

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, über die Beschwerden vom 01.02.2016 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010, 2011 und 2012 der belangten Behörde Finanzamt FA vom 20.01.2016 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind nachstehenden Tabellen zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses:

<b>Einkommensteuer 2010</b>		
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit		
Bezugsauszahlende Stelle	Steuerpflichtige Bezüge (245)	
D GmbH	32.953,45 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-2.025,35 €	
		30.928,10 €

<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>30.928,10 €</b>
<b>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)</b>	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genussscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	-730,00 €
<b>Einkommen</b>	<b>30.198,10 €</b>
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs.1 EStG 1988 beträgt:	
(30.198,45 – 25.000,00) x 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00	7.356,47 €

<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>7.356,47 €</b>
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
<b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>7.011,47 €</b>
Steuer sonstige Bezüge	280,09 €
<b>Einkommensteuer</b>	<b>7.291,56 €</b>
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-8.399,15 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,41 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-1.108,00 €</b>
<b>Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift</b>	
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.108,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	-290,00 €
<b>Abgabengutschrift</b>	<b>-818,00 €</b>

<b>Einkommensteuer 2011</b>		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Bezugsauszahlende Stelle	Steuerpflichtige Bezüge (245)	
D GmbH	33.188,39 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-2.034,31 €	
		31.154,08 €

<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>31.154,08 €</b>
<b>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)</b>	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genussscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	-730,00 €
<b>Einkommen</b>	<b>30.424,08 €</b>
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs.1 EStG 1988 beträgt:	

(30.424,08 – 25.000,00) x 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00	7.453,98 €
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>7.453,98 €</b>
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
<b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>7.108,98 €</b>
Steuer sonstige Bezüge	276,14 €
<b>Einkommensteuer</b>	<b>7.385,12 €</b>
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-8.498,08 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,04€
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-1.113,00€</b>
<b>Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift</b>	
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.113,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	-291,00 €
<b>Abgabengutschrift</b>	<b>-822,00 €</b>

<b>Einkommensteuer 2012</b>		
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit		
Bezugsauszahlende Stelle	Steuerpflichtige Bezüge (245)	
D GmbH	31.780,96 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-1.956,35 €	
		29.824,61 €

<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>29.824,61 €</b>
<b>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)</b>	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genussscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	-730,00 €
<b>Einkommen</b>	<b>29.094,61 €</b>

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs.1 EStG 1988 beträgt:	
$(29.094,61 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	6.879,46 €
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>6.879,46 €</b>
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
<b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>6.534,46 €</b>
Steuer sonstige Bezüge	280,62 €
<b>Einkommensteuer</b>	<b>6.815,08 €</b>
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-7.893,00 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,08 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-1.078,00€</b>
<b>Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift</b>	
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.078,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	-290,00 €
<b>Abgabengutschrift</b>	<b>-788,00 €</b>

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf), die sich in ihren Einkommensteuererklärungen als „Pharmareferentin“ bezeichnete, wurde mit **Bescheiden vom 20.01.2016** zur **Einkommensteuer 2010, 2011 und 2012** veranlagt, wobei das jeweils beantragte Vertreterpauschale unberücksichtigt blieb.

In den Bescheidbegründungen wurde darauf verwiesen, 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 (zB Kontrolltätigkeit, Pharmareferenten und Pharmavertreter im Sinne des Arzneimittelgesetzes).

In den gegen diese Bescheide fristgerecht elektronisch eingebrachten **Beschwerden** ersuchte die Bf um Anerkennung des Vertreterpauschales, da sie bei der Fa. D im Außendienst ausschließlich zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften tätig gewesen sei.

Beigefügt wurden sowohl eine am 31.12.2012 ausgestellte Arbeitgeberbestätigung sowie ein am 06.12.2005 mit der Fa. D GmbH abgeschlossener Dienstvertrag.

Der Arbeitgeberbestätigung war zu entnehmen, dass die Bf von 02.01.2006 bis 31.12.2012 als Kundenbetreuerin im Außendienst beschäftigt gewesen sei. Die Bf sei in all den Jahren ausschließlich zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften tätig gewesen.

In Punkt 5. des Dienstvertrages ist festgehalten, dass die Bf als Pharmareferentin in den Außendienst eintritt.

Zu den in Punkt 7. festgelegten Aufgaben des Dienstnehmers ist angeführt, dass zur Erreichung des Gehaltes durchschnittlich acht Arztbesuche und durchschnittlich zwei Apotheken pro Arbeitstag erforderlich sind.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 27.07.2016** wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Das Werbungskostenpauschale bestimme, dass der Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben müsse. Zur Vertretertätigkeit gehörten sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit müsse mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden. Das Vertreterpauschale stehe zu, solange der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Kaufgeschäften oder von Verträgen über Dienstleistungen im Vordergrund stehe. Bei Pharmareferenten stehe die Werbung, die Information, das Unterrichten von Ärzten, etc. in Produkt- bzw. Geräteschulungen im Vordergrund und nicht der Abschluss von Verkaufsgeschäften bzw. die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen, da diese keine Produkte verkaufen dürften. Stehe fest, dass der Steuerpflichtige auch im Bereich der Kundenberatung tätig sei und Vorarbeiten für den Vertragsabschluss leiste, aber selbst keine Geschäftsabschlüsse tätige, stehe das Werbungskostenpauschale nicht zu (UFS 27.11.2013, RV/2390-W/13). Auch aus den übermittelten Bestellscheinen gehe nicht hervor, dass die Bf selbst Abschlüsse getätigt habe.

Mit Eingabe vom 24.08.2016 stellte die Bf für die Jahre 2010, 2011 und 2012 **Vorlageanträge**.

