

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 6. Oktober 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vom 19. September 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) hat in der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016** vom **2. April 2017** für das ganze Jahr (1.1. bis 21.5. und 22.5. bis 31.12.) durch Eintragung der dafür im Formular vorgesehenen Abkürzung „V“ das Berufsgruppenpauschale für Vertreter geltend gemacht.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 7. September 2017 legte der Bf mit **E-Mail** vom **19. September 2017** eine Bestätigung seiner Arbeitgeberin selben Datums vor, in der bescheinigt wird, dass der Bf 2016 als Gebietsverkaufsleiter nahezu ausschließlich (100%) im Außendienst zur Werbung neuer Kunden, Betreuung von Kunden, Anbahnung und Abschluss von Verkäufen tätig gewesen und ihm dazu ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt worden ist.

In der E-Mail gab der Bf an, dass sein Tätigkeitsbereich außer der Neukundenwerbung und Betreuung bestehender Kunden auch die Einschulung und Unterstützung von Vertriebsmannschaften umfasse.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2016** vom **19. September 2017** brachte das Finanzamt sinngemäß mit der Begründung, der Bf habe keine Werbungskosten tragen müssen,

anstelle der beantragten Werbungskostenpauschale für Vertreter lediglich den (allgemeinen) Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,00 € zum Abzug.

Mit am **6. Oktober 2017** beim Finanzamt eingelangter **Beschwerde** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2016** beantragte der Bf die Berücksichtigung der Vertreterpauschale, weil er die Voraussetzungen dafür zu 100% erfülle. Die Benützung eines Dienstwagens stelle keinen Hinderungsgrund dar. Die Ersätze seiner Arbeitgeberin seien für Diäten – jedoch in geringerer Höhe als den amtlichen Sätzen erfolgt.

Über **Aufforderung** des **Finanzamtes** vom **11. Jänner 2018** legte der **Bf** am **13. Februar 2018** dem Finanzamt das von ihm geführte Fahrtenbuch zur Einsichtnahme vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **20. Feber 2018** wies das Finanzamt die Beschwerde sinngemäß mit der Begründung, der Bf als Gebietsverkaufsleiter sei nicht im erforderlichen Ausmaß als Vertreter tätig gewesen und habe keine nicht von seiner Arbeitgeberin ersetzten Aufwendungen dargelegt, ab.

Mit FinanzOnline stellte der Bf am **9. März 2018** elektronisch einen **Vorlageantrag** betreffend die Einkommensteuer 2016 und wies erneut auf die bei Vertretern entstehenden Differenzwerbungskosten und die ihm bescheinigte 100%-ige Tätigkeit im Außendienst hin. Alle Kollegen im Außendienst hätten die beantragte Vertreterpauschale bekommen.

Die vom Bf bejahte Einschulung von Mitarbeitern habe 2016 lediglich in der ca. drei Wochen dauernden Begleitung durch einen neuen Mitarbeiter bei der normalen Arbeit des Bf als Vertreter bestanden.

Im **Vorlagebericht** vom **23. Mai 2018** nannte das Finanzamt mit der Bezeichnung „reine Rechtsfrage“ keinerlei Beweismittel und beantragte sinngemäß mit folgender Begründung die Beschwerde abzuweisen:

Das „Vertreterpauschale“ gem. VO zu § 17 Abs. 6 BGGI II 2001/382 ersetze den allgemeinen

Werbungskostenpauschbetrag gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 (132,00 € jährlich).

Das Bundesfinanzgericht habe mit Erkenntnis BFG vom 21.4.2016, RV/2100004/2015, festgestellt, dass keine Werbungskostenpauschale ohne tatsächlich angefallene Werbungskosten Berücksichtigung finden könne. Eine Revision gegen das Erkenntnis sei nicht zugelassen worden.

