

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse , gegen die Bescheide des Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 13.10.2015 und 14.10.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012, 2013 und 2014 zu Steuernummer: 123/4567 zu Recht erkannt und beschlossen:

- 1) Die Beschwerde betreffend die Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der am 7. 12. 2015 bei der belannten Behörde eingelangte Vorlageantrag betreffend die Einkommensteuer 2014 wird als unzulässig zurückgewiesen.
- 3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteienvorbringen

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte bei den am 2.6.2015 eingebrachten Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2012, 2013 und 2014 das Vertreterpauschale als Werbungskosten geltend.

Am 6.10.2015 erging das Ersuchen um Ergänzung durch das Finanzamt Braunau Ried Schärding als belangte Behörde, indem der Bf. aufgefordert wurde, den gültigen Dienstvertrag für die Jahre 2012, 2013 und 2014 von der Firma XY zu übermitteln. Aus dem vom Bf. vorgelegten Arbeitsvertrag geht hervor, dass es am 1.10.2014 zu einer einvernehmlichen Änderung des Arbeitsvertrages kam, nämlich dahingehend, dass mit sofortiger Wirkung die UV anstelle der XY als Arbeitsgeber des Bf. trat. Weiters wurde ein Anstellungsvertrag vom 18.11.2005 beigefügt, der zwischen der AM und dem Bf. abgeschlossen wurde. Aus diesem geht hervor, dass der Bf. seit 1.1.2005 als Teamleiter Debitorenbuchhaltung in A eingesetzt wird.

Das Finanzamt berücksichtigte das Vertreterpauschale bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 13.10.2015 bzw. dem Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14.10.2015 nicht. Begründend wurde ausgeführt, dass Vertreter Personen seien, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Da der Bf. laut vorgelegtem Arbeitsvertrag als Teamleiter Debitorenbuchhaltung bei der Firma XY. beschäftigt sei, konnten die pauschalierten Werbungskosten für Vertreter nicht berücksichtigt werden.

Am 15.10.2015 langte beim Finanzamt die Beschwerde des Bf. gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2012, 2013 und 2014 ein. Als Begründung wurde angeführt, dass bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung erhöhte Werbungskosten nicht berücksichtigt wurden. Der Bf. beantragte daher die Berücksichtigung von pauschalierten Werbungskosten und das Vertreterpauschale. Als Beilage wurde eine Arbeitsbestätigung der Personalabteilung der Firma XY angeschlossen, welche beinhaltet, dass der Bf. vom 1.1.2012 bis 31.12.2014 als Außendienstmitarbeiter im Vertrieb des Unternehmens beschäftigt war.

Mit Schreiben vom 5.11.2015 ersuchte die belangte Behörde den Bf. um Ergänzung und stellte Fragen zur Vertretertätigkeit. In der Stellungnahme des Bf. übermittelte dieser, dass er am 1.1.2005 als Gruppenleiter der Debitorenbuchhaltung in die B eingetreten sei. Im Jahr 2007 wurde die B. verkauft und von der XY GmbH (XY.) mit allen Rechten und Pflichten übernommen. Im Zuge des Verkaufsprozesses sei der Bf. zur Firma XY. gewechselt. Keiner der Arbeiter sowie Angestellten habe einen neuen Dienstvertrag erhalten. Seit 2007 sei der Bf. in der XY. als Area Sales Manager bzw. als Key Account Manager für den Railway Bereich eingesetzt. Er sei für den gesamten Railway-Bereich weltweit zuständig. Diese Zuweisung sei eine Branchenzuweisung. Reiseabrechnungen seien im Gesamtbezug geregelt und würden nicht gesondert verrechnet. Es gebe auch keine Zeiterfassung via Stechuhr. Als Kundenstock führte der Bf. 24 Firmenstandorte und die Tätigkeit bei Messen und Veranstaltungen in Europa an. Im Außendienst verbringe er etwa 55 bis 60% seiner Gesamtarbeitszeit.

„Der Area Sales Manager ist für den Aufbau und die Pflege der Beziehungen zu Schlüsselpersonen bei Kunden verantwortlich, hat Siegeswillen und ist der Teamtreiber. Er hat für die Kunden im jeweiligen Gebiet die alleinige Account- wie auch kaufmännische Verantwortung, Zusammenarbeit mit dem Vertriebsinnendienst, Projektmanagement und der Produktion.“ Die beigelegte Stellenbeschreibung enthält eine Auflistung der Verantwortungsgebiete und Aufgaben wie die Budgetverantwortung für das zugeordnete Gebiet oder die zugeordnete Branche; Erstellung der Gebiets- und Key Accountstrategie; Akquise von Neukunden und Identifikation von neuen Business Opportunities; Qualitätskontrolle bei der Angebotserarbeitung; die Beobachtung des Wettbewerbsverhaltens, Markttrends erkennen; Beziehungsmanagement beim Kunden, initiiert durch Kundenbindungsaktivitäten; rechtzeitige Einbindung des Projektteams bei Ausschreibungsterminen und Projektanfragen; CRM Pflege, Besuchsberichte und

Aktualisierung der Opportunity Pipeline, Erstellung der monatlichen Forecasts; Bearbeiten der Kundenportale und Plattformen.

