



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Geschäftsführer und Vertreter, Adresse, vom 23. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 5. November 2010 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden kurz Bw. genannt) ist **Dienstnehmer** der Fa. xx , Adresse2. Die Firma tritt als Arbeitskräfteverleiher (Personalgestellung im Bereiche Anlagenbau) auf.

Eine Betriebsstätte der Firma findet sich in Adresse3. Der Bw. ist an der Adresse 4 gemeldet (Wohnsitz des Bw.).

Die Firma wurde am 25.02.2008 errichtet. Lt. Firmenbuchauszug zu FN xxx (mit historischen Daten) vom 26.07.2010 vertritt der Bw. die Fa. als **handelsrechtlicher Geschäftsführer** seit 05.03.2008. Als weiterer Gesellschafter scheint Herr x auf. Die Generalversammlung bestimmt, wenn mehrere Geschäftsführer bestellt sind, deren Vertretungsbefugnis.

In der Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008** wurde das Vertreterpauschale geltend gemacht. Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 06.04.2009 erwuchs in Rechtskraft.

Mit **Schriftsatz v. 30.03.2010** wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt, da er vergessen habe, den Alleinverdienerabsetzbetrag zu beantragen.

Aus dem **Anlass der Überprüfung des Jahres 2008 wurde vom Finanzamt eine nähere Überprüfung** der seinerzeitigen **Angaben** des Bws. (nicht nur hinsichtlich des Alleinverdienerabsetzbetrages) gemacht.

**a) bezüglich Vertreterpauschale ab 3/2008)**

1. Dienstvertrag
2. Bestätigung (Vertreterpauschale- gescanntes Formular vor BGBl. II 382/2001)

(17)

Bestätigung zur Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen (Werbungskosten von Angehörigen der Berufsgruppen: Artisten, Bühnengerhörige, soweit sie dem Schauspielergesetz unterliegen; andere auf Bühnen auftretende Personen; Filmschauspieler, Fernsehschaffende, die regelmäßig (mehrmals im Monat) auf dem Bildschirm erscheinen; Journalisten; Musiker, Forstarbeiter, Förster im Revierdienst; Hausbesorger, Vertreter. (BGBl Nr. 32/1993 vom 23.12.1992)

### BESTÄTIGUNG VERTRETERPAUSCHALE

Arbeitgeber:

An das  
Finanzamt

Es wird bestätigt, daß Herr/Frau ..... geb. ....  
im Zeitraum vom ..... bis .....

ausschließlich Vertretertätigkeit ausgeübt hat und von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig war.

#### Genaue Bezeichnung der Tätigkeit:

.....  
.....  
.....  
.....

Zutreffendes ist anzukreuzen:

- ☐ Die Dienstreisen werden unmittelbar von der Wohnung aus begonnen.
- ☐ Wie oft? .....
- ☐ Die Dienstreisen werden von der Arbeitsstätte aus begonnen.

Mehr als einen Monat (Tagesdatum bis zum Tagesdatum des Folgemonats) dauernde zusammenhängende Unterbrechungen (z.B. Karenzurlaub, Krankenstand, Waffenübungen, Sonderurlaube, Dienstzuteilungen, Dienstfreistellungen usw., ausgenommen Unterbrechungen durch Erholungsurlaub):

von ..... bis .....	von ..... bis .....
von ..... bis .....	von ..... bis .....
von ..... bis .....	von ..... bis .....

Firmenstempel, Unterschrift des Arbeitgebers:

#### b) bezüglich Pendlerpauschale

1. genaue Anschrift der Arbeitsstätte
2. genaue Kilometerangabe

### 3. Bekanntgabe der Arbeitszeiten

### 4. Warum könne kein öffentliches Verkehrsmittel benützt werden?

Diesem Ersuchen nachkommend legte der Bw. den Dienstvertrag vor:

Der Dienstnehmer tritt mit 03.03.2008 als Geschäftsführer in die GmbH ein. Folgende Regeln hinsichtlich

- a) Weisungsbindung als Geschäftsführer unter die Geschäftsleitung des Unternehmens
- b) Erfüllung der Aufgaben nach bestem Wissen und Gewissen
- c) Ort des Dienstnehmers (jeweilige Niederlassung des Dienstgebers)
- d) Kollektivvertragliche Einstufung
- e) Verbot der Nebenbeschäftigung
- f) Verschwiegenheitspflichten
- g) Bezüge – Monatsbruttogehalt von € 3.420,52
- h) Arbeitszeit – 38,5 Stunden-Aufteilung der Arbeitszeit (Montag- Freitag) durch Dienstgeber im Einklang mit den gesetzlichen und kollektivvertraglichen Vorschriften
- i) Urlaub
- j) Aufwandersatz
- k) Vertragsdauer ab 03.03.2008 – unbefristetes Dienstverhältnis – Kündigungstermine
- l) Schulung und Entwicklung

wurden im Dienstvertrag geregelt.

