

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

R.

in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes M. 1/23, vom 02. August 2012, betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist seit 1. April 2010 bei der Firma S-AG überwiegend im Außendienst als Vertriebsmitarbeiter bzw. "Corporate Account Manager" für Großkunden im öffentlichen und gesundheitlichen Bereich im Großraum M. zuständig.

Zu diesem Zweck wird dem Bf. ein dienstgebereignetes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, das er uneingeschränkt für Privatfahrten verwenden darf. Für Dienstreisen erhält der Bf. die nach der Reisegebührenvorschrift (RGV) 1955 zustehenden Sätze (lt. Dienstvertrag derzeit € 34,90) und für Nächtigungen die tatsächlich nachgewiesenen Auslagen.

Im Vorhalteverfahren legte der Bf. eine Kopie des mit Datum1 datierten DienstvertrGroßkunde6 sowie eine Stellenbeschreibung und Ergebnisbeschreibung des Dienstgebers bei.

Im Zuge der Veranlagungen des Bf. zur Einkommensteuer 2010 und 2011 wich das Finanzamt mit Bescheiden vom 2. August 2012 jeweils von den eingereichten Erklärungen insoweit ab, als jeweils die beantragte Vertreterpauschale gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 nicht zuerkannt wurde. Begründend wurde jeweils ausgeführt, vorrangiges Ziel der zur Vertretertätigkeit iSd § 17 Abs. 6 EStG ergangenen Verordnung, BGBI 32/1993, sei nach § 1 Z 9 die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen. Stehe jedoch die Projektdurchführung (Beratertätigkeit) durch einen Manager im Vordergrund, könne das Werbungskostenpauschale trotz überwiegender Außendiensttätigkeit nicht zuerkannt werden.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 vom 2. August 2012 wurde mit Eingabe vom 20. August 2012 das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) erhoben und eine Neuberechnung der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 beantragt. Da der Bf. überwiegend im Außendienst tätig sei und es zu seiner Hauptaufgabe gehöre, Geschäftsanbahnungen und Abschlüsse beim Kunden durchzuführen, sei der Standpunkt des Finanzamtes unzutreffend, dass die Projektdurchführung (Beratungstätigkeit) im Vordergrund stehe und ihm deswegen das Vertreterpauschale nicht zustehe. Dass beim Bf. die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen im Vordergrund stehe, spiegle sich auch im Gehaltsmodell des Bf. wieder. Die Punkte 1-5 seiner Stellenbeschreibung seien Außendiensttätigkeiten, die direkt beim Kunden getätigt würden. Es werde daher beantragt, die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 jeweils neu zu berechnen.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 3. September 2012 wurde der Bf. um Vorlage der Reisekostenabrechnungen sowie des Fahrtenbuches ersucht, da nach Punkt VI. des DienstvertrGroßkunde6 die Reisegebührenvorschrift (RGV) 1955 gelte. Im Übrigen solle der Bf. darlegen, aus welchen Gründen in den Jahren 2010 und 2011 nur geringfügige steuerfreie Ersätze nach § 26 EStG ausbezahlt worden seien.

Mit undatierter Vorhaltsbeantwortung wird auf den Vorhalt des Finanzamtes vom 3. September 2012 ausgeführt, der Bf. sei seit 1. April 2010 bei der Firma S-AG als Vertriebsmitarbeiter ("Corporate Account Manager") im öffentlichen und gesundheitlichen Bereich tätig. Zu seinen Kunden würden u.a. zählen:

- Großkunde1
- Großkunde2
- Großkunde3
- Großkunde12 etc.

