

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerden vom 23. November 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vom

- 1) 14. November 2016 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und
- 2) 11. November 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde zu 1) betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde zu 2) betreffend den Sachbescheid für das Jahr 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen 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) brachte am **26. Juni 2015** die **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014** beim Finanzamt ein und machte darin Sonderausgaben zur Wohnraumschaffung von 2.920,00 € und den Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind von 220,00 € geltend.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2014** vom **2. Juli 2015** veranlagte das Finanzamt den Bf erklärungsgemäß.

Am **2. April 2016** brachte der Bf mit FinanzOnline die **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015** elektronisch beim Finanzamt ein und machte darin neben Sonderausgaben in Höhe von 2.200,00 € für Versicherungen und 6.100,00 € für Wohnraumschaffung das Berufsgruppenpauschale für Vertreter für das ganze Jahr geltend.

Mit **Schreiben** vom **22. September 2016** forderte das Finanzamt den Bf über FinanzOnline elektronisch auf, zu seinem Antrag betreffend Vertreterpauschale eine Bestätigung des Dienstgebers über die ausgeübte Tätigkeit und deren Zeitraum, eine überwiegende Tätigkeit im Außendienst und die Tätigkeit von Geschäftsabschlüssen vorzulegen. Zusätzlich zum Pauschbetrag könnten keine weiteren Werbungskosten aus dieser Tätigkeit abgesetzt werden.

Der Bf legte am **23. September 2016** die ab 1. März 2006 und ab 3. August 2015 geltenden Dienstverträge und Bestätigungen der beiden Dienstgeber über seine Tätigkeit vor.

Ebenfalls am **23. September 2016** stellte Bf mit dem beim Finanzamt aufliegenden Formular einen **Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend die **Einkommensteuer** Jahre 2011, 2012, 2013, **2014** und 2015 mit der Begründung, er habe bis dato nicht gewusst, dass es eine Vertreterpauschale gibt, und wolle diese jetzt rückwirkend beantragen.

Im **Einkommensteuerbescheid 2015** vom **11. November 2016** berücksichtigte das Finanzamt sinngemäß mit folgender Begründung als Werbungskosten lediglich den allgemeinen Pauschbetrag von 132,00 €:

Nach Ansicht des Finanzamtes liege zwar auf Grund des Tätigens von Vertragsabschlüssen und der überwiegenden Außendiensttätigkeit eine Vertretertätigkeit im Sinne der Verordnung vor, es sei aber davon auszugehen, dass der Arbeitgeber dem Bf durch Dienstauto, Diäten und Diensthandy alle als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen und Ausgaben ersetzt habe. Darüber hinausgehende - im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit erwachsene – Aufwendungen habe der Bf nicht belegen können.

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 (VfGH 13.06.1981, B 319777). Die Verordnung dürfe aber in verfassungskonformer Auslegung nicht dazu dienen, Werbungskosten (in pauschalierter Höhe) auch in Fällen zuzuerkennen, in denen derartige Werbungskosten gar nicht anfallen können.

Voraussetzung für den Abzug von Werbungskosten (auch in pauschaler Höhe) sei demnach, dass der Abgabepflichtige als Werbungskosten abzugsfähige Ausgaben und/oder Aufwendungen überhaupt aus versteuertem Einkommen zu tragen hat. Dies erfordere einen entsprechenden Nachweis durch den Abgabepflichtigen.

Mit **Bescheid** vom **14. November 2016** wies das Finanzamt den Antrag des Bf vom 23. September 2016 auf **Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend die **Einkommensteuer 2014** nach Wiedergabe des Wortlautes des § 303 Abs. 1 lit. b BAO mit der eben wiedergegebenen Begründung des Einkommensteuerbescheides 2015 ab.

Mit am 25. November 2016 persönlich bei Finanzamt eingebrachtem **Schriftsatz** vom **23. November 2016** erhob Bf sinngemäß mit folgender Begründung **Beschwerde** gegen den Bescheid vom 14. November 2016 wegen Abweisung seines Antrages auf **Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend die **Einkommensteuer** (Arbeitnehmerveranlagung) **2014**:

Die Vertreterpauschale sei versagt worden, weil der Arbeitgeber die als Werbungskosten abzuziehenden Aufwendungen oder Ausgaben ersetzt hat.