Sie habe alle Kriterien für den Erhalt des Vertreterpauschales erfüllt. Die übermittelten Bestellscheine seien nur Beispiele für ihre Abschlüsse gewesen. Sie seien deshalb ausgewählt worden, da sie leichter zu erheben gewesen seien. Sie habe außerdem nahezu täglich Abschlüsse in Apotheken getätigt.

Mit Schreiben vom 08.11.2018 ersuchte die Richterin die Amtspartei um Stellungnahme, weil nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0072, Vertreter auch ist, wer Geschäftsabschlüsse lediglich anbahnt.

In ihrer Stellungnahme teilte die Amtspartei mit, dass einer Stattgabe der Beschwerden zugestimmt werde.

## **Rechtslage**

Nach § 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 auf Grundlage dieser Gesetzesbestimmung ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (Werbungskostenpauschale), BGBI. II Nr. 382/2001, lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 1. Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis an Stelle 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.

Nach § 2 dieser Verordnung sind Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge 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).

Nach § 4 dieser auf die Beschwerdejahre 2010 bis 2012 noch anzuwendenden Verordnung kürzen Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter).

Mit Erkenntnis vom 26.02.2018, V 45/2017, hob der Verfassungsgerichtshof die Wortfolge "ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)" in § 4 dieser Verordnung als gesetzwidrig auf.

Die Bestimmung, wonach Aufwandsersätze auch beim Vertreterpauschale gegenzuverrechnen sind, ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden (BGBl II Nr. 271/2018; § 4 Abs. 1 iVm § 6 Abs. 4 der Verordnung).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 15.09.2011, A 2011/0003 bis 0006, ausgeführt hat, entspricht es seiner Rechtsprechung, bei Auslegung von Pauschalierungsverordnungen auf ein typisches Berufsbild abzustellen (vgl. VwGH 5.9.2012, 2012/15/0120).

Der höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 10.03.1981, 2885/80) zufolge umfasst der Beruf eines Vertreters im Sinne der genannten Verordnung einen weit gezogenen Kreis von Berufstätigen.

Die Verordnung verlangt zwar eine „ausschließliche“ Vertretertätigkeit, doch sind andere Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung unschädlich (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261).

Im Erkenntnis vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0072, führte der VwGH aus:

„15 Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist der Verordnung nicht zu entnehmen, sodass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auf die Verkehrsauffassung abzustellen ist (vgl. VwGH vom 18. Dezember 2013, 2009/13/0261, mit weiteren Nachweisen).

16 Danach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (vgl. VwGH vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, mit weiteren Nachweisen.).

17 Nach Ansicht des Finanzamtes steht die vorliegende Beschwerdeentscheidung in Widerspruch zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044.

18 Im Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, VwSlg. 8008/F, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Vorjudikatur klargestellt, dass auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung zur Tätigkeit eines Vertreters gehören können, "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".

19 Die Aussage bezog sich auf den damals vorliegenden Sachverhalt eines im Außendienst tätigen Gesellschafter-Geschäftsführers, der schon auf Grund seiner Funktion berechtigt war, Geschäfte für die GmbH abzuschließen. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass nur mit Abschlussvollmacht ausgestatteten Vertretern das Vertreterpauschale zusteht. Vertreter im hier maßgebenden Sinne ist auch, wer Geschäftsabschlüsse lediglich anbahnt. Wesentlich ist, dass eine Außendiensttätigkeit vorliegt, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber ist (vgl. VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125, mit weiterführenden Hinweisen).“

## **Erwägungen**

Strittig ist, ob die als Pharmareferentin tätige Bf zur Inanspruchnahme des Werbungskostenpauschales für Vertreter berechtigt ist.

Die Bf war im gesamten Beschwerdezeitraum (laut vorgelegtem Dienstvertrag seit 02.01.2006) bei der Fa. D GmbH als Pharmareferentin beschäftigt.

Ihre Arbeitgeberin bestätigte, dass sie von 02.01.2006 bis 31.12.2012 als Kundenbetreuerin im Außendienst und ausschließlich zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften tätig war.

Mit E-Mail vom 01.07.2016 legte die Bf, nachdem sie um Vorlage von Kopien von in den Jahren 2010 bis 2012 erzielten Verkaufsabschlüssen ersucht worden war, Kopien derartiger Abschlüsse vor, die ihre Arbeitgeberin für sie herausgesucht habe.

Diese Bestellscheine dokumentierten, dass diverse Ärzte den von der Arbeitgeberin der Bf vertriebenen Impfstoff E mit Hinweis auf den Namen der Bf bestellt hatten.

Weiters übermittelte die Bf nach Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht für sämtliche Beschwerdejahre diverse Bestellungen, die unterschiedliche Apotheken bei ihrer Arbeitgeberin getätigt hatten.

Die im Dienstvertrag vorgesehenen Besuche von Ärzten und Apotheken dienten neben der Information im Wesentlichen der Bewerbung der Produkte ihrer Arbeitgeberin.

Vorrangige Aufgabe der Bf war es, potenzielle Kunden von den Vorzügen dieser Produkte zu überzeugen und sie zum Kauf zu animieren.

Die in der Beschwerdevorentscheidung vertretene Rechtsansicht, wonach ein Vertreter auch zum Abschluss von Verkaufsgeschäften berechtigt sein müsse, ist durch die oa. Judikatur nicht gedeckt.

Das beantragte Vertreterpauschale war demzufolge zu berücksichtigen und der Beschwerde antragsgemäß stattzugeben.

Die Berechnung der Pauschbeträge erfolgte in Anlehnung an § 2 der oa. Verordnung.

## **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.

Die Frage, ob die Beschwerdeführerin als Vertreterin anzusehen war, war von der Würdigung des festgestellten Sachverhaltes abhängig und keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung.

Linz, am 30. November 2018