

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Rendit Steuerberatungs GmbH, St. Peter-Hauptstraße 29f, 8042 Graz gegen die Bescheide des FA Graz-Umgebung vom 26.07.2011, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Einkommensteuerbescheide des Herrn Bf. (in der Folge auch Beschwerdeführer/Bf. genannt) für die Jahre 2008 bis 2010 ergingen am 26. Juli 2011 auf Grund der elektronisch eingereichten Erklärungen.

Gegen diese Bescheide wurden rechtzeitig die Berufungen (nach der derzeit geltenden Rechtslage Beschwerden genannt) erhoben mit der Begründung, dass auf die Geltendmachung der Vertreterpauschale vergessen worden sei.

Der Beschwerdeführer legte nach Aufforderung des Finanzamtes eine Bestätigung des Dienstgebers vom 12. August 2011 über die Vertreterpauschale für die Jahre 2008 bis 2010 vor, in der mitgeteilt wird, dass der Bf. im Unternehmen der X Versicherungs-Aktiengesellschaft als Führungskraft für den Außendienst tätig sei. Nach nochmaliger telefonischer Rücksprache mit dem Arbeitgeber sei die Haupttätigkeit des Bf. lt. Dienstvertrag: Führungskraft.

In der Folge ergingen die abweisenden Berufungsvorentscheidungen am 29. September 2011 mit der Begründung, dass laut Arbeitgeberbestätigung die Haupttätigkeit als Führungskraft festgelegt worden sei und somit die Voraussetzungen des § 17 EStG 1988 für die Gewährung der Vertreterpauschale nicht vorliegen würden.

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass er seit Beschäftigungsbeginn bei der X Versicherungs-Aktiengesellschaft im Außendienst angestellt, überwiegend im Außendienst tätig und berechtigt sei im Namen der X Versicherungs-Aktiengesellschaft Versicherungsverträge abzuschließen, eine Bestätigung der Zentrale werde nachgereicht. In dieser wurde bestätigt, dass der Bf. seit 14.7.2008 als Angestellter mit überwiegender Tätigkeit im Versicherungsaußendienst (Verkaufsleitung) tätig sei und seine Aufgabe die Unterstützung bei der Anbahnung von Neugeschäften und bei Geschäftsabschlüssen sowie die Kundenbetreuung umfasse.

Das Finanzamt ersuchte den Bf. um die Vorlage des/der Dienstvertrages/Dienstverträge seit dem Jahr 2008.

Der steuerliche Vertreter des Bf. teilte sohin mit, dass der Bf. – wie in den beiliegenden Dienstverträgen ersichtlich – vom 14.7.2008 bis 30.6.2010 als Verkaufsförderer und im Zeitraum vom 1.10.2010 (richtig 1.7.2010) bis dato als Verkaufsleiter tätig gewesen sei. In beiden Tätigkeiten sei er dem Kollektivvertrag für Angestellte des Außendienstes der Versicherungsunternehmen unterstellt. Der Großteil der Arbeitszeit bestehe darin, die Anbahnung von Geschäften durch Bedarfsanalyse, Berechnungen, Einholung von Vergleichsangeboten vorzubereiten, sowie den Abschluss der Geschäfte durch Besprechungen mit Außendienstkollegen, Kunden- und Vorgesetztentelefonaten und persönlichen Kundenbesuchen zu gewährleisten und zu finalisieren. Die vom Bf. durchgeführte Kundenbetreuung entspreche dem typischen Bild eines Vertreters, von der Zufriedenheitsüberprüfung der bereits finalisierten Verträge, über Cross Selling in Hinblick auf weitere Produkte, bis hin zu Beschwerdeüberprüfungen werde vom Bf. übernommen. Weiters wird ausgeführt, dass der Bf. im Namen und auf Rechnung seines Dienstgebers ständig mit der Vermittlung und dem Abschluss von Versicherungsverträgen betraut sei und deshalb auch ein eigenes Provisionsabrechnungskonto habe, über welches seine abgeschlossenen Verträge abgerechnet werden, er unterliege keinen vorgegebenen Arbeitszeiten und trage seinen wirtschaftlichen Erfolg durch sein erfolgs- und provisionsabhängiges Einkommen selbst. Da der Bf. im Rahmen seiner Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung, die durch die Handelsvertreterpauschale abgegoltenen Ausgaben wie Bewirtung zu tragen habe, sowie für Dienstreisen keine Abgeltung im Sinne von Taggeldern erhalte, sei auch ihm die Handelsvertreterpauschale zu gewähren.