Das Bundesfinanzgericht habe jedoch m Erkenntnis **BFG 09.12.2014, RV/7103744/2014**, zu Recht erkannt, dass zur Berücksichtigung der Vertreterpauschale kein Nachweis dem Grunde nach erforderlich ist. Dies bedeute, dass kein Nachweis erforderlich ist, dass dem Steuerpflichtigen überhaupt Werbungskosten erwachsen sind.

Mit gesondertem, auch am 25. November 2016 persönlich bei Finanzamt eingebrachtem **Schriftsatz** vom **23. November 2016** erhob Bf mit der eben wiedergegebenen Begründung auch **Beschwerde** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2015** vom 11. November 2016.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **31. Jänner 2017** wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf **Wiederaufnahme** des Verfahrens betreffend **die Einkommensteuer 2014** sinngemäß mit folgender Begründung ab:

Der Bf habe den Antrag auf Wiederaufnahme zur Berücksichtigung der Vertreterpauschale mit seiner Unkenntnis dieser Pauschale begründet und als Beweismittel die Dienstverträge und entsprechende Dienstgeberbestätigungen vorgelegt.

Die Beschwerde sei abzuweisen, weil die Kenntnis der vorgelegten Beweismittel und Umstände bei richtiger Beurteilung keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführe.

In der Folge führte das Finanzamt dies wie in der nachstehend wiedergegebenen Begründung der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2015 aus.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **1. Februar 2017** wies das Finanzamt die Beschwerde betreffend die **Einkommensteuer 2015** sinngemäß mit folgender Begründung ab:

Das vom Bf zitierte Erkenntnis **BFG 09.12.2014, RV/7103744/2014**, wonach für die Berücksichtigung der Vertreterpauschale das Anfallen von vom Dienstnehmer selbst zu tragenden Aufwendungen dem Grunde nach gar nicht erforderlich sei, stelle nicht die aktuelle Rechtsprechung dar und habe mit folgendem Rechtssatz die Revision zugelassen:

„Wenn zu einer Rechtsfrage keine Rechtsprechung des VwGH ersichtlich ist und divergierende Rechtsprechung des UFS vorliegt, ist nicht von einer eindeutigen Rechtslage iSd VwGH 23.05.2014, Ro 2014/07/0053, auszugehen. Somit ist die Revision zuzulassen.“

Jüngere Erkenntnisse des BFG gingen sehr wohl davon aus, dass zur Berücksichtigung der Vertreterpauschale dem Grunde nach Aufwendungen anfallen müssen, die vom Dienstnehmer zu tragen sind (**BFG 02.02.2016, RV/1100177/2012**).

Im Erkenntnis **BFG 21.04.2016, RV/2100004/2015**, sei festgestellt worden, keine Werbungskostenpauschale könne ohne tatsächlich angefallene Werbungskosten Berücksichtigung finden, und keine Revision dagegen zugelassen worden.

Die Pauschalierung von Werbungskosten diene der Verwaltungsvereinfachung, weil § 17 Abs. 6 EStG 1988 dem 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 (VfGH 13.6.1981 B 319/177). Die Verordnung dürfe in verfassungskonformer Auslegung nicht dazu dienen, Werbungskosten (in pauschaler Höhe) auch in Fällen zuzuerkennen, in denen derartige Werbungskosten gar nicht anfallen können.

Mit zwei getrennten, jeweils am 28. Feber 2017 persönlich beim Finanzamt eingebrachten **Schriftsätzen** vom **27. Februar 2017** stellte Bf **Vorlageanträge** betreffend die **Wiederaufnahme** des Verfahrens der **Einkommensteuer** für das **2014 und** betreffend den **Sachbescheid** der **Einkommensteuer 2015** sinngemäß mit folgender gleichen Begründung:

Nach Ansicht des Finanzamtes liege eine Vertretertätigkeit iSd Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für Werbungskosten vor, es sei jedoch davon auszugehen, dass keinerlei im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit angefallene Aufwendungen außer den vom Arbeitgeber ersetzten angefallen seien!