Die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen vom 26.11.2015 gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 begründete die belangte Behörde damit, dass Vertreter Personen seien, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit. Laut vorliegenden Unterlagen sei der Bf. als „Sales Manager“ bei der Firma XY. beschäftigt und überwiegend im Außendienst tätig. In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen werde festgelegt, dass ein Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben muss, um die in der Verordnung festgelegten Werbungskosten zu erhalten. Laut vorliegender Stellenbeschreibung seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Es bestehe daher kein Anspruch auf das Vertreterpauschale.

Am 7.12.2015 langte der Vorlageantrag gegen die Einkommensteuerbescheide 2012, 2013 und 2014 bei der belangten Behörde mit der Begründung ein, dass bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung erhöhte Werbungskosten nicht berücksichtigt wurden. Der Bf. beantragte in diesem Zusammenhang die Berücksichtigung von das Vertreterpauschale. Als Beilage übermittelte der Bf. eine Arbeitsbestätigung der XY. Der Bf. sei seit 1.1.2012 Area Sales Manager und übe bis dato diese Tätigkeit aus. Die Aufgaben des Bf. dienen dem Zwecke der Akquisition potentieller Railwaykunden und der Erlangung von Geschäftsabschlüssen sowie der Kundenbetreuung. Sonstige Aufgaben und Verantwortungen seien in der Stellenbeschreibung geregelt.

Am 15.12.2015 erging die abweisende Beschwerdevorentscheidung für den Einkommensteuerbescheid 2014 mit einer inhaltlich gleichen Begründung wie die der Beschwerdevorentscheidungen 2012 und 2013.

Die Beschwerde wurde am 23.12.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde beantragte in ihrer Stellungnahme die Beschwerde abzuweisen, da der Bf. kein Vertreter iSd Einkommensteuergesetzes sei.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 31.5.2016, nachweislich zugestellt am 2.6.2016, wurde der Bf. aufgefordert, nachzuweisen, dass er in den Jahren 2012 und 2013 überwiegend im Außendienst tätig war. Im Jahr 2012 seien insgesamt 1.129,30 Euro und im Jahr 2013 insgesamt 779,48 Euro an Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen, an den Bf. ausgezahlt worden. Diese Vergütungen seien überaus gering und überdies erscheint es sehr ungewöhnlich, wenn Reiseabrechnungen im Gesamtbezug geregelt werden und nicht als steuerfreie Einkünfte iSd § 26 Z 4 EStG 1988 ausgezahlt werden.

Beim Bundesfinanzgericht langte keine weitere Äußerung des Bf. ein.

2. Rechtslage

§ 264 der Bundesabgabenordnung idF. BGBl. I Nr. 105/2014 lautet:

"(1) Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten.

(2) Zur Einbringung eines Vorlageantrages ist befugt

- a) der Beschwerdeführer, ferner
- b) jeder, dem gegenüber die Beschwerdevorentscheidung wirkt.

(3) Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung wird durch den Vorlageantrag nicht berührt. Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Bescheidbeschwerde wieder als durch die Beschwerdevorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

- a) § 93 Abs. 4 und 5 sowie § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 (Frist),
- b) § 93 Abs. 6 und § 249 Abs. 1 (Einbringung),
- c) § 255 (Verzicht),
- d) § 256 (Zurücknahme),
- e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),
- f) § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 (Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung).

(5) Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht.

Laut § 17 Abs. 6 Einkommensteuergesetz 1988 (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.

§ 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten lautet (StF. BGBl. II 2001/382): „*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“.

3. Erwägungen

3.1. Zur Einkommensteuer 2012 und 2013

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob der Bf. als Vertreter im Sinne der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen anzusehen ist. Diese Verordnung bestimmt neben der Höhe des Pauschbetrages weiters, dass der Arbeitnehmer ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausüben muss. Sie legt fest, dass der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf. Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist der Verordnung nicht zu entnehmen, sodass nach der ständigen Rechtsprechung auf die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung abzustellen ist (VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 10.3.1981, 1985, 2994/80, VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261).

Laut vorgelegtem Anstellungsvertrag wurde der Bf. Anfang 2005 als Gruppenleiter der Debitorenbuchhaltung in der B eingesetzt. Die B wurde von der XY (XY.) im Jahr 2007 übernommen. In der beschwerdegegenständlichen Zeit 2012 bis 2014 arbeitete der Bf. als Area Sales Manager (Außendienstmitarbeiter) und verbrachte – laut eigener Angabe – etwa 55 – 60% der Gesamtarbeitszeit im Außendienst. Einen neuen Dienstvertrag erhielt er nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof stellt in seiner ständigen Judikatur auf die konkrete Tätigkeit eines Vertreters ab. Danach sind Vertreter 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 (VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231). Dieses normierte Erfordernis einer "ausschließlich" ausgeübten Vertretertätigkeit könne auch noch erfüllt sein, wenn "in völlig untergeordnetem Ausmaß" zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt werde (vgl. VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044). Eine völlig untergeordnete andere Tätigkeit steht der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales allerdings nicht entgegen (vgl. VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125). Es würde den Erfahrungen des täglichen Lebens und auch der Verkehrsauffassung widersprechen, wenn Personen nur dann als Vertreter angesehen werden könnten, wenn sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst seien. Vielmehr

