

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., L-Straße-xx, Gde X, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, H-Straße-yy, Gd Y, vom 23. Februar 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war im Streitjahr ganzjährig bei der Fa. R GmbH, B-Straße-zz, GDe Z, nichtselbständig tätig; er war als Verkaufsleiter beschäftigt und war zu mehr als 50% im Außendienst tätig (vgl. entsprechende Bestätigung der Fa. R GmbH vom 4.5.2015).

Mit am 21. Februar 2015 elektronisch beim Finanzamt eingelangter Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 begehrte der Bf. ua. im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Außendienstmitarbeiter für das Beschwerdejahr die Berücksichtigung des sog. Vertreterpauschales (Berufsgruppenpauschale iHv 2.190,00 €).

Nach antragskonformer Arbeitnehmerveranlagung 2014 mittels Einkommensteuerbescheid 2014 vom 23. Februar 2015 (dabei berücksichtigte das Finanzamt ua. das beantragte Vertreterpauschale mit 2.190,00 €), erhob der Bf. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2014 Beschwerde und beantragte unter Verweis auf eine Rechnung des XY vom 28. Februar 2014 samt entsprechendem Buchungsausdruck der B G vom 31. März 2014 zusätzlich zum Vertreterpauschale, Fortbildungskosten (Vorbereitungskurs xyz, 2. Rate) iHv 7.400,00 SFr bzw. 6.126,66 € als Werbungskosten anzuerkennen; dazu führte er begründend aus, dass der zweite Teil des Verkaufsleiterkurses nicht berücksichtigt worden sei; eine Entschädigung dafür habe er nicht erhalten.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. diesbezügliches Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 13.4.2015, wonach der Bf. ersucht wurde, 1. eine Arbeitsplatz- und Tätigkeitsbeschreibung seiner Arbeitgeberin vorzulegen sowie das Ausmaß der Außendiensttätigkeit und das Verhältnis Neukundenabschlüsse/Kundenbetreuung bekanntzugeben, 2. unter Bezugnahme auf die E-Mail des Bf. vom 17.7.2014 eine Arbeitgeberbestätigung betreffend Fortbildungskostenübernahme und 3. den beruflichen Zusammenhang seiner Fortbildung detailliert zu erläutern) übermittelte der Bf. am 23. Mai 2015 (elektronisch) die bereits oben genannte Arbeitgeberbestätigung vom 4. Mai 2015 und erklärte, dass es sich beim in Rede stehenden Kurs um einen Verkaufstrainings- und Leiterkurs handle, welcher Voraussetzung für die Tätigkeit im Unternehmen gewesen sei.

Mit Erinnerungsschreiben des Finanzamtes vom 5. Juni 2015 wurde der Bf. noch ersucht, die Vorlage einer Arbeitsplatz-/Tätigkeitsbeschreibung, des Verhältnisses Neukundenabschlüsse/Kundenbetreuung sowie eine Arbeitgeberbestätigung betreffend Kostenübernahme für Fortbildung bis 26. Juni 2015 nachzuholen; gleichzeitig erklärte die Abgabenbehörde, dass auf Grund der Verkaufsleitertätigkeit des Bf. davon auszugehen sei, dass er keine typische Vertretertätigkeit ausübe und das Vertreterpauschale daher nicht zustehe.

Dieses Erinnerungsschreiben blieb in der Folge unbeantwortet.

Mit Bescheid (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 20. Juli 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab; dabei führte es im Wesentlichen aus, dass gemäß § 5 der VO zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 keine weiteren Werbungskosten geltend gemacht werden könnten, wenn - wie im konkreten Fall - die Pauschbeträge beansprucht würden.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 1. August 2015 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. Dabei führte der Bf. aus, dass es sich bei den Werbungskosten (Kurskosten) um eine Berufsförderung handle, die Voraussetzung für eine "Positionsbeförderung" im Unternehmen gewesen sei.

Mit Vorlagebericht vom 12. August 2015 legte das Finanzamt Y unter Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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 des § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (Werbungskostenpauschale), BGBl. II Nr. 382/2001, lautet auszugsweise 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 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.

...

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

..."

In der Verordnung wird der Begriff "Vertreter" nicht definiert. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 15. September 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), wobei dabei die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung maßgeblich sind (vgl. VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231). Das Höchstgericht hat in mehreren Erkenntnissen (vgl. zB VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044; VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261) unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885, 2994/80, ausgesprochen, dass ein Dienstnehmer, der im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichte, als Vertreter tätig sei, 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 stehe. Unsachlich wäre es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes jedoch, die Subsumtion unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil in völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, zumal eine solche völlig untergeordnete Tätigkeit typischerweise nicht dazu führe, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfielen als ohne sie.

In diesem Sinne hat auch der Unabhängige Finanzsenat bzw. das Bundesfinanzgericht in Übereinstimmung mit Lehre (Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 17 Tz 71; Doralt, EStG¹², § 17 Tz 83; Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 16 Tz 66) und Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 406) in zahlreichen Entscheidungen (vgl. zB BFG 2.3.2015, RV/1100531/2014, und die dort zitierten UFS-Entscheidungen) ausgesprochen, dass als Vertreter solche Personen anzusehen seien, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien.