Die Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales ab 1/2008 wurde am 18.08.2010 in der Vorhaltsbeantwortung nachgereicht. Darin wurde angegeben, dass ein öffentliches Verkehrsmittel aus folgendem Grund nicht benützt werden könne:

*„Zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende verkehre an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel“.*

Aufgrund der Überprüfung der Wegstrecke Wohnsitz – Arbeitsstätte wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz Folgendes ermittelt:

Wohnung – Bahnhof Wels	3, 54 KM – rund 4 KM
Bahnhof Wels – Bahnhof Linz	26,43 KM – rund 27 KM
Bahnhof Linz – Büro	1, 13 KM – rund 2 KM

Nach den Angaben des Bws. beträgt die einfache Wegstrecke zwischen der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte: 35, 80 KM (schnellste) sowie die kürzeste Wegstrecke 29,50 KM.

Die Fahrpläne des OÖ. Verkehrsverbundes (Fahrplanheft 22.10.2010 bis 11.12.2010 Abfahrts- und Ankunftszeiten) zwischen der Wegstrecke Wels Hauptbahnhof und Linz Hauptbahnhof wurden vom Bw. vorgelegt.

Aus der Bestätigung seines Arbeitgebers vom 18. August 2010 geht weiters Folgendes hervor:

*„Es wird bestätigt, dass der Mitarbeiter (Bw.) seit 03.03.2008 im Unternehmen beschäftigt und im Kalenderjahr 2008 überwiegend im Außendienst tätig sei. Zur Tätigkeit zählen vorwiegend **Verkaufsabschlüsse, Kundenbetreuung** und **Werbung neuer Kunden**. Die Dienstreisen werden überwiegend von der Arbeitsstätte aus begonnen und es gebe keine Unterbrechung der Tätigkeit.“*

Über weiteres Ersuchen der Abgabenbehörde I. Instanz (Unmöglichkeit der Benützung der Verkehrsmittel? bzw. genaue Beschreibung der Tätigkeiten) wurde vom Bw. Folgendes bekanntgegeben:

*Aufgrund der kleinen Unternehmensstruktur der Firma sei er als Geschäftsführer auch überwiegend im Außendienst tätig und betreue mehrere Kunden in ganz OÖ vor Ort. Das Tätigkeitsfeld des Unternehmens sei die Arbeitskräfteüberlassung. Wegen der häufig wechselnden Mitarbeiter bzw. der wechselnden Einsätze werden die Mitarbeiter am ersten Tag ihrer Aufnahme vom jeweiligen Kundenbetreuer (also auch von ihm) beim Beschäftiger persönlich übergeben. Da die Firma mit sehr vielen Kunden im Bereich Industrie zusammenarbeite und diese dort überwiegend im Schichtdienst gearbeitet hätten, finde die Mehrzahl der Übergaben zwischen 05:00 Uhr und 6:00 Uhr morgens bzw. 21:00 Uhr und 22:00 Uhr abends statt. Leider sei es ihm aufgrund der so gelagerten Arbeitszeiten nicht möglich, ein öffentliches Verkehrsmittel an mehr als der Hälfte der Arbeitstage zu benützen.*

Im **Einkommensteuerbescheid vom 05.11.2010** wurde das **kleine Pendlerpauschale** (ab 20 KM – Benützung des öff. Verkehrsmittels überwiegend möglich und zumutbar) gewährt und das **zunächst anerkannte Vertreterpauschale** (Geschäftsführer mit Vertretertätigkeit –Vermittlung von Arbeitskräften – die Geschäftsführertätigkeit liege nicht im untergeordneten Ausmaß) im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens **aberkant**.