In den beiliegenden Dienstverträgen ist ersichtlich, dass der Bf. ab 14.7.2008 als Verkaufsförderer für das Firmengeschäft bei der X Versicherungs-Aktiengesellschaft angestellt war und das Dienstverhältnis u. a. auch den die Führungskräfte des Außendienstes betreffenden Betriebsvereinbarungen unterliegt. Als Bezüge wurden vereinbart: ein monatliches Gehalt von 2.800 € brutto, 15-mal jährlich; eine Diätenaufwandspauschale von 200 € brutto monatlich, 12-mal jährlich; eine Superprovision gemäß separater Regelung und einen Dienstwagen auch zur privaten Nutzung; Dienstort ist Graz. Im Dienstvertrag ist auch festgehalten, dass sich die

Aufgaben und Verpflichtungen eines Verkaufsförderers aus der „Stellenbeschreibung für VerkaufsförderInnen“ ergeben. Im Punkt D.4. ist weiters vereinbart, dass der Bf. nur mit ausdrücklich schriftlicher Ermächtigung berechtigt ist, ....., über die Annahme von Versicherungsverträgen zu entscheiden, Deckungszusagen zu erteilen oder Kündigungen auszusprechen; .....; der Bf. ist nicht berechtigt, Rechtsgeschäfte für die Gesellschaft abzuschließen.

Im Dienstvertrag ab 1.7.2010 wurde der Bf. zum Verkaufsleiter bestellt, das Dienstverhältnis unterliegt den selben Regelungen wie im vorhin genannten Dienstvertrag als Verkaufsförderer, die Bezüge sind bis auf das monatliche Gehalt von 2.880 € und der monatlichen Diätenaufwandspauschale von 110 € gleich, die Superprovisionsgarantie vom 1.7.2010 bis 31.12.2011 beträgt monatlich 1.458 € brutto, 12-mal jährlich und der Dienort ist Gleisdorf. Die Aufgaben und Verpflichtungen eines Verkaufsleiters sind in der „Stellenbeschreibung für Verkaufsleiter/innen“ festgehalten.

Auf Ersuchen des Finanzamtes wurden die oben angeführten Stellenbeschreibungen der Versicherung übermittelt.

Laut der „Stellenbeschreibung für VerkaufsförderInnen“ sind die Hauptaufgaben erfüllt, wenn:

*1. Planungsaufgaben:*

- *auf Basis der Unternehmensziele bzw. der SU - Strategie und einer zielgruppenorientierten Marktbearbeitung eine mit dem Leiter Landesdirektion und der/dem VerkaufsleiterIn abgestimmte regionale Vertriebsstrategie für das Planungsjahr bis Ende Dezember laufendes Jahr vorliegt;*
- *daraus eine Planung auf Ebene LD/OG bis Ende Dezember laufendes Jahr erarbeitet ist;*
- *die Ausarbeitung detaillierter Aktionspläne erfolgt und die Umsetzung, wie terminlich geplant, sichergestellt ist.*

*2. Controlling:*

- *ein quartalsmäßiger Soll-Ist Vergleich mit Abweichungsanalyse und Korrekturvorschlag zielgruppenbezogen erstellt, mit Leiter Landesdirektion und der/dem Verkaufsleiterin besprochen ist;*
- *nach Bedarf Unterstützung bei der Umsetzung der Korrekturmaßnahmen gegeben wird;*
- *nach Bedarf Unterstützung bei der regionalen Aktionsplanung gegeben wird.*

*3. VerkaufsleiterIn /-mitarbeiterInnen unterstützen:*

- *mit der/dem VerkaufsleiterIn die im Managementzyklus erforderlichen Maßnahmen abgestimmt und umgesetzt werden;*
- *bei Bedarf den VerkäuferInnen unter Einbeziehung der SBU-Strategie fachliche Unterstützung gegeben bzw. vermittelt wird;*
- *MitarbeiterInnen nach Bedarf zu Kundinnen begleitet werden, insbesondere zu GroßkundInnen bzw. in Spezialfällen;*
- *Gewünschte Unterstützung in Routinegeschäftsfällen im Einzelfall durch adäquate Maßnahmen schrittweise abgebaut wird und MitarbeiterInnen in die Selbstständigkeit geführt werden;*
- *Verkaufsaktionen geplant werden;*

- eine Zusammenarbeit und Abstimmung mit dem Verkaufsförderer F / FDL erfolgt.