Im zitierten Erkenntnis **BFG 21.04.2016, RV/2100004/2015**, habe das Finanzamt im Beschwerdeverfahren Rücksprache mit dem Steuerpflichtigen gehalten und gefragt, ob und wofür Aufwendungen angefallen sind! Die Beschwerde sei erst danach und deshalb abgewiesen worden, weil überhaupt keine Werbungskosten angefallen sind.

Im gegenständlichen Fall des Bf sei dies nicht so. Das Finanzamt habe vor („im Zuge“) der Beschwerdevorentscheidung nicht nachgefragt, ob überhaupt Werbungskosten angefallen sind. Dem Bf seien Werbungskosten erwachsen, zB habe er für seine Tätigkeit Digitalkameras, Laptops, unzählige Druckerpatronen und laufend Büromaterial kaufen müssen.

Über **Auskunftersuchen des Finanzamtes** vom **4. April 2017** übermittelte die Arbeitgeberin des Bf dem Finanzamt mit Schreiben vom 24. April 2017 Ausdrucke des Lohnkontos und Diätenabrechnungen des Bf für die Jahre 2014 und 2015 und teilte Folgendes mit:

Die Bestellungen seien vom Bf telefonisch bzw. handschriftlich aufgenommen und weiter geleitet worden. Der Bf habe die für Geschäftsabschlüsse und Kundenbetreuung erforderlichen Prospekte und Preislisten in Papierform mitgeführt.

Die Arbeitgeberin habe Bf Büromaterial wie zB Schreibblöcke, Kopierpapier, Druckerpatronen und Faxgerät zur Verfügung gestellt.
Dem Bf sei kein Laptop ausgehändigt worden, weil er dies nicht gewünscht habe.

Dem Bf seien 2014 Diäten in Höhe von insgesamt 4.448,40 € (davon 3.909,40 € steuerfrei und 539,00 € steuerpflichtig) und 2015 in Höhe von insgesamt 2.131,80 € (davon 1.941,80 € steuerfrei und 190,00 € steuerpflichtig) gezahlt und für die private Nutzung des ihm zur Verfügung gestellten Dienst-PKW ein Sachbezug berücksichtigt worden.

Im auch dem Bf übermittelten **Vorlagebericht** vom **26. Juni 2017** betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuer 2014 und des Sachbescheides Einkommensteuer 2015 bezeichnete das Finanzamt als Beweismittel die Dienstgeberauskunft und beantragte sinngemäß mit folgender Begründung die Beschwerden abzuweisen:

1. Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2014:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Ob eine Berufsgruppenpauschale geltend gemacht wird, liege in der freien Disposition des Abgabepflichtigen. Die Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren stelle keine neue Tatsache dar. Aus dem klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO sei abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist (**VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058**).

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher zu Recht abgewiesen worden.

2. Einkommensteuerbescheid 2015 - Vertreterpauschale:

Wie auch aus dem Wortlaut des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens „Da ich bis dato nicht wusste, dass es eine Vertreterpauschale gibt, möchte ich sie jetzt rückwirkend beantragen!“ hervorgehe, sei die Vertreterpauschale nicht zur steuerlichen Abgeltung angefallener Werbungskosten, sondern offensichtlich nur zur Erlangung eines

Steuervorteils beantragt worden. Obwohl das Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2015 die Nichtanerkennung der Vertreterpauschale explizit damit begründet habe, dass offensichtlich alle

angefallenen Aufwendungen durch den Dienstgeber ersetzt wurden und der Bf darüber hinausgehende Aufwendungen nicht belegen bzw. glaubhaft machen können, werde erstmals im Vorlageantrag das Vorliegen von nicht durch den Dienstgeber ersetzten Aufwendungen behauptet. Es sei auch nicht richtig, dass der Bf nie dazu befragt wurde.