Da sich seine Kunden fast ausschließlich in M. befinden, schreibe er fast keine Reisespesen, da er sich am Dienstort seines Arbeitgebers befindet. Seine Tätigkeiten seien zu fast ausschließlich im Außendienst (beim Kunden) und würden folgende Tätigkeiten umfassen:

1. Anbahnung von Großprojekten
2. Abschluss von Verträgen

3. Kundenpflege
4. Reklamationsmanagement beim Kunden
5. Erarbeitungen von kundenspezifischen Lösungen mit dem Kunden vor Ort

Natürlich habe der Bf. auch administrative Tätigkeiten im Büro zu verrichten:

1. Eingabe der Geschäftsabschlüsse in das interne "Provisionierungssystem"
2. Weitergabe der Kundenvorhaben an das Projektteam, an den Presales und Postsales
3. Zusammensprechen mit dem BID-Management bei komplexen öffentlichen Ausschreibungen

Der Bf. könne leider kein Fahrtenbuch zur Verfügung stellen, da er den gesetzlichen Selbstbehalt mit unbegrenzter Privatnutzung bezahle. Dadurch sei das Schreiben eines Fahrtenbuches gesetzlich nicht notwendig. Um seiner Berufung die genügende Glaubwürdigkeit zu verleihen, sei dieses Schreiben von seiner Vorgesetzten, W.S., BA, unterschrieben worden. Nach Auffassung des Bf. würde der Gewährung des Vertreterpauschales nichts mehr im Wege stehen.

Nach der mit 24. September 2012 datierten Bestätigung des Dienstgebers des Bf., der S-AG, Bereich H-Bereich, sei der Bf. seit 1. April 2010 als "Corporate Account Manager" beschäftigt und im Bereich "Business Sales" tätig. Der Bf. erbringe daher Leistungen wie die Anbahnung von Großprojekten, Abschluss von Verträgen, Kundenpflege, Reklamationsmanagement sowie die Erarbeitung von kundenspezifischen Lösungen vor Ort. Sein Aufgabengebiet umfasse - bedingt durch die Außendiensttätigkeiten - auch die administrative Nacharbeit wie die Eingabe der Geschäftsabschlüsse in das interne Provisionierungssystem, Weitergabe der Kundenvorgaben an das Projektteam (an den Presales und Postsales) sowie Besprechungen mit dem BID-Management bei komplexen Ausschreibungen.

Die Beschwerde vom 20. August 2012 gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2012 als unbegründet abgewiesen und diese Abweisung wie folgt begründet:

Zur Gewährung des Vertreterpauschales iHv 5% der Bemessungsgrundlage sowie höchstens € 2.190,-- jährlich müsse der Arbeitnehmer *ausschließlich* eine *Vertretertätigkeit* ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehöre 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.

In der dazu ergangenen Verordnung werde der Begriff "Vertreter" nicht definiert. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 24.2.2005, ZI. 2003/15/0044, unter Bezugnahme auf sein Erkenntnis vom 10.3.1981, Zlen. 2885/80 und 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 Auffassung des VwGH

jedoch, die Subsumption unter eine bestimmte Gruppe von Stpfl. deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil in völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt werde, zumal eine solche völlig untergeordnete Tätigkeit nicht typischerweise dazu führe, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfielen als ohne sie.

In diesem Sinne habe auch der Unabhängige Finanzsenat in Übereinstimmung mit der Lehre und Verwaltungspraxis in zahlreichen 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. Hingegen würden andere Tätigkeiten, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei (zB Kontroll- und Inkassotätigkeit, Durchführung und Leitung eines Projektes), nicht als Vertretertätigkeit gelten. Maßgeblich sei, ob der Außendienst vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt sei.

Ein Vertreter habe typischerweise einen großen potentiellen Kundenkreis, wobei er versuche, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies bedinge zahlreiche Kundenbesuche, Gespräche und Telefonate etc.. Als Nebenprodukt sei auch die Kundenbetreuung zu nennen, denn die Zufriedenheit der Kunden führe möglicherweise zu Vertragsverlängerungen und weiteren Abschlüssen. Die Kundenbetreuung als Nebenprodukt sei demnach unschädlich. Diese Art der Vertretertätigkeit bedinge aber auch zahlreiche kleinere Aufwendungen wie Einladungen der potentiellen Kunden, Geschenke, Telefongespräche von unterwegs etc., die durch das Werbungskostenpauschale abgegolten werden sollen. Demnach sei nicht jede im Außendienst zum Zwecke von Kundenbesuchen stattfindende Tätigkeit als "Vertretertätigkeit" anzusehen, sondern es müsse deren vorrangiges Ziel die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen sein (vgl. UFS 2.1.2012, GZ. RV/0284-F/10).