Die Pauschalierung von Werbungskosten diene der Verwaltungsvereinfachung, weil § 17 Abs. 6 EStG 1988 den Bundesminister für Finanzen (nur) ermächtige, in Fällen, in denen die genaue Ermittlung von Werbungskosten mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, Durchschnittsätze für Werbungskosten im Verordnungswege festzulegen (vgl. z. B. VfGH 13.6.1981, B 319/77). In verfassungskonformer Auslegung dürfe die Verordnung aber nicht dazu dienen, Werbungskosten (in pauschaler Höhe) auch in Fällen zuzuerkennen, in denen derartige Werbungskosten gar nicht anfallen können.

Darüber hinaus werde angemerkt, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26.2.2018, V 45/2017, jene Bestimmung in der Verordnung (VO) aufgehoben habe,

wonach (steuerfreie) Kostenersätze gemäß § 26 EStG (zB Diäten) den Pauschbetrag (nur) bei Vertretern nicht kürzen (bei allen anderen „Berufsgruppenpauschalen“ ist eine Kürzung um diese Beträge vorzunehmen). Die Aufhebung beziehe sich zwar aufgrund des Anlassfalles (Streitzeitraum 2012 - 2014) auf die Stammfassung (BGBl II 2001/382), es sei jedoch davon auszugehen, dass die in der Folgefassung gleichlautende Bestimmung ebenfalls verfassungswidrig ist. Mit BGBl. II Nr. 68/2018 vom 16.4.2018 sei mittlerweile die VO durch den Bundesminister für Finanzen mit Wirksamkeit ab 1.1.2018 auch abgeändert worden.

Der Bf habe von seinen Dienstgebern steuerfreie Ersätze gem. § 26 EStG (Diäten usw.) in Höhe von 4.339,60 € erhalten.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) war im Beschwerdejahr 2016 für seine in diesem Jahr im Mai und September umstrukturierte Arbeitgeberin zu 100% im Außendienst mit Anbahnung und Abschluss von Geschäften zum Vertrieb deren Produkte tätig.

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

Im Streitjahr 2016 zahlte die Arbeitgeberin dem Bf folgende Bruttobezüge (KZ 210), die folgende sonstigen Bezüge (KZ 220) und steuerfreien Bezüge KZ 215 enthalten. Daraus ergeben sich nachstehende Beträge als Vertreterpauschale (5 % von KZ 210-KZ 215 –KZ 220) das der Bf in den Einkommensteuererklärung beantragte, dem das Finanzamt im bekämpften Bescheid jedoch die Anerkennung als Werbungskosten versagte.

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

	1.1.-21.5.	22.5.-31.8.	1.9.-31.12	Summe
Bruttobezüge KZ 210	22.785,75	16.364,18	19.985,30	59.135,23
Steuerfreie Bezüge KZ 215	-400,32	-285,74	-258,00	-944,06
Sonstige Bezüge KZ 220	-4.855,75	-2.814,87	-3.011,18	-10.681,80
Bemessungsgrundlage für Vertreterpauschale	17.529,68	13.263,57	16.716,12	47.509,37
Davon 5% - maximal 2.190,00 p.a.	876,48	663,18	835,81	(2.375,47)
Nicht steuerbare Beträge nach § 26 EStG 1988	1.732,80	960,20	1.646,60	4.339,60

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 ergibt sich aus dem vorliegenden Akteninhalt, insbesondere der Bestätigung der Arbeitgeberin vom 19. September 2017 und den glaubwürdigen Ausführungen im Vorlageantrag, die vom Finanzamt im Vorlagebericht nicht bestritten werden.

Ebenso unbestritten sind die Überlassung des PKW durch die Arbeitgeberin des Bf und die Tragung der diesbezüglichen Kosten durch die Arbeitgeberin.

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.

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 für deren § 4 ab dem Veranlagungsjahr 2016 und damit im Beschwerdezeitraum geltenden **Fassung BGBl. II 382/2015** 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 (1) Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschalbeträge, **ausgenommen** jene nach § 1 Z 9 (**Vertreter**).