Bei diversen persönlichen Gesprächen bzw. Telefonaten seien im Zuge des Verfahrens nicht

ersetzte Werbungskosten sehr wohl thematisiert und worden, wozu der Bf jedoch keine Angaben habe machen können. Dieser Umstand sei auch in der Bescheidbegründung vom 11. November 2016 mit dem Satz „Darüber hinausgehende - im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit erwachsene - Aufwendungen konnten von Ihnen nicht belegt werden.“ dokumentiert. Ein weiteres Indiz dafür sei auch der Umstand, dass in der Beschwerdeschrift vom 23. November 2016 nicht mit dem Vorliegen von nicht durch den Dienstgeber ersetzten Aufwendungen, sondern lediglich mit einem BFG-Erkenntnis argumentiert wurde, wonach ein Nachweis für das Vorliegen von Werbungskosten dem Grunde nach nicht erforderlich wäre.

Aufgrund der Tatsache, dass im Vorlageantrag erstmals - entgegen der bisher mündlich vom Bf getroffenen Aussage - das Vorliegen von nicht durch den Dienstgeber ersetzten Aufwendungen (Digitalkameras, Laptops, Druckerpatronen, Büromaterial) behauptet wurde, habe die Abgabenbehörde zur Überprüfung der Glaubwürdigkeit dieser Behauptungen, ein Auskunftersuchen gem. § 143 BAO an den ehemaligen Dienstgeber des Bf gerichtet.

Das Ergebnis dieser Sachverhaltsermittlung sei zusammengefasst:

- Bestellungen etc. seien vom Bf telefonisch bzw. handschriftlich aufgenommen und weitergeleitet worden
 - Prospekte und Preislisten habe der Bf in Papierform mitgeführt.
 - Büromaterial wie z.B. Schreibblöcke, Kopierpapier, Druckerpatronen, Faxgerät habe der Dienstgeber zur Verfügung gestellt
 - Ein Laptop sei vom Bf. nicht gewünscht und daher auch nicht ausgefolgt worden.
- Aus dem vom DG übermittelten Jahreslohnkonto gehe hervor, dass nicht nur steuerfreie Tagesdiäten, sondern auch andere (nicht näher definierte Auslagenersatzes („Spesen“) vom Dienstgeber geleistet wurden (2014: 2.082,78 € bzw. 1-7/2015: 1.421,19 €).

Die Abgabenbehörde habe gem. § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 18.12.1990, 87/14/0155) genüge es hierbei, 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 weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Beweiswürdigung müsse den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. auch VwGH 16.6.1987, 85/14/0125).

Das Finanzamt gehe aufgrund des dargelegten Sachverhaltes und der durchgeführten Beweiswürdigung davon aus, dass dem Bf sämtliche Aufwendungen durch den Dienstgeber ersetzt wurden und daher die Vertreterpauschale nicht zu berücksichtigen ist.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) war in den Beschwerdejahren 2014 und 2015 (1.1. bis 15.7. und 3.8. bis 31.12.) für seine Arbeitgeber überwiegend im Außendienst für die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften und Betreuung von Kunden tätig. Der Bf führte dabei Produktberatungen durch und tätigte Abschlüsse von Geschäften.

Dem Bf wurde von beiden Arbeitgebern für seine Tätigkeit ein PKW und Mobiltelefon bzw. iPhone und iPad kostenlos zur Verfügung gestellt und auch die Kosten des laufenden Betriebes dieser Arbeitsmittel und Geschäftsessen ersetzt sowie Diäten bezahlt.

In den Streitjahren 2014 und 2015 zahlten die beiden Arbeitgeber dem Bf folgende Bruttobezüge (KZ 210), die folgende sonstigen Bezüge (KZ 220) und keine der KZ 215 enthalten.

Daraus ergeben sich Beträge als Vertreterpauschale von je 2.190,00 € (5 % von KZ 210- 220 - höchstens 2.190,00 €), die der Bf für 2014 im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens und für 2015 in der Beschwerde geltend gemacht, das Finanzamt in den bekämpften Bescheiden mit dem Argument, der Bf habe wegen der Ersätze seiner Arbeitgeber nach § 26 EStG gar keine Ausgaben oder Aufwendungen tragen müssen, die Anerkennung versagt hat.

