

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache XY vertreten durch Dr. Jürgen Strinzel, Papiermühlstraße 9, 4550 Kremsmünster, über die Beschwerde vom 10.5.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 8.4.2010, betreffend Einkommensteuer für 2007, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensablauf**

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf) beantragte ohne nähere Angaben bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten iSd § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl II Nr 382/2001 („Vertreterpauschale“) iHv 2.190 Euro.

In einem Schreiben vom Jänner 2009 führte der seinerzeitige Arbeitgeber des Bf aus, dass der Bf 2008 als „Kundenbetreuer für den Bereich Ortopaedics im Projektgebiet Österreich im Außendienst“ tätig gewesen sei. Die Tätigkeit habe die Anbahnung und Vorbereitung von Geschäften, Betreuung von Kunden und Geschäftspartnern und Repräsentation von Veranstaltungen umfasst.

Bereits im Zuge der Veranlagungen für 2005 bis 2007 hatte die belangte Behörde einen Vorhalt an den ehemaligen Arbeitgeber gerichtet, in dem es ua die Frage stellte, welche genauen Tätigkeiten der Bf im Außendienst ausgeübt habe.

In der Beantwortung des Vorhalts gab der ehemalige Arbeitgeber bekannt, dass der Bf als „Verkaufsleiter“ beschäftigt gewesen sei. Seine Aufgaben hätten die Führung der Außendienstmitarbeiter, Kundenberatung und interne Schulungen umfasst.

In einem weiteren Vorhalt an den ehemaligen Arbeitgeber ersuchte die belangte Behörde bekanntzugeben, ob der Bf „auch als Vertreter tätig“ gewesen sei und wies darauf hin, dass Vertreter Personen seien, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Sollte dies der Fall sein, möge bekanntgegeben werden, welches Ausmaß, bezogen auf die Gesamtarbeitszeit, die Außendiensttätigkeit umfasst habe.

Der ehemalige Arbeitgeber gab daraufhin bekannt, dass der Bf zwar „auch als Vertreter tätig“ gewesen, er "jedoch Verkaufsleiter" gewesen sei.

Ebenso wie auch im Jahr 2007 wurde seitens der belangten Behörde das Vertreterpauschale im Einkommensteuerbescheid vom 8.4.2010 mit der Begründung nicht zuerkannt, dass der Bf nicht ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausgeübt habe. Er sei laut Auskunft des ehemaligen Arbeitgebers Verkaufsleiter gewesen und seine Aufgaben hätten auch die Führung der Außendienstmitarbeiter, die Durchführung interner Schulungen und die Kundenberatung umfasst.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung (Beschwerde) vom 10.5.2010 entgegnete der Bf, er sei 2008 „ausschließlich als Vertreter im Außendienst tätig“ gewesen. Wer die Information, er sei nicht ausschließlich als Vertreter im Außendienst tätig gewesen, der belangten Behörde übermittelt habe, sei nicht nachvollziehbar.

Der Rechtsmittelschrift war eine mit Jänner 2009 datierte, unter Hinweis auf die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten erstellte, Bestätigung des ehemaligen Arbeitgebers angeschlossen, in der dieser bestätigt, dass der Bf 2008 als Kundenbetreuer für den Bereich Orhopaedics im Außendienst tätig gewesen sei. Die Tätigkeit habe die Anbahnung und Vorbereitung von Geschäften, Betreuung von Kunden und Geschäftspartnern und die Repräsentation bei Veranstaltungen umfasst.

Mit Ergänzungsersuchen vom 10.8.2010 ersuchte die belangte Behörde den Bf eine Bestätigung des Arbeitgebers vorzulegen, dass er im Jahr 2008 ausschließlich Vertretertätigkeit ausgeübt und mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht habe.

Das Ergänzungsersuchen wurde vom Bf nicht beantwortet.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.10.2010 wurde die Berufung seitens der belangten Behörde unter Hinweis darauf, dass keine Unterlagen vorgelegt worden seien, abgewiesen.

Der dagegen am 3.12.2010 eingebrachte Vorlageantrag entspricht wortwörtlich der Berufung.

Die belangte Behörde gab daraufhin gegenüber dem Bf bekannt (Mail vom 10.10.2011), dass sie vom ehemaligen Arbeitgeber die Auskunft erhalten habe, dass der Bf als

Vertreter, aber auch Verkaufsleiter tätig gewesen sei und seine Aufgaben die Führung der Außendienstmitarbeiter, Kundenberatung und interne Schulungen umfasst hätten. Nach dieser Aktenlage sei die Gewährung des Vertreterpauschales nur möglich, wenn die neben der Vertretertätigkeit ausgeübten Tätigkeiten nur ein völlig untergeordnetes Ausmaß eingenommen hätten. Es werde um Stellungnahme und gegebenenfalls um Vorlage von entsprechenden Unterlagen, insbesondere den seinerzeitigen Dienstvertrag, ersucht.