#### 4. Fachliche Aus- und Weiterbildung der Führungskräfte und MitarbeiterInnen des Verkaufes:

- ein Weiterbildungs- Zielkatalog, abgestimmt mit den zentralen Ausbildungsmaßnahmen bzw. Inhalten, definiert ist;
- ein individueller Ausbildungsplan mit den betroffenen MitarbeiterInnen und der/dem VerkaufsleiterIn abgestimmt, festgelegt und durchgeführt wurde;
- der/dem VerkaufsleiterIn und der zentralen Ausbildung ein Feed back über Ausbildungsstand gegeben wird;
- nach Bedarf den Führungskräften und MitarbeiterInnen im Verkauf Beratung hinsichtlich Weiterbildungsmaßnahmen gegeben wird;
- die Führungskräfte und MitarbeiterInnen des Verkaufes gezielt aktuelle Informationen über fachliche, gesetzliche und zielgruppenspezifische Veränderungen erhalten;
- neue Produkte auf Basis Landesdirektion gemeinsam mit dem Market Management präsentiert werden.
- Umsetzung / Controlling gemeinsam mit der/dem VerkaufsleiterIn begleitet werden.

#### 5. Markt- und Konkurrenzbeobachtung:

- Aktiv Veränderungen des Marktes und des Wettbewerbes erfasst und wichtige Informationen / Unterlagen an das Marketing weitergeleitet sind;
- Eigeninitiativ Informationen über den Wettbewerb gesammelt werden, durch Eigenbeobachtung, Durcharbeiten von Publikationen und Veröffentlichungen, Analyse von Polizzen und Abläufen;
- Ergebnisse dokumentiert mit Leiter Landesdirektion rückgekoppelt werden und ein dementsprechender Input für die Produktentwicklung bzw. Bereinigung an das Marketing gegeben wird.

Nach der „Stellenbeschreibung für Verkaufsleiter/innen“ bestehen die Hauptaufgaben aus den Führungsaufgaben, der Mitarbeitersuche und –auswahl im Außendienst, der Mitarbeiterentwicklung und der Unterstützung der Mitarbeiter.

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 idGF 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 Nr. 382/2001, lautet auszugsweise:

"Auf Grund des § 17 Abs. 6 EStG 1988 wird verordnet:

§ 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 EUR 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."

Vertreter sind 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 (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 17 Tz 71),

Voraussetzung für die Zuerkennung des genannten Werbungskostenpauschales ist somit nach dem klaren und eindeutigen Verordnungswortlaut, dass die Vertretertätigkeit ausschließlich ausgeübt wird und der Außendienst in zeitlicher Hinsicht gegenüber dem Innendienst vorherrschend ist.

Im Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885, 2994/80, hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit dem Begriff "Vertreter" in der zu § 17 Abs. 4 EStG 1972 ergangenen Verordnung betreffend Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. 597/1975 idF BGBl. 49/1979, befasst. Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgeführt, die Verordnung definiere den Begriff "Vertreter" nicht. 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 werden, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verliere. Der Verwaltungsgerichtshof teilte aber auch die Ansicht, dass es zum Beruf eines Vertreters gehöre, regelmäßig im Außendienst tätig zu sein.

Die im gegenständlichen Fall anzuwendende Verordnung enthält - so der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044 - zur wortgleichen Vorgängerbestimmung - ebenso keine Definition des Begriffs "Vertreter". Sie legt lediglich fest, dass der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der

Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis zum Tatbestandsmerkmal der ausschließlichen Vertretertätigkeit erkannt, dass die Ausübung einer "völlig untergeordneten anderen Tätigkeit" der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegensteht.

Im Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, spricht der VwGH aus, dass die VO auch jene Innendiensttätigkeiten beschreibt, die "zur Vertretertätigkeit" gehören; allgemeine Aufgaben der Geschäftsführung fallen nicht unter die "für konkrete Aufträge" erforderliche Tätigkeit im Innendienst.

