbringen die darin beschriebenen Tätigkeiten und fließen diese in die Gesamtführung des Unternehmens ein. Die "*Key Account Manager*" verwenden die übrige Zeit für die Vorbereitung und die Analyse der Kundengespräche und für die Lösung von Kundenanliegen und die Servicierung.

Somit arbeiten die "*Key Account Manager*" beim Vertrieb durch Planung und Weiterentwicklung des Großkundenportfolios aktiv mit. Sie steuern und gestalten eigenständig und eigeninitiativ im Rahmen ihrer Kompetenzen ihr zugeordnetes Kundenportfolio. In Jahreszyklen wird ein Plan für die Kundengruppe erstellt, welcher dem Abteilungsleiter als Basis für die strategische Steuerung und Weiterentwicklung des Vertriebs dient. Im Gegensatz dazu hat ein gewöhnlicher "*Account Manager*"

keine eigenständige Steuerungsbefugnis, sondern bekommt sämtliche Aufgaben vom Vorgesetzten vorgegeben.

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

Laut § 1 Z 9 der VO zu § 17 Abs. 6, BGBI. II 2001/382, wird für Vertreter nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 Werbungskosten in Höhe von 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens € 2.190 jährlich, auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt. 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.

§ 4 Abs. 1 der VO sieht vor, dass Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter), kürzen.

Die Verordnung enthält keine Definition des Begriffs "Vertreter". Sie legt lediglich fest, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss, sohin der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Begriff des "Vertreters" nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und nach der Verkehrsauffassung auszulegen. Die konstatierte Unbestimmtheit der Verordnung ist Ergebnis ihrer Beurteilung, wonach der Begriff des Vertreters nicht "*nach dem herkömmlichen Sprachgebrauch oder den Usancen des Wirtschaftslebens*", sondern nach eigenen Kriterien auszulegen ist (vgl. VwGH 10. März 1981, 2994/80; 26. Juni 2012, 2008/15/0231; 18. Dezember 2013, 2009/13/2061; 21. Oktober 2015, 2012/13/0078).

Vertreter sind demnach Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Der Arbeitnehmer muss eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben (vgl. VwGH 28. Juni 2012, 2008/15/0231; 18. Dezember 2013, 2009/13/0261).

Beim Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit geht die Judikatur davon aus, dass die Ausübung einer "*völlig untergeordneten anderen Tätigkeit*" der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegensteht (VwGH 24. Februar 2005, 2003/15/0044; 28. Juni 2012, 2008/15/0231; 18. Dezember 2013, 2009/13/0261; 21. Oktober 2015, 2012/13/0078). Im Erkenntnis vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0078 kommt der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis, dass die Tatsache, die Vertretertätigkeit sei "*vorrangig*" gewesen oder dem Mitbeteiligten "*hauptsächlich*" obliegen sei, zur Bejahung des Erfordernisses der Ausschließlichkeit nach den Maßstäben der zitierten Erkenntnisse

vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044 und vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231 nicht ausreicht.

Typischerweise hat ein Vertreter einen großen potentiellen Kundenkreis, wobei er versucht, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies bedingt zahlreiche Kundenbesuche, Gespräche und Telefonate etc. Diese Art der Vertretertätigkeit bedingt aber auch zahlreiche (kleinere) Aufwendungen wie Einladungen der potentiellen Kunden, Geschenke, Telefongespräche von unterwegs etc., die durch das Werbungskostenpauschale abgegolten werden sollten (UFS 29. November 2006, RV/1915-W/05; 15. Mai 2008, RV/3581-W/07).

Das Bundesfinanzgericht hat in mehreren Erkenntnissen festgehalten, dass die Pauschalierung der Verwaltungsvereinfachung dient, weil § 17 Abs. 6 EStG 1988 den Bundesminister für Finanzen (nur) ermächtigt, in Fällen, in denen die genaue Ermittlung von Werbungskosten mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege festzulegen (vgl. VfGH 13.06.1983, B 319/77). Die Verordnung darf aber in verfassungskonformer Auslegung nicht dazu dienen, Werbungskosten (in pauschaler Höhe) auch in Fällen zuzuerkennen, in denen derartige Werbungskosten gar nicht anfallen können. Voraussetzung für den Abzug von Werbungskosten (auch in pauschaler Höhe) ist demnach, dass der Abgabepflichtige als Werbungskosten abzugsfähige Ausgaben überhaupt aus versteuertem Einkommen zu tragen hat. Dies erfordert einen entsprechenden Nachweis durch den Abgabepflichtigen (vgl. BFG 28. Mai 2015, RV/2100661/2013; BFG 7. April 2016, RV/5100311/2014; BFG 21. April 2016, RV/2100004/2015).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 27. Oktober 1988, 87/16/0161; VwGH 18. Dezember 1990, 87/14/0155). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt es, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6. Dezember 1990, 90/16/0031; VwGH vom 14. Mai 1991, 89/14/0195).