Nach dem vorgelegten Dienstvertrag sei der Bf. als kaufmännischer Angestellter ("Key Account-Manager") in der Einheit "Business Solutions" verwendet worden.

In erster Linie bedeute "Key-Account-Management" die Betreuung von Großkunden durch spezielle Manager. Was den konkreten Sachverhalt anbelange, habe der Dienstgeber die Tätigkeit des Bf. damit beschrieben, dass er folgende Tätigkeiten überwiegend im Außendienst durchführe:

- Anbahnung von Großprojekten,
- Abschluss von Verträgen,
- Kundenpflege,
- Reklamationsmanagement beim Kunden und
- Einarbeiten in kundenspezifische Lösungen mit dem Kunden vor Ort.

Dazu würden noch administrative Arbeiten im Innendienst kommen.

Nach den Ausführungen in der BVE sei der Bf. unstrittig überwiegend im Außendienst tätig. Aus den vorgelegten Unterlagen sei eine genaue Tätigkeitsbeschreibung, wie sie für das Vertreterpauschale erforderlich sei, nicht ersichtlich. Aus der Sachverhaltsschilderung

gehe nicht hervor, dass die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen, d.h. die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen das vorrangige Ziel sei. Ein Vertreter habe typischerweise einen großen Kundenkreis, wobei er versuche, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Die Projektarbeit, die selbständige Bearbeitung von Ausschreibungen, Steuerung und Koordination von Vertriebsaktivitäten, Ausarbeiten von langfristigen Strategien zu Kundenbindung etc. würden nicht mehr dazu zählen.

Auch seien die mit der Verordnung pauschal abzudeckenden typischen Werbungskosten nicht gegeben, zumal keine Aufzeichnungen vorgelegt werden konnten (TGroßkunde6bericht, Aufgliederung der Außendienstzeiten, Reisebewegungen). Folglich könne nicht davon ausgegangen werden, der der Tätigkeitsschwerpunkt – wie von der Rspr gefordert – im Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers eindeutig im Vordergrund gestanden wäre. Die Beschwerde sei somit abzuweisen.

Mit Eingabe vom 25. Oktober 2012 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Nach der telefonisch erteilten Auskunft des Bf. vom 26. September 2013 sei er als "Corporate Accountant" für Kunden im Telekommunikationsbereich im Raum M. tätig gewesen. Da ihm ein firmeneigener PKW zur Verfügung gestellt worden sei, seien keine gesonderten Diäten verrechnet worden. Seine Außendiensttätigkeit könne der Bf. aber aufgrund der Dienstbeschreibung, des DienstvertrGroßkunde6, einer Bestätigung des Dienstgebers sowie anhand der Kalenderaufzeichnungen dokumentieren. 30% seines Gehaltes seien variabel.

Seine Tätigkeit sei – im Gegensatz zu den Annahmen des Finanzamtes – nach der telefonisch erteilten Auskunft vom 10. Jänner 2014 auch nicht mit einem "Projektmanager" vergleichbar: ein Projektmanager werde erst im Nachhinein tätig, wenn es darum gehe, die Umsetzung der akquirierten Kunden zu vollziehen.

Mit weiterer EMail vom 28. Jänner 2014 wird zur Tätigkeit des Bf. im Außendienst und in Bezug auf seine akquisitorische Tätigkeit ausgeführt, der Bf. habe am Tag ca. 20x mit seinen Kunden telefonisch zu tun und ca. 15 Kundetermine in der Woche. Der Bf. schreibe allerdings kein Fahrtenbuch, da er – wie bereits ausgeführt – den gesetzlichen Anteil mit unbegrenzter Privatnutzung (für den firmeneigenen PKW) bezahle. Die Vertriebsziele des Bf. seien mit seinem Gehalt gekoppelt.

Zur Stellenbeschreibung der Position des Bf. wird ausgeführt, ein "Corporate Account Manager" sei das gleiche wie in anderen Firmen ein sog. "Key Account Manager".