Vor dem Hintergrund des gegenständlichen Falles vermag diese Rechtsprechung der Beschwerde jedoch nicht zum Erfolg verhelfen. Laut den von der steuerlichen Vertretung des Bf. übermittelten Stellenbeschreibungen ergibt sich, dass der Beschwerdeführer keinesfalls als "Vertreter mit völlig untergeordneten anderen Tätigkeiten" iSd oben angeführten Rechtsprechung anzusehen ist. Im Zeitraum vom 14.7.2008 bis 30.6.2010 waren die Hauptaufgaben des Bf. als Verkaufsförderer Planungsaufgaben, Controlling, Unterstützung des Verkaufsleiters und der –mitarbeiter, fachliche Aus- und Weiterbildung der Führungskräfte und Mitarbeiter des Verkaufes sowie der Markt- und Konkurrenzbeobachtung mit den oben angeführten Detailaufgaben. Ab 1.7.2010 bestehen die Hauptaufgaben des Bf. als Verkaufsleiter aus Führungsaufgaben, der Mitarbeitersuche und –auswahl im Außendienst, der Mitarbeiterentwicklung und der Unterstützung der Mitarbeiter. Die mit dem Arbeitgeber abgeschlossenen Dienstverträge unterliegen z.B. auch den die Führungskräfte des Außendienstes betreffenden Betriebsvereinbarungen und der Bf. wird von seinem Arbeitgeber als „Führungskraft im Außendienst“ bzw. als „Angestellter mit überwiegender Tätigkeit im Versicherungsaußendienst (Verkaufsleitung)“ bezeichnet.

Somit steht fest, dass der Beschwerdeführer mit seinem Aufgabenbereich im Betrieb eine Stellung einnimmt, die ihn hierarchisch über die bloße Vertretertätigkeiten ausübenden Mitarbeiter stellt und sein eigentlicher Tätigkeitsschwerpunkt im Versicherungsunternehmen ab 14.7.2008 im Bereich Planungsaufgaben, Controlling, Unterstützung des Verkaufsleiters und der –mitarbeiter, fachliche Aus- und Weiterbildung der Führungskräfte und Mitarbeiter des Verkaufes sowie der Markt- und Konkurrenzbeobachtung bzw. ab 1.7.2010 im Bereich Führungsaufgaben, der Mitarbeitersuche und –auswahl im Außendienst, der Mitarbeiterentwicklung und der Unterstützung der Mitarbeiter angesiedelt ist.

Dass der Bf. in Ausübung dieser Führungsposition im Außendienst tätig ist und es auch zu Kundenkontakten (Begleitung von Mitarbeitern nach Bedarf, insbesondere zu Großkunden und in Spezialfällen und Führung von Mitarbeitern in die Selbstständigkeit) kommt, was der Beschwerdeführer damit umschreibt, dass er "die Anbahnung von Geschäften durch Bedarfsanalyse, Berechnungen, Einholung von Vergleichsanboten vorbereite sowie den Abschluss der Geschäfte durch Besprechungen mit Außendienstkollegen, Kunden- und Vorgesetztentelefonaten und persönlichen Kundenbesuchen gewährleiste und

finalisiere“, lässt die ausgeübte Tätigkeit weder in seiner tatsächlichen Ausgestaltung noch nach der Verkehrsauffassung als "Vertreter Tätigkeit" iSd Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes erscheinen; vielmehr entsteht in diesem Zusammenhang in der Außenwirkung der Eindruck, dass die Außendienstmitarbeiter fallweise vom Vorgesetzten begleitet und unterstützt werden bzw. sich der "Chef" persönlich um einzelne Anliegen der Kunden kümmert.

Entgegen dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers erhält der Bf. lt. Dienstvertrag eine Diätenaufwandspauschale und einen Dienstwagen, und weiters ist vereinbart, dass der Bf. Anspruch auf eine garantierte Superprovision hat. Daneben ist er lt. Dienstvertrag nur mit ausdrücklich schriftlicher Ermächtigung berechtigt über die Annahme von Versicherungsverträgen zu entscheiden bzw. ist der Bf. nicht berechtigt, Rechtsgeschäfte für die Versicherungsgesellschaft abzuschließen.

Die Bewirtung von Geschäftsfreunden fällt im Allgemeinen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Somit steht fest, dass die Gewährung des "Vertreterpauschales" als Werbungskosten mangels Ausübung einer den Schwerpunkt der übernommenen Aufgaben bildenden Vertretertätigkeit, - die im Dienstvertrag und der Stellenbeschreibung dargestellten Hauptaufgaben spielen – wie es der Name schon sagt – nicht nur eine untergeordnete Rolle -, seitens des Finanzamtes zu Recht versagt wurde. Es steht im Fall des Bf. der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Versicherungsverträgen im Namen und auf Rechnung seines Arbeitgebers nicht eindeutig im Vordergrund, sondern vielmehr die vorhin bereits aufgezählten Hauptaufgaben lt. Stellenbeschreibung.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

### **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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 12. Mai 2014