In den daraufhin seitens des Bf vorgelegten, englischsprachigen, Unterlagen wird der Bf als „Sales Manager“ bezeichnet. Ein Dienstvertrag wurde nicht vorgelegt.

Nach Vorlage des Rechtsmittels richtete der erkennende Richter des Bundesfinanzgerichts am 13.2.2014 einen Vorhalt an den Bf, in dem diesem mitgeteilt wurde, dass der VwGH mit Erkenntnis vom 28.6.2012, 2008/15/0231, strenge Voraussetzungen an das Vorliegen der Voraussetzungen für das Vertreterpauschale gestellt habe. Demnach müsse ein Arbeitnehmer für die Zuerkennung des Pauschales ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Nach der bisherigen Aktenlage bzw teils widersprüchlichem Vorbringen sei dies im beschwerdegegenständlichem Jahr offenbar nicht der Fall gewesen.

Dieser Vorhalt wurde seitens des Bf folgendermaßen beantwortet:

Er sei vollzeitig im Außendienst angestellt gewesen. Bedingt durch die sehr überschaubare Gruppengröße im Bereich „Orthopeadics“ (=Unfallchirurgie und Orthopädie) und seine jahrelange Erfahrung im Bereich der Knochenchirurgie sei ihm Ende 2006 angeboten worden, wieder als Angestellter einzusteigen und Teile der Vertriebsleitung zu übernehmen. Mit Februar 2007 sei er wieder zurück in ein Angestelltenverhältnis gewechselt. Der Hauptgrund für die Änderung der Rechtsform sei folgender: Um neben seinen bestehenden Vertriebsaufgaben (Kundenakquise, Messebesuche, Kaufabschlüsse und die dafür notwendigen Lieferung und Schulung (eine durch das MPG vorgeschriebene Verpflichtung im Zuge des Verkaufsprozesses) auch Leitungsverantwortung übernehmen zu dürfen, habe er laut Konzernvorgabe ein fixes Dienstverhältnis haben müssen. Innerhalb der Konzernstruktur sei es seit Jahrzehnten üblich gewesen, Aufgaben wie Produktmanagement, Gebiets- und/oder Vertriebsleitung von Teilbereichen zusätzlich und folglich neben der eigenen Gebietsverantwortung zu übernehmen. Zusammenfassend bestätige er, dass der Hauptteil seiner Aufgabe die direkte Vertretung der Firma im Außendienst gewesen sei. Seine Aufgabe sei von 1997 bis zum Ausscheiden 2009 immer das direkte Verkaufen im Außendienst und alle damit verbunden Aufgaben gewesen. Er habe weder ein eigenes Büro noch einen eigenen Schreibtisch gehabt. Die Person des Arbeitgebers, die gegenüber der belangten Behörde seine Tätigkeit erläutert habe, habe nie mit oder „unter“ ihm gearbeitet und könne daher seine damalige Tätigkeit nicht beurteilen bzw deren Umfang abschätzen.

Der Vertreter der belangten Behörde entgegnete gegenüber dem Bundesfinanzgericht diesem Vorbringen, dass das Vertreterpauschale deshalb nicht gewährt worden sei, weil

der Dienstgeber des Bf nicht bestätigt habe, dass der Bf ausschließlich Vertretertätigkeit ausgeübt habe. Die Aussage des Bf, dass jene Person des Arbeitgebers, die gegenüber der belangten Behörde seine Tätigkeit erläutert habe, Umfang und Tätigkeit allgemein nicht beurteilen könne, sei nicht glaubwürdig, weil niemand einen Sachverhalt nicht bestätigen könne, den er nicht kenne. Deshalb habe die belangte Behörde auch keine Zweifel an der Richtigkeit der Bestätigung.

### **Festgestellter Sachverhalt**

Der Bf war im beschwerdegegenständlichen Jahr im Rahmen eines Dienstverhältnisses Kundenbetreuer bzw Verkaufsleiter im Außendienst im Bereich der Orthopädietechnik, wobei seine Tätigkeiten jedenfalls insbesondere die Führung der Außendienstmitarbeiter, Kundenberatung, Messebesuche, Repräsentation bei Veranstaltungen und interne Schulungen umfassten. Inwieweit der Bf in die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften unmittelbar eingebunden war, war ebenso wenig feststellbar wie das genaue Ausmaß seiner Vertretertätigkeit iSd der Voraussetzungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten bzw der Umfang seiner tatsächlichen Außendiensttätigkeit.