Dagegen wurde rechtzeitig **Berufung** erhoben und Folgendes ausgeführt:

*Es liege sehr wohl eine Vertretertätigkeit vor. Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 1 Z 9 der Werbungskostenpauschal-Verordnung stehe das Vertreterpauschale nur Arbeitnehmern zu, die ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausüben, wozu sehr wohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeiten im Innendienst gehören. Von der Gesamtarbeitszeit müsse sehr wohl die Hälfte im Außendienst verbracht werden. Dieser Rechtsbestand sei in seinem Falle sehr wohl erfüllt, da er zu etwa 70 % seiner Tätigkeit damit beschäftigt sei, mit den Kunden im Außendienst Geschäftsabschlüsse anzubahnen und auch zu tätigen. Weiters werde auf die Bestätigung des Geschäftsinhabers*

und Steuerberaters, Hrn. x , verwiesen, welche in der Beilage angeführt werde (Email vom 17.11.2010).

**Email vom 17.11.2010:**

*„Gerne bestätige ich Ihnen (aufgrund ihrer Anfrage), dass Ihre Tätigkeit (neben der Geschäftsführung) **hauptsächlich in der Aquisition der Aufträge, der Baustellenüberwachung, und der persönlichen Kontakthaltung zu den einzelnen Auftraggebern** bestehe. Diese Arbeiten könnten Sie natürlich nur persönlich und im Außendienst verrichten. Dies sei auch **Ihre Hauptaufgabe** in der Gesellschaft und gehöre **selbstverständlich auch zur Tätigkeit als Geschäftsführer**. Demnach seien Sie auch **überwiegend im Außendienst** tätig.“*

Im **Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 26.01.2011**, Pkt 5.) wurde Folgendes ausgeführt:

*Die Außendiensttätigkeit wurde bisher mit 70 % der gesamten Arbeitszeit angegeben. Daher fallen „30 % an restlicher Tätigkeit“ an. Um Bekanntgabe des Anteiles an Geschäftsführungstätigkeit bzw. Innendiensttätigkeit werde ersucht.*

Im Pkt. 2.) wurde um Vorlage des Beschlusses der Generalversammlung hinsichtlich eines etwaigen 2. Geschäftsführers ersucht.

Im **Telefonat v. 31.01.2011** wurde vom Bw. diesbezüglich Folgendes bekannt gegeben:

*Bei den Arbeitskräfteüberlassungsverträgen handle es sich um individuelle Arbeitsverträge. Einen Mustervertrag gebe es nicht. Die überlassenen Arbeitnehmer werden von ihm zur jeweiligen Baustelle gebracht und vor Ort von ihm auch bezüglich Sicherheitsanweisungen unterrichtet. Dies erfolge auch aus Haftungsgründen. Wie hoch das Prozentsatzverhältnis sei, das auf die Geschäftsführungstätigkeit entfalle, könne er nicht genau sagen. Im Unternehmen sei auch noch ein weiterer Gesellschafter gewesen. Es habe eine Vermischung der Tätigkeiten stattgefunden. Es habe eine Wochenarbeitszeit von 38,5 Stunden gegeben. Ca. 30 % davon sei auf die Geschäftsführung bzw. Innendiensttätigkeit entfallen. Es sei richtig, dass er auch de facto der Geschäftsführer des Unternehmens gewesen sei.*

**Über die Berufung wurde erwogen:**

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.

Die **Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (BGBl. II 2001/382)** lautet wie folgt:

*"§ 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 Vertreterertätigkeit** ausüben. Zur Vertreterertätigkeit **gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Tätigkeit erforderliche Tätigkeit im Innendienst**. Von der **Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst** verbracht werden.*

*...*

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

Der Arbeitnehmer muss eine ausschließlich Vertreterertätigkeit ausüben. Nachdem der Verordnungstext von einer ausschließlichen Vertreterertätigkeit spricht, ist dieser Begriff nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates eng auszulegen. Ein "weiter" Vertreterbegriff ist mit dem Verordnungstext nicht in Einklang zu bringen.

Zur Vertreterertätigkeit 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.

Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 6 zu § 17 EStG) Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertreterertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit). Der Abschluss von Geschäften im Namen und auf Rechnung des Arbeitgebers muss eindeutig im Vordergrund stehen (**Jakom/Lenneis, EStG, 2010, § 16 Rz 66**).