Es ist demnach nicht jede im Außendienst zum Zwecke von Kundenbesuchen stattfindende Tätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit) als "Vertretertätigkeit" anzusehen, sondern es muss deren vorrangiges Ziel die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen sein (vgl. zB UFS 2.1.2012, RV/0284-F/10; UFS 19.6.2012, RV/0087-F/11; BFG 2.3.2015, RV/1100531/2014; BFG 8.5.2015, RV/1100306/2011; BFG 1.7.2015, RV/3100480/2012).

Nach § 5 der Verordnung, BGBl. II Nr. 382/2001, ist es nicht zulässig, dass neben den Pauschbeträgen andere Werbungskosten aus dieser Tätigkeit berücksichtigt werden. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang ausgesprochen, dass dann, wenn die tatsächlichen Werbungskosten höher sind als das (Berufsgruppen-)Pauschale, die gesamten Werbungskosten nachzuweisen seien und das Pauschale dann grundsätzlich nicht mehr zu berücksichtigen sei. Lediglich die in § 16 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 aufgezählten Aufwendungen (wie etwa die Pendlerpauschale) seien ohne Anrechnung auf das Pauschale abzusetzen. Werde jedoch ausdrücklich das Pauschale in Anspruch genommen und von einer Geltendmachung der einzelnen Werbungskosten Abstand genommen, könnten die Werbungskosten, soweit sie nicht in § 16 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 aufgezählt seien, nicht zusätzlich geltend gemacht werden (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0117; siehe dazu zB auch UFS 13.4.2010, RV/0439-F/08; BFG 2.3.2015, RV/1100531/2014).

Durch den Werbungskostendurchschnittssatz werden nicht nur berufsspezifische Werbungskosten erfasst, sondern alle mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen. Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht erfasst sind, weil sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, können zusätzlich zum Pauschbetrag berücksichtigt werden (vgl. dazu auch Doralt, EStG¹², § 17 Tz 103; Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 16 Tz 74; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG § 17 Tz 82).

Der Bf. hat es im konkreten Fall trotz entsprechender Vorhaltungen (in diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können) unterlassen, eine detaillierte Arbeitsplatz- bzw. Tätigkeitsbeschreibung vorzulegen und damit im Zusammenhang auch das Verhältnis Neukundenabschlüsse/Kundenbetreuung konkret zu belegen. Der Bf. kann sich damit - nach den oben dargestellten rechtlichen Überlegungen

setzt die Gewährung der Vertreterpauschale die sachverhaltsmäßige Feststellung voraus, dass der Arbeitnehmer (überwiegend) im Außendienst und dabei vorrangig in der Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen tätig gewesen ist - nicht als beschwert erachten, wenn das Finanzamt dem Bf. Vertretereigenschaft im Sinne der Verordnung, BGBl. II Nr. 382/2001, zuerkannt hat und das Werbungskostenpauschale mit 2.190,00 € berücksichtigt hat. Der Bf. hat es trotz entsprechender Urgenz auch verabsäumt, eine Bestätigung seiner Arbeitgeberin betreffend die (teilweise) Übernahme bzw. Nichtübernahme der in Rede stehenden, dem Grunde nach wohl als Werbungskosten einzustufenden Kurskosten (Vorbereitungskurs xyz, 2. Rate) beizubringen. Es war damit nicht verlässlich abzuklären, welche Kurskosten letztlich vom Bf. im Beschwerdejahr wirtschaftlich getragen wurden und ob diese tatsächlichen Werbungskosten höher waren als das (unstrittig) berücksichtigte (Berufsgruppen-)Pauschale. In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass die Arbeitgeberin des Bf. entsprechend seiner E-Mail vom 17. Juli 2014 im Hinblick auf die 1. Rate für den gegenständlichen Verkaufsleiterkurs bereits 1/3 der Zahlung übernommen hat, nach erfolgreichem Abschluss im Oktober 2014 die Übernahme von einem weiteren 1/3 geplant war und außerdem der Bf. im Veranlagungsjahr 2013 Fortbildungskosten iHv "nur" 2.045,00 € als Werbungskosten geltend gemacht hat, dies obwohl die 1. Rate für den gegenständlichen Verkaufsleiterkurs 7.500,00 SFr bzw. 6.171,83 € betragen hatte (vgl. die diesbezügliche Rechnung des XY vom 25. November 2013 samt entsprechendem Buchungsbeleg der B G vom 16. Dezember 2013).

Nachdem eine gleichzeitige Berücksichtigung des Werbungskostenpauschbetrages nach § 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 1 Z 9 der Verordnung, BGBl. II Nr. 382/2001, und der im Zusammenhang mit der gegenständlichen nichtselbständigen Tätigkeit als Werbungskosten geltend gemachten Kurskosten - wie bereits oben ausgeführt - nicht möglich war und im konkreten Fall nicht zweifelsfrei feststand, in welcher Höhe der Bf. die in Rede stehenden Kurskosten auch tatsächlich wirtschaftlich getragen hat, hat das Finanzamt zu Recht auch eine (alternativ günstigere) Anerkennung der geltend gemachten (höheren) Kurskosten als Werbungskosten verwehrt.

Der Beschwerde war sohin ein Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit der Revision:

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden bzw. auf solche, welche im Gesetz bzw. in der genannten Verordnung eindeutig gelöst sind, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war und daran keine Zweifel bestand. Andererseits hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. November 2016