Die von seinen Arbeitgebern erhaltenen, gemäß § 26 EStG 1988 nicht zu versteuernden Ersätze werden in der letzten Zeile der Tabelle ausgewiesen.

	2014	1.1.-15.7.	3.8.-31.12	2015
Bruttobezüge KZ 210	69.412,08	45.413,09	31.624,73	77.037,82
Steuerfreie Bezüge KZ 2015	-0,00	-0,00	-0,00	-0,00
Sonstige Bezüge KZ 220	-9.688,48	-6.189,72	-3.959,37	-10.149,09
Bemessungsgrundlage für Vertreterpauschale	59.723,60	39.223,37	27.665,36	66.888,73
Davon 5% - maximal 2.190,00	2.986,18	1.961,17	1.383,27	3.344,44
Nicht steuerbare Bezüge § 26 EStG	3.909,40	1.941,80	2.720,48	4.912,53

Beweiswürdigung

Die nichtselbständige Tätigkeit des Bf als überwiegend im Außendienst tätiger Vertreter seiner beiden Arbeitgeber zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und der Kundenbetreuung ist unbestritten und ergibt sich aus dem

vorliegenden Akteninhalt, insbesondere den dem am 23. September 2016 eingebrachten Wiederaufnahmeantrag angeschlossenen Dienstverträgen vom Dezember 2005 und Juni 2015 und Bestätigungen der beiden Arbeitgeber vom 16. und 8. September 2016 .

Ebenso unbestritten sind die Überlassung von PKW und Mobiltelefon bzw. iPhone durch die Arbeitgeber des Bf und die Tragung der Kosten für diese Arbeitsmittel durch die Arbeitgeber, was dem Bf bereits in den vorgelegten Dienstverträgen zugesichert worden ist. Die genannten Bezüge nach den Kennzahlen KZ 210, 215 und 220 sowie die nicht steuerbaren Ersätze nach § 26 EStG sind aus den ausgedruckten, von den Arbeitgebern 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 in beiden Beschwerdejahren **2014 und 2015** geltenden Fassung 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 . Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschalbeträge, **ausgenommen** jene nach § 1 Z 9 (**Vertreter**).

..."

§ 5 . Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

Beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014

Bf hat als Wiederaufnahmegrund in seinem Antrag vom 23. September 2016 lediglich geltend gemacht, er habe bis dato nicht gewusst, dass es eine Vertreterpauschale gibt.

Gemäß **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO** in der gem. § 323 Abs. 37 mit 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amtswegen wieder aufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dem Bf ist schon zur behaupteten Unkenntnis der Vertreterpauschale zu entgegnen, dass auch im von ihm für das Jahr 2014 verwendeten Formular zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung auf Seite 3 unter KZ 724 die Möglichkeit zur Geltendmachung eines Berufsgruppenpauschales vorgesehen ist und als Berufsgruppe unter **V** auch jene der VertreterInnen genannt ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 26.02.2015, 2012/15/0164 ; 31.03.2011, 2008/15/0215; 19.11.1998, 96/15/0148; 19.05.1993, 91/13/0224**) sind Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. **Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung** solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder **Unkenntnis der Gesetzeslage** eigenständig gewonnen werden - **sind keine Tatsachen** (**VwGH 27.01.2011, 2007/15/0262**, mwN). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des der Partei bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.

Auch hat das Wiederaufnahmeverfahren nicht den Zweck, allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren, sondern soll die Möglichkeit bieten, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (**VwGH 27.01.2011, 2007/15/0262**, mwN).

Die vom Bf behauptete nachträgliche Erlangung der Kenntnis von der Rechtslage - Existenz der Vertreterpauschale – stellt im Lichte der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 BAO dar.

Das Finanzamt hat den Antrag des Bf auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem bekämpften Bescheid schon deshalb im Ergebnis zu Recht abgewiesen.