Bei seinem Arbeitgeber D. sei aufgrund der vielen Großkunden nur eine weitere Vertriebsebene eingerichtet worden. Der "Corporate Account Manager" betreue die Schlüsselkunden der D.. Er habe die vertriebliche Verantwortung und sorge dafür, dass genügend Umsatz mit dem Kunden gemacht werde. Die **Aufgaben** des Bf. würden daher **mit der Unterschrift des Kunden am Vertrag enden**. Die Umsetzung erfolge durch eine andere Abteilung. Der Bf. habe beispielsweise die nachstehenden Kunden betreut:

Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger, Großkunde5, Großkunde6, Großkunde7, Großkunde2, Großkunde8, Großkunde9, Großkunde10, Großkunde11, Großkunde12, Großkunde14, Großkunde15, Großkunde16, Großkunde17, Großkunde3, Großkunde18, Großkunde19, Großkunde20, SV-Anstalt, Großkunde21, Großkunde22, Großkunde23, Großkunde24 sowie Großkunde25.

Die Gesamtumsatzverantwortung des Bf. betrage x,x Millionen € pro Jahr, das Jahres-Vertriebsziel im Neugeschäft betrage xxx.xxx€ auf die Laufzeit bezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 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. Von dieser Verordnung hat der Bundesminister Gebrauch gemacht und in seiner Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen wie folgt Gebrauch gemacht:

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. 32/1993 idF BGBl. II 382/2001, lautet auszugsweise:

"Auf Grund des § 17 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, wird verordnet:

§ 1. Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrags Großkunde6 gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

Z 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."

Der VwGH hat sich im Erkenntnis vom 10.3.1981, Zlen. 2885, 2994/80, 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. Dabei hat er ausgeführt, dass die Verordnung den Begriff nicht definiere. 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 zu werden pflegten, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verliere. Der Verwaltungsgerichtshof teile aber die Ansicht, dass es zum Beruf eines Vertreters gehören, regelmäßig im Außendienst tätig zu sein.

Auch die im gegenständlichen Fall anzuwendende Verordnung enthält keine Definition des Begriffs "Vertreter". Sie legt lediglich fest, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss, sohin der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss, und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf.

Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 6 zu § 17 EStG), Verwaltungsübung (LStRL 2002 Rz 406) und Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (u.a. Entscheidung vom 22.10.2004, GZ. RV/0080-F/03) Personen, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Tätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit).

Nach der Rspr des VwGH ist ein Dienstnehmer, bei dem der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften für seinen Arbeitgeber eindeutig im Vordergrund steht, auch dann als Vertreter tätig, wenn er in völlig untergeordnetem Ausmaß andere Tätigkeiten verrichtet (vgl. VwGH 24.2.2005, ZI. 2003/15/0044).

Das Vertreterpauschale steht demnach nicht zu, wenn die Projektdurchführung (Beratungstätigkeit) im Vordergrund steht, bei welcher die typischen Aufwendungen eines Vertreters nicht anfallen (vgl. UFS 2.10.2003, GZ. RV/4649-W/02, zur Betreuung weniger Großkunden durch einen Manager; UFS 9.3.2005, GZ. RV/0128-L/04 zur Errichtung und Betreuung eines Tankstellennetzes). Steht lediglich fest, dass der Stpfl. im Bereich der (technischen) Kundenberatung tätig ist und Vorarbeiten für einen Vertragsabschluss tätigt, nicht aber das der Stpfl. selbst Geschäftsabschlüsse tätigt, steht das Werbungskostenpauschale nicht zu (vgl. UFS 5.8.2008, GZ. RV/0117-I/07).

Im Falle eines *Verkaufsleiters*, der die Ansicht vertrat, dass *alle* seine Tätigkeiten im Bereich des Verkaufes liegen, hat der VwGH ausgeführt, dass nicht jede im Bereich des Verkaufes ausgeübte Tätigkeit als Vertretertätigkeit bezeichnet werden könne. Dies gelte insbesondere für die vom Bf. wahrgenommenen innerorganisatorischen Aufgaben im Rahmen des Verkaufsgeschehens sowie für seine Mitwirkung bei der Erstellung, der

Schulung und der Überwachung der im Verkauf tätigen Mitarbeiter (vgl. VwGH 28.11.1994, ZI. 83/13/0034).