Das **Ermittlungsverfahren** der Abgabenbehörden ergab hinsichtlich Vertreterpauschale Folgendes:

Zum vorgelegten Dienstvertrag:

Eine **nur ansatzweise** – geschweige **denn detaillierte Beschreibung des Aufgabengebietes** als Vertreter bzw. des Anteiles von Außendiensttätigkeit sowie eines prozentuellen Anteiles **an Geschäftsführeragenden finden sich im Dienstvertrag nicht.**

Nach den **ergänzenden Erhebungen** der Abgabenbehörde I. Instanz sowie des Unabhängigen Finanzsenates steht unstrittig fest, dass der Bw. im Berufszeitraum sowohl die Tätigkeit des Vertreters (Vermittlung von Arbeitskräften) aber auch jene des Geschäftsführers (Eintragung im Firmenbuch) tatsächlich ausübte. Ein zweiter Geschäftsführer war im Firmenbuch nicht eingetragen.

Neben dem „Verkauf von Arbeitsstunden“ (**Verkaufsabschlüsse**) zählten Kundenbetreuung sowie Werbung für Neukunden, persönliche Überstellung der vermittelten Arbeitnehmer zu den jeweiligen Einsatzorten sowie die Sicherheitsbelehrung vor Ort zum Aufgabengebiet des Bws.

Der Referent stimmt dem Bw. darin zu, dass exakte Abgrenzungen zwischen den Tätigkeiten (bei „sowohl als auch Tätigkeiten“) in der Praxis schwer möglich sind.

Der Referent geht daher nach den durchgeführten Ermittlungen **im Schätzungswege** im konkreten Fall davon aus, dass **die Geschäftsführungsagenden nicht bloß untergeordnet** waren (**untergeordnet bis 15 % der gesamten Arbeitszeit des Bws.** – vgl. auch VwGH 24.02.2005, 2003/15/0044).

Der Bw. übt die Tätigkeit eines **Vertreters mit Geschäftsführeragenden** im **nicht bloß untergeordnetem Ausmaß** aus.

Bei einer **derartigen Fallkonstellation kann daher das Vertreterpauschale nicht** gewährt werden.

Auch die Bestätigung des Dienstgebers vom 18.08.2010 bzw. das Email vom 17.11.2010 des Gesellschafters ändern – nach Meinung des Referenten – an dieser Beurteilung nichts:

Es handelt sich dabei **um keinen Nachweis einer ausschließlichen Vertretertätigkeit** des Bw. bzw. **einer nicht bloß im untergeordnetem Ausmaß vorliegenden Geschäftsführungstätigkeit.**

Dabei spielt es auch **keine Rolle**, dass der Bw. **überwiegend im Außendienst** tätig war.

Ein **höherer** Anteil der Außendiensttätigkeit (ev. auch Geschäftsführeragenden beinhaltend) an der gesamten Arbeitszeit wurde aber vom Bw. **nicht bekanntgegeben** bzw. auch vom **Arbeitgeber nicht** (70 %) bestätigt.



Ebenso wurde im Verfahren **nicht dargelegt**, dass die reine Innendiensttätigkeit (ausgeübt in Form von Geschäftsführungsagenden) **bloß bis zu 15 %** betragen hätte.

**Anders würde die Sachlage** sein, wenn ein **höheres Ausmaß der Außendiensttätigkeit** vorgelegen hätte (**beispielsweise ab 80 %** – in diesem Sinne stattdiegend RV/0046-F/06).

Die **Anwendungsvoraussetzungen der maßgeblichen Verordnung** liegen daher nach Meinung des Referenten **nicht** vor.

In Zukunft stellt sich die gegenständliche Problematik (Vertreterpauschale) nicht mehr, da der Bw. Chef dieses Unternehmens wurde (vgl. Aktenvermerk vom 31.01.2010).

## **2. Großes oder kleines Pendlerpauschale?**

Eine Überprüfung der Abgabenbehörde I. Instanz (Fahrplanauskünfte der ÖBB) hat ergeben, dass für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte ein öffentliches Verkehrsmittel – auch in den frühen Morgenstunden, aber auch in den Abendstunden – möglich war.

Auf die beim Bw. **vorhandene besondere Gestaltung des Arbeitsablaufes** (Überstellung von Arbeitskräften mit dem Pkw) wird nach der derzeitigen Verwaltungspraxis nicht Rücksicht genommen. Insoweit wäre auch die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels **zumutbar** gewesen.

Damit lagen die Voraussetzungen für **das große Pendlerpauschale nicht** vor.

Anstelle dessen wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz das kleine Pendlerpauschale (für Wegstrecken ab 20 Kilometer) zu Recht anerkannt.

Die Berufung war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 23. April 2011