Betrachtet man den Sachverhalt unter oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen so gelangt das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall – von den Parteien des Verfahrens auch unbestritten – zur Auffassung, dass der Bf. auch Vertretertätigkeiten ausübt. Das Bundesfinanzgericht ist allerdings davon nicht überzeugt, dass die Vertretungstätigkeit des

Bf. für seinen Arbeitgeber eine ausschließliche bzw. nahezu ausschließliche Tätigkeit, wie von der Judikatur gefordert, darstellt.

Dies ergibt sich insbesondere aus der Aussage des Zeugen im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wonach der Bf. bei Vertrieb durch Planung und Weiterentwicklung des Großkundenportfolios aktiv mitarbeitet. Der Bf. steuert und gestaltet eigenständig und eigeninitiativ im Rahmen seiner Kompetenzen sein zugeordnetes Kundenportfolio. In Jahreszyklen wird ein Plan für die Kundengruppe erstellt, welcher dem Abteilungsleiter als Basis für die strategische Steuerung und Weiterentwicklung des Vertriebs dient.

Diese die Unternehmenssteuerung und Unternehmensführung unterstützenden Tätigkeiten sind auch der Funktionsbeschreibung des Kollektivvertrages zu entnehmen, gemäß der der Bf. neben der Vertretertätigkeit auch die konzeptionelle Bearbeitung von komplexen, oft auch kontroversen Vertriebsproblemstellungen zur Optimierung der wirtschaftlichen und strategischen Ziele des Unternehmens verantwortet und aktiv bei der Steuerung des Vertriebs mitwirkt.

Dieses moderne Verständnis des Begriffes "*Key Account Management*" in den kollektivvertraglichen Bestimmungen leitet sich aus der Betriebswirtschaftslehre ab, wonach das professionelle "*Key Account Management*" eine umfassende Kundenbetreuung beinhaltet. Dabei steht nicht nur der Vertrieb von Waren und Dienstleistungen im Vordergrund, sondern auch die Optimierung der Kundenprozesse sowie die Ergebnisverbesserung bei Top-Kunden. Hierfür werden in der Regel individuelle Kundenentwicklungspläne erstellt (vgl. <https://de.wikipedia.org/wiki/Key-Account-Management> )

Die Tätigkeit des Bf. erfordert für die Beratung und den Verkauf der vom Arbeitgeber angebotenen Produktpalette und Dienstleistungen ein Mindestmaß an Fachwissen. Um den Kunden neue Produkte anbieten zu können, sind entsprechende Fachkenntnisse auf diesem Gebiet notwendig, um potentielle Bedürfnisse des Kunden zu analysieren, Fragen des Kunden fachgerecht und kompetent zu beantworten und die technische Realisierbarkeit zu beurteilen. Den Angaben des Energieversorgungsunternehmens im Internet folgend (BFG-Akt ON 8, AS 27) zeichnen die Kundenbetreuer für Großkunden langjährige Erfahrung im Vertrieb und Know-how mit Verträgen, Fristen und allen weiteren Fragen aus. Außerdem würden die Kundenbetreuer über das nötige technische Hintergrundwissen verfügen.

Angesichts der Wichtigkeit dieser Tätigkeiten und Leistungen aus Sicht des Unternehmens, des Umfangs und der Komplexität dieser Aufgabenstellungen gelangt das Bundesfinanzgericht zur Auffassung, dass diese zu beurteilende Tätigkeiten des Bf. einerseits nicht überwiegend die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften betreffen und andererseits in einem Zeitrahmen erbracht werden, der das von der Judikatur geforderte Zeitausmaß für eine "*völlig untergeordnete andere Tätigkeit*" neben der Vertretertätigkeit des Bf. erheblich überschreitet.

Zusammengefasst sind das Aufgabengebiet und die Tätigkeiten des Bf. nicht als ausschließliche Vertretertätigkeit im Sinne der VO zu § 17 Abs. 6 EStG 1998, BGBl. II 2001/382, zu beurteilen weswegen die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

### **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 in diesem Erkenntnis der darin zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 20. Juni 2016