So hat der VwGH ausgesprochen, Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der *Anbahnung* und des *Abschlusses* von Geschäften und zur *Kundenbetreuung* zuständig sind (vgl. VwGH 28.6.2012, ZI. 2008/15/0231). Der Arbeitnehmer muss daher eine **ausschließliche Vertretertätigkeit** ausüben (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 17 Tz. 71).

Maßgeblich ist, dass der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers (über den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht. Der Außendienst muss vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt sein. Nur wenn in völlig untergeordnetem Ausmaß auch andere Tätigkeiten verrichtet werden, ist dies für die Anerkennung als Vertreter im oa. Sinne unschädlich. Ein Ausmaß von **15%** bis **20%** der gesamten Arbeitszeit ist allerdings nicht mehr völlig untergeordnet (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2011, § 16 Rz. 66).

Unter den Beruf des "Vertreters" fallen nach der Rspr des VwGH nicht nur Personen, die im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers ausschließlich und ständig mit dem Abschluss vieler und ihrer wirtschaftlichen Gewichtung nach als "klein" zu bezeichnender Geschäfte befasst sind, sondern auch Personen, denen der Verkauf besonders teurer und ihrer Beschaffenheit nach nur für einen kleinen Personenkreis in Betracht kommender Maschinen, Anlagen und Geräte obliegt (vgl. VwGH 9.11.1983, ZI.82/13/0146; 10.3.1981, ZI. 2885, 2994/80).

Überdies würde es den Erfahrungen des täglichen Lebens und der Verkehrsauffassung widersprechen, wenn Personen nur dann als Vertreter angesehen werden können, wenn sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst sind. Vielmehr wird sich bei fast allen Vertretern je nach branchenbedingten Besonderheiten und der betriebsinternen Organisation in mehr oder weniger zeitaufwendigem Umfang die Notwendigkeit einer Tätigkeit im "Innendienst" (zB Abrechnungen mit Kunden, Entgegennahme von Ware etc.) ergeben, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als "Vertreter" verliert (vgl. VwGH 10.3.1981, ZI. 2885, 2994/80).

Die Pauschalierung von Werbungskosten dient der Verwaltungsvereinfachung, weil § 17 Abs. 6 EStG 1988 den Bundesminister für Finanzen (nur) ermächtigt, in Fällen, in denen die genaue Ermittlung von Werbungskosten mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege festzulegen (vgl. VfGH 13.6.1981, ZI. B 319/77). Die Verordnung darf in verfassungskonformer Auslegung nicht dazu dienen, Werbungskosten (in pauschaler Höhe) auch in Fällen anzuerkennen, in denen derartige Werbungskosten gar **nicht anfallen** können. Voraussetzung für den Abzug von Werbungskosten (auch in pauschaler Höhe) ist demnach, dass der Abgabepflichtige als Werbungskosten abzugsfähige Ausgaben und/

oder Aufwendungen überhaupt aus versteuertem Einkommen zu tragen hat. Dies erfordert einen entsprechenden Nachweis durch den Abgabepflichtigen (vgl. Jakom, EStG, 6. Auflage, § 16 Rz. 72).

Der Bf. ist seit 1. April 2010 bei der Firma S-AG überwiegend im Außendienst als Vertriebsmitarbeiter bzw. "Corporate Account Manager" im öffentlichen und gesundheitlichen Bereich für Großkunden zuständig. Zu seinen Kunden zählen u.a. der Großkunde26, die Großkunde2, die Großkunde3, die Großkunde12 etc..

Der mit Datum1 datierte Dienstvertrag hat den nachstehenden, auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

§ 2 Dienstverwendung:

Der Arbeitnehmer wird als kaufmännischer Angestellter in der Einheit "Business Solutions" verwendet.

Die Aufgaben des Arbeitnehmers ergeben sich aus der Ergebnisbeschreibung in ihrer jeweils geltenden Fassung, welche die Hauptaufgaben der Stelle beinhaltet.

§ 3 Dienstort:

Der Dienstort ist M..

Dem Arbeitgeber bleibt es vorbehalten, den Arbeitnehmer innerhalb des Dienstortes auch an anderen Standorten seines Unternehmens einzusetzen.