..."

Über Antrag des Bundesfinanzgerichtes **BFG 06.09.2018, RN/7100002/2018** , hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis **VfGH24.09.2018, V 60/2018**, auch die Wortfolge „, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)“in § 4 Abs. 1 der genannten Verordnung BGBl. II 2001/382 idF BGBl. II 2015/382 wegen Gesetzwidrigkeit (wie schon mit dem im Vorlagebericht genannten Erkenntnis VfGH 26.02.2018, V45/2017 die gleich lautende Bestimmung des § 4 der Stammfassung BGBl II 382/2001) aufgehoben. Diese Aufhebung ist mit Ablauf des Tages der Kundmachung am 19. Oktober 2018, BGBl. II 271/2018, in Kraft getreten.

Erwägungen

Der Bf hat im Beschwerdezeitraum nach obigen Feststellungen ausschließlich Vertretertätigkeit im Außendienst ausgeübt.

In der Begründung des bekämpften Bescheides und der Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt sinngemäß 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.

Mangels Erstreckung der Wirkung der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof im genannten Erkenntnis vom 24. September 2018 (wie schon in jenem 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, Bundesverfassungsrecht**¹¹, RN 1131f, Ceipek, in **SWK 2018, 695, Pkt. 3.1; BFG 17.08.2018, RV/5101069/2017**, und **BFG 27.09.2018, RV/7101417/2017**).

Die Sachverhalte für das gegenständliche Beschwerdejahr 2016 haben sich im Geltungsbereich der genannten Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001 idF BGBl. II 2015/382 vor der Aufhebung der Wortfolge „ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)“, in deren § 4 Abs. 1 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 auch in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. II 382/2015 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 Einzelfalles 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 Schätzwerte gehandelt.

Auch im gegenständlichen Fall hat Bf den Anfall beruflich veranlasster Aufwendungen, die nicht von seiner Arbeitgeberin ersetzt wurden, in der Beschwerde und im Vorlageantrag

glaubhaft gemacht. Unbestritten ist auch im gegenständlichen Fall, dass Bf typischerweise mit einer Vertreter Tätigkeit 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 Kostenersatz 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 Kostenersatz 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 der vom Finanzamt im Vorlagebericht ins Treffen geführten Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 21.04.2016, RV/2100004/2015 (ebenso 02.02.2016, RV/1100177/2012) die das oben genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125**) nicht berücksichtigt hat, teilt das erkennende Gericht die im zitierten Rechtssatz manifestierte Rechtsansicht des **UFS vom 31.03.2009, RV/0752-L/08**, der sich das Bundesfinanzgericht im bereits zitierten Erkenntnis **BFG 27.09.2018, RV/7101417/2017**, angeschlossen hat.

Der Bf hat im gegenständlichen Fall offensichtlich darauf vertraut, dass er wegen Beanspruchung der Vertreterpauschale keine Aufzeichnungen über seine Ausgaben zu führen 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.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass in der Fußnote 6 des Formulars der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016** (L 1-2016) auf Seite 3 zum Feld Kostenersatz zur Kennzahl 724 ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass

die **Nennung vom Arbeitgeber erhaltener Kostenersätze iSd § 26 Z 4 EStG bei Vertretern** (und Expatriates) **gar nicht erforderlich** ist.

Der bekämpften Bescheid, in dem das Finanzamt nur den allgemeinen Werbungskostenpauschbetrag von 132,00 € anstatt der vom Bf beantragten Vertreterpauschale berücksichtigt hat, ist deshalb rechtswidrig.

Da obige Berechnung im gegenständlichen Fall eine Vertreterpauschale von 2.375,47 € ergibt, steht dem Bf der in der Verordnung festgelegte Höchstbetrag von 2.190,00 € zu. Die Beschwerde ist deshalb berechtigt.

Hinsichtlich der Berechnung wird auf das diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

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 8. November 2018