werde sich bei fast allen Vertretern, je nach ihrer Verwendung im Verkaufsapparat ihres Unternehmens und auch nach den branchenbedingten Besonderheiten und der betriebsinternen Organisation des Unternehmens, 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 beispielsweise solche Tätigkeiten, die in den Geschäftsräumlichkeiten des Dienstgebers abgewickelt zu werden pflegten, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verliere. Der Verwaltungsgerichtshof teile aber die Ansicht, dass es zum Beruf eines Vertreters gehöre, regelmäßig im Außendienst tätig zu sein (VwGH 10.3.1981, 2885, 2994/80).

Nach § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten muss von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden. Im Schreiben des Bf. vom 5.11.2015 gab dieser an, dass er 55 bis 60 % seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbringe, Reiseabrechnungen im Gesamtbezug geregelt seien und nicht gesondert verrechnet würden. Dieses Vorbringen steht allerdings im Widerspruch mit den vom Arbeitgeber der belangten Behörde übermittelten Lohnzetteln, insbesondere damit, dass der Arbeitgeber im Jahr 2012 insgesamt 1.129,30 Euro und im Jahr 2013 insgesamt 779,48 Euro an Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 26 EStG 1988 fallen, an den Bf. ausgezahlt hat.

Den diesbezüglichen Vorhalt zur Klärung der vorliegenden Zweifel hat der Bf. nicht beantwortet. Die amtswegige Ermittlungspflicht hat dort ihre Grenzen, wo dem Verwaltungsgericht weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist oder eine solche unterlässt (vgl. VwGH 23.2.2015, 2012/15/0041).

Beweislose Behauptungen muss das Gericht dann nicht als Glaubhaftmachung gelten lassen, wenn Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut eher gegen den behaupteten Sachverhalt sprechen (vgl. VwGH 23.9.1997, 97/14/0058). Nach § 167 Abs. 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest für weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, gehören gemäß § 26 Z. 4 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Diese Leistungen des Arbeitsgebers, die für den Arbeitnehmer auf Grund der gesetzlichen

Regelung keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen, da sie ausschließlich oder überwiegend im Interesse des Arbeitsgebers liegen, bleiben außer Betracht. Im Lohnkonto sind derartige Bezüge aber anzuführen (siehe *Braunsteiner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 26, Rz 1). Infolgedessen widerspricht es einerseits der Lebenserfahrung, dass ein Arbeitgeber lohnsteuerfreie Bezüge lohnsteuerpflichtig als Teil des laufenden Gehalts ausbezahlt und andererseits sind die in den Lohnzetteln angeführten Beträge der Jahre 2012 und 2013 zu niedrig für jemanden, der 55 bis 60 % im Außendienst tätig ist. Den Ausführungen des Bf. kann aus diesem Grund nicht gefolgt werden. Da schon eine zwingende Voraussetzung für die Anerkennung des Vertreterpauschales, nämlich die überwiegende Außendiensttätigkeit nicht vorlag, kann dahingestellt bleiben, ob der Bf. im strittigen Zeitraum tatsächlich eine Vertretertätigkeit im Sinne des § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten ausübt.

Die Beschwerden hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2012 und 2013 sind daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zum Vorlageantrag vom 7.12.2015 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2014

Am 7.12.2015 langte der Vorlageantrag gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 bei der belangten Behörde ein. Eine Beschwerdevorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2014 ist jedoch erst nach der Stellung des Vorlageantrages am 15.12.2015 ausgefertigt worden.

Die Befugnis zur Stellung eines Vorlageantrags hat der Bf. und jeder, dem gegenüber die Beschwerdevorentscheidung wirkt. Nach der ständigen Judikatur setzt ein Vorlageantrag unabdingbar eine Beschwerdevorentscheidung voraus (VwGH 28.10.1997, 93/14/0146; 8.2.2007, 2006/15/0373). Wird er vor Zustellung der Beschwerdevorentscheidung gestellt, so ist er wirkungslos (zB VwGH 26.6.1990, 89/14/0122; 25.11.1999, 99/15/0136).

Da die Einbringung des Vorlageantrags für den Einkommensteuerbescheid 2014 noch vor der diesbezüglichen Beschwerdevorentscheidung eingebracht wurde, war die Befugnis zur Stellung eines Vorlageantrages nicht gegeben. Dieser Vorlageantrag ist daher nicht zulässig. Daran ändert auch die spätere Erlassung der Beschwerdevorentscheidung durch die belangte Behörde nichts. Gemäß § 264 Abs. 5 BAO obliegt die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge dem Verwaltungsgericht. Der Vorlageantrag wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO in Verbindung mit § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig eingebracht zurückgewiesen.

3.3. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 4. Oktober 2016