§ 4a Einstufung:

... Mit dem Monatsbruttogehalt und der Zielerreichungsprämie sind alle Ansprüche aus zeitlichen und mengenmäßigen Mehrleistungen und bei allfälliger Teilzeitnormalarbeit auch alle Teilzeitmehrstunden abgegolten. ...

§ 4b Zielerreichungsprämie:

Zusätzlich zum Monatsbruttogehalt erhält der Arbeitnehmer für jedes Kalenderjahr für die volle Zielerreichung entsprechend den Vereinbarungen des Performance Contract eine einmalige Zielerreichungsprämie in der Höhe von 30% des Jahresbruttogehaltes. Die Höhe der Bruttoprämie bestimmt sich nach dem Grad der Zielerreichung, der jeweils nach Ablauf eines Kalenderjahres vom Arbeitgeber festzustellen ist. Für Bruchteile des Kalenderjahres gebührt die einmalige Zielerreichungsprämie anteilig.

Im abzuschließenden Performance Contract werden mit dem Arbeitnehmer jährlich die zu leistenden Ziele vereinbart. Diese Vereinbarung gilt nur für das jeweilige Kalenderjahr. ...

60% der die einer 100%igen Zielerreichung gebührenden Zielerreichungsprämie werden akontiert und in 12 gleichen Teilen gemeinsam mit dem Monatsbruttogehalt zur Auszahlung gebracht.

§ 6 Dienstreisen:

Für Dienstreisen gilt die Reisegebührenvorschrift 1955 (RGV) – mit Ausnahme der Verjährungs- und Verfallsvorschrift – in der jeweils gültigen Fassung mit folgenden Abweichungen:

- *Als Reisezulage gemäß Art. 13 Abs. 1 RGV wird der Tarif I der Gebührenstufe 3 (derzeit EUR 34,90 vereinbart).*
- *Die Nächtigungsgebühr gebührt in der Höhe der tatsächlich nachgewiesenen Auslagen.*

§ 7 Dienstwagen:

Dem Arbeitnehmer wird ein Dienstwagen für die Dauer der Ausübung der Funktion als Key Account Manager im Bereich "Business Solutions" gemäß der internen Dienstfahrzeugregelung in der jeweils geltenden Fassung (Dienstwagenklasse II) zur Verfügung gestellt, den er und Personen, die mit ihm im gemeinsamen Haushalt leben, ohne Limit privat benutzen dürfen.

Der allenfalls für die Nutzung eines KFZ-Abstellplatzes in Garagen bzw. auf Freiflächen des Arbeitgebers vorgesehene Kostenbeitrag sowie die direkten Betriebskosten bei privaten Auslandsreisen sind vom Arbeitnehmer zu tragen.

Nach der vorgelegten und mit 29. April 2011 datierten Dienstgeber-Bestätigung ist der Bf. zur *Betreuung, Kundenbindung und Anbahnung* von Geschäften sowie *Herbeiführung* von Geschäftsabschlüssen im Außendienst tätig. Nach der weiters vorgelegten "Ergebnisbeschreibung der Stelle" wird die Tätigkeit des Bf. wie folgt beschrieben:

1. Aufbau und Pflege von langfristigen Kundenbeziehungen entsprechend den Ebenen des Relationship Managements **(20%)**
2. Laufende Analysen der zugeordneten PSHC CAM Accounts: Bedarf, Verkaufspotential, Kundenstruktur (Entscheider, Beeinflusser etc.), erarbeiten von Account Plänen. Vertriebszielen Budgets- und Lobbying-Strategien für die definierten Accounts in Zusammenarbeit **(20%)** mit den
3. Ausarbeiten von langfristigen Strategien zur Kundenbindung bzw. Lösungskonzepten für strategisch wichtige Kunden, sowie Präsentation dieser Konzepte beim Kunden **(20%)**
4. Eigenverantwortliches Führen von Vertrags- und Abschlussverhandlungen beim Kunden **(15%).**
5. Steuerung und Koordination von Vertriebsaktivitäten bei den nachgeordneten Firmen und Teilorganisationen der definierten strategischen Kunden **(10%).**
6. Mitarbeit in Projektteams bis zur Übergabe an den Kunden **(5%).**
7. Selbständige Bearbeitung von Ausschreibungen in Zusammenarbeit mit Bidmanagement sowie der Festlegung der kommerziellen Bedingungen in Abstimmung mit dem verantwortlichen Branchenkoordinator **(10%).**