Der vom Bf dagegen erhobene Beschwerde kommt deshalb keine Berechtigung zu. Es erübrigt sich deshalb, für das Jahr 2014 auf den Umstand der Kostentragung einzugehen.

Einkommensteuer für das Jahr 2015

Über Antrag des Bundesfinanzgerichtes **BFG 27.04.2017, RN/7100001/2017**, hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis **VfGH 26.02.2018, V45/2017**, die Wortfolge „,ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)“ im oben zitierten § 4 der genannten Verordnung, BGBl II 382/2001, wegen Gesetzeswidrigkeit aufgehoben.

Diese Aufhebung ist mit Ablauf des Tages der Kundmachung am 20. März 2018, BGBl. II 48/2018, in Kraft getreten.

Erwägungen

Der Bf hat im Beschwerdezeitraum nach obigen Feststellungen eine ausschließliche Vertretertätigkeit überwiegend im Außendienst ausgeübt.

In der Begründung des bekämpften Bescheides und der Beschwerdevorentscheidungen hat das Finanzamt sinngemäß ins Treffen geführt, der Bf habe auf Grund des Ersatzes der Aufwendungen durch seine Arbeitgeber 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.

Der Bundesminister für Finanzen hatte auch davon abgesehen, eine Äußerung an den VfGH zu erstatten, und mitgeteilt, dass die Vorlage der auf die angefochtene Verordnung Bezug habende Akten auf Grund der bereits erfolgten Skartierung der Stammakten nicht durchführbar sei.

Mangels Erstreckung der Wirkung der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof im genannten Erkenntnis vom 26. Feber 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, Bundesverfassungsrecht¹¹, RN 1131f, Ceipek, in SWK 2018, 695, Pkt. 3.1; BFG 17.08.2018, RV/5101069/2017).

Die Sachverhalte für das gegenständliche Beschwerdejahr 2015 haben sich im Geltungsbereich der genannten Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001 vor der Aufhebung der Wortfolge „ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)“, in deren § 4 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 Arbeitgeber 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 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 Einzelfalls 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 seinen Arbeitgebern ersetzt wurden, im Vorlageantrag glaubhaft gemacht. Unbestritten ist auch im gegenständlichen Fall, dass Bf typischerweise mit einer Vertretertätigkeit verbundene Aufwendungen erwachsen sind (insbesondere Reisekosten), welche aber überwiegend von seinen Arbeitgebern getragen wurden. Dass der Bf Aufwendungen für Digitalkameras und Laptops getragen hat, wurde vom Finanzamt nicht widerlegt. Ein Auskunftersuchen hat das Finanzamt nach der Aktenlage nur an die ursprüngliche Arbeitgeberin, nicht jedoch an jene, für die der Bf ab August 2015 tätig gewesen ist, gerichtet. Die Tragung von Kosten für Büromaterial wie Schreibblöcke, Kopierpapier, Druckerpatronen etc. durch den Bf im Jahr 20015 ist deswegen keinesfalls ausgeschlossen.

Dass die Kostentragung durch den Arbeitgeber 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 Kostenersätze 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 Kostenersätze 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 bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes, die das oben genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125**) nicht berücksichtigt hat (BFG 21.04.2016, RV/2100004/2015; 02.02.2016, RV/1100177/2012),

die das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 1. Februar 2017 ins Treffen führt, teilt das erkennende Gericht die im zitierten Rechtssatz manifestierte Rechtsansicht des **UFS vom 31.03.2009, RV/0752-L/08** .

In den jüngst ergangenen Erkenntnissen **BFG 27.09.2018, RV/7101417/2017; 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.

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

Der Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2015 kommt deshalb Berechtigung zu.

Da obige Berechnung der Vertreterpauschale in der Tabelle für das Jahr 2015 einen Betrag von insgesamt 3.344,44 € ergibt, steht dem Bf der in der Verordnung bestimmte Höchstbetrag von 2.190,00 € zu.

Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer 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 keine derartige Rechtsfrage mehr vor.

Die Revision ist deshalb nicht zulässig.

Linz, am 13. November 2018