### **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die in den Verwaltungsakten der belangten Behörde aufliegenden, dem Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebrachten, Unterlagen sowie die Angaben des Bf gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Was die tatsächliche Tätigkeit des Bf betrifft, so stützt sich die Sachverhaltsannahme insbesondere auf jene Angaben des ehemaligen Arbeitgebers des Bf, die dieser in Beantwortung einer konkreten Fragestellung der belangten Behörde getätigt hat und an deren Aussagekraft bzw Wahrheitsgehalt das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung keine Zweifel hegt, selbst wenn der die Fragen beantwortende Arbeitnehmer, wie der Bf ausführt, tatsächlich nicht mit dem Bf "zusammengearbeitet" haben sollte. Demzufolge war das Ausmaß der tatsächlichen Vertretertätigkeit und somit auch das konkrete Vorliegen der Voraussetzungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten nicht feststellbar, zumal auch der Bf es trotz Aufforderung unterlassen hat, dazu näher Angaben zu machen bzw seinen Dienstvertrag vorzulegen, aus dem allenfalls entsprechende Angaben ersichtlich gewesen wären.

## Rechtslage

Gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl II 382/2001, werden für Vertreter nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich als Werbungskosten 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.

## Erwägungen

Strittig ist, ob der Bf im streitgegenständlichen Jahr im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als „Vertreter“ iSd § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten anzusehen war, insbesondere eine ausschließliche Vertretertätigkeit wahrgenommen hat, und somit das dort normierte „Vertreterpauschale“ in Anspruch nehmen kann oder nicht.

Die zitierte VO definiert den Begriff „Vertreter“ nicht. Sie legt lediglich fest, dass der Außendienst gegenüber dem Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst nur die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf. Vertreter iSd dieser Bestimmung sind nach der Rechtsprechung Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (vgl zB VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231 bzw 31.5.2017, Ro 2015/13/0009).

Dass der Arbeitnehmer, der das Vertreterpauschale in Anspruch nehmen möchte, eine Vertretertätigkeit „vorrangig“ bzw „hauptsächlich“ verrichtet, reicht zur Bejahung des Erfordernisses der Ausschließlichkeit nicht aus (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0078). 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 keine Vertretertätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit; vgl VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0030). Ein Arbeitnehmer wird aber auch dann (noch) als Vertreter angesehen, wenn er zB Waren zustellt, solange der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Kaufgeschäften im Namen für Rechnung seines Arbeitgebers im Vordergrund steht (Jakom/Lenneis, EStG<sup>10</sup> [2017] Rz 66). Verrichtet ein Arbeitnehmer im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden)

Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung, ist er dennoch als Vertreter tätig, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht. Maßgeblich ist somit, ob der Außendienst vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt ist (Jakom/Lenneis, EStG<sup>10</sup> [2017] Rz 66). Bei der Fülle der von einer „Dealer Account Managerin“ (Vertriebsleiterin) über die Anbahnung und den Abschluss von Verträgen und die Kundenbetreuung hinausgehenden Aufgaben kann jedoch von einer „völlig untergeordneten anderen Tätigkeit“ nicht mehr gesprochen werden (BFG 1.4.2015, RV/6100376/2013). Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit), zählt nicht als Vertretertätigkeit (vgl etwa VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261 zu einem EDV-Organisationsberater; VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125; BFG 20.6.2016, RV/7103773/2015 zu einem Key Account Manager).

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig, dass der Bf einerseits eine Außendiensttätigkeit ausgeübt hat und dabei in einem gewissen Ausmaß auch als „Vertreter“ tätig geworden ist. Ebenso ist aber davon auszugehen, dass der Bf, auch auf Grund seiner führenden Position bei seinem ehemaligen Arbeitgeber, Tätigkeiten verrichtet hat, die, entsprechend der obigen allgemeinen Ausführungen, jedenfalls nicht denen eines „Vertreters“ iSd § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten entsprechen haben, wie etwa Führung der übrigen Außendienstmitarbeiter, Repräsentation bei Veranstaltungen und insbesondere interne Schulungen (mögen diese auch gesetzlich vorgeschrieben sein). Dem Bf ist in diesem Zusammenhang trotz mehrfacher Verschaffung einer Möglichkeit hiezu – sowohl durch die belangte Behörde als auch des Bundesfinanzgerichts - die Nachweiserbringung nicht gelungen, dass letztgenannte, einer Anwendung der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten entgegenstehende, Tätigkeiten derart untergeordnet gewesen sind, dass noch von einer „ausschließlichen“ Vertretertätigkeit auszugehen war. So ist etwa darauf zu verweisen, dass er den seitens der belangten Behörde angeforderten Dienstvertrag nicht vorgelegt hat.

Aus den genannten Gründen war die gegenständliche Beschwerde somit abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 144 Abs 1 B-VG 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.

Die Frage, ob im gegenständlichen Fall der Bf als „Vertreter“ iSd § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten anzusehen ist und er demzufolge das "Vertreterpauschale" in Anspruch nehmen kann, war als Sachverhaltsfeststellung vorrangig im Rahmen der Beweiswürdigung zu klären. Dieser einzelfallbezogenen Frage kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu, sodass die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht vorlagen.

Linz, am 17. August 2017