Nach der mit 24. September 2012 datierten Bestätigung des Dienstgebers wird der Tätigkeitsbereich des Bf. wie folgt beschrieben:

1. Anbahnung von Großprojekten
2. Abschluss von Verträgen

3. Kundenpflege
4. Reklamationsmanagement beim Kunden
5. Erarbeitung von kundenspezifischen Lösungen mit dem Kunden vor Ort

Darüber hinaus umfasst das Aufgabengebiet des Bf. – bedingt durch die Außendiensttätigkeiten – auch folgende administrative Nacharbeiten:

1. Eingabe der Geschäftsabschlüsse in das interne "Provisionierungssystem"
2. Weitergabe der Kundenvorgaben an das Projektteam, an den Presales und Postsales
3. Zusammensprechen mit dem BID-Management bei komplexen öffentlichen Ausschreibungen.

Im vorliegenden Fall geht das Bundesfinanzgericht aufgrund der vorgelegten Unterlagen davon aus, dass dem Bf. große Teile der im Zusammenhang mit der Dienstverrichtung erwachsenden als Werbungskosten abzuziehenden Ausgaben und Aufwendungen (unversteuert) vom Dienstgeber ersetzt werden. Der Bf. hat vom Dienstgeber ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen, das er uneingeschränkt auch für Privatfahrten benutzen darf. Da sich die (Groß)Kunden des Bf. fast zur Gänze in M. befinden, werden keine Reisespesen aufgezeichnet, da der Bf. für die Kundenbesuche auch keine Diäten erhält.

Soweit in Zusammenhang mit Dienstreisen Nächtigungen erforderlich werden, werden dem Bf. vom Dienstgeber nach § 6 des Dienstvertrags Großkunde 6 die Nächtigungsgebühren in Höhe der tatsächlich nachgewiesenen Auslagen ersetzt. Als Reisezulage erhält der Bf. darüber hinaus vom Dienstgeber den Tarif I der Gebührenstufe 3 und somit ein Entgelt iHv € 34,90. Bereits aus diesen Gründen ist ein Abzug von pauschalierten Werbungskosten nicht zulässig.

Darüber hinaus ergibt sich insbesondere aus der vom Dienstgeber erstellten Stellenbeschreibung, dass der Bf. im Ausmaß von **10%** mit der selbständigen Bearbeitung von Ausschreibungen in Zusammenarbeit mit dem BID-Management sowie der Festlegung der kommerziellen Bedingungen in Abstimmung mit dem verantwortlichen Branchen-Koordinator befasst ist am Ort des Dienstgebers. Weitere **5%** seiner Tätigkeit bestehen in der Mitarbeit in Projektteams bis zur Übergabe an den Kunden beim Dienstgeber des Bf. Wenn darüber hinaus langfristige Strategien zur Kundenbindung und Lösungskonzepte für strategisch wichtige Kunden ausgearbeitet werden, die in weiterer Folge beim Kunden präsentiert werden, werden in einem Ausmaß von zumindest **20%** und damit in nicht mehr völlig **untergeordnetem Ausmaß andere Tätigkeiten** als Vertretertätigkeiten verrichtet (vgl. UFS 28.11.2011, GZ. RV/0230-G/10). Das Vertreterpauschale steht daher für die Jahre 2010 und 2011 nicht zu.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig: Nach der Rspr des VwGH ist ein Dienstnehmer, bei dem der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften für seinen Arbeitgeber eindeutig im Vordergrund steht, nur dann als "Vertreter" anzusehen, wenn er in völlig untergeordnetem Ausmaß andere Tätigkeiten verrichtet (vgl. VwGH 24.2.2005, Zl. 2003/15/0044; 28.6.2012, Zl. 2008/15/0231). Soweit im Ausmaß von

zumindest 20% und damit in nicht mehr völlig untergeordnetem Ausmaß andere Tätigkeiten als Vertretertätigkeiten erbracht werden, steht das Werbungskostenpauschale für Vertreter (Vertreterpauschale) nicht zu.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.