



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 15. Jänner 2008 betreffend Abweisung des Antrags vom 17.11.2007 auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005 und 2006 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) stellte mit Schreiben vom 17.11.2007 den Antrag, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005 und 2006 mit Ausfertigungsdatum 13.8. bzw. 12.9.2007 nach § 299 BAO aufzuheben, weil sich diese nicht als richtig erwiesen. Er ersuchte um die Berücksichtigung des Pauschales für Handelsvertreter. Sein Arbeitgeber sei ersucht worden, eine genaue Berechnung der Außendiensttätigkeit durchzuführen. Aus der beigelegten Bestätigung ergebe sich, dass er bis 28.2.2005 als Außendienstmitarbeiter B und ab 1.3.2005 als Verkaufsleiter C, B und D (Reisetätigkeit ca. 50%) tätig gewesen sei. Laut Bestätigung des Arbeitgebers habe die Reisetätigkeit in den Kalenderjahren 2005 und 2006 laut den vorliegenden Reiseabrechnungen/-berichten 59,64% (2005) bzw. 51,56% (2006) betragen.

Mit Bescheiden vom 15.1.2008 wurden die Anträge abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass als Vertreter (nach Lehre und Rechtsprechung) Personen anzusehen seien, die re-

gelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Eine andere Tätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit. Die Tätigkeit als Verkaufsleiter stelle nicht das typische Berufsbild eines Vertreters dar.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde ausgeführt, dass diese Aussage nur dann korrekt sei, wenn die Tätigkeit des Verkaufsleiters eben nicht dem Berufsbild des Vertreters entspreche und zB nur darauf abstelle, andere Außendienstmitarbeiter zu schulen, zum Verkauf zu führen und selbst nicht vor Ort (beim Kunden) zu sein. Das Berufsbild des Bw. entspreche dem aber nicht, da der Bw. für die „großen“ Geschäftsabschlüsse seines Dienstgebers verantwortlich und zuständig sei. Dies bedinge im besonderen Maße das „vor Ort im Außendienst sein“, Geschäfte anzubahnen und abzuschließen und entsprechende Kundenbetreuung durchzuführen. Der unternehmensinterne Titel „Verkaufsleiter“ bringe hier nur zum Ausdruck, dass sich der Bw. eben um die „großen“ Kunden und Geschäfte des Unternehmens zu kümmern habe. Die tatsächliche Berufsausübung entspreche jedoch zu 100% dem „steuerlichen“ Berufsbild der „Vertretertätigkeit“.

Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen des Finanzamts wurden damit begründet, dass es sich bei Vertretern um Personen handle, die *ausschließlich* Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehöre sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Die Innendiensttätigkeit dürfe nur die zur Bearbeitung der konkreten Aufträge erforderliche Zeit umfassen und müsse weniger als 50% der Gesamtarbeitszeit betragen. Die ausschließliche Vertretertätigkeit müsse überwiegend im Außendienst ausgeübt werden. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit. Dem vorgelegten Dienstvertrag sei allerdings zu entnehmen, dass die Tätigkeiten des Bw. weiter gestreut seien, wie Abteilungsleiter, der für die ihm unterstellten Mitarbeiter verantwortlich sei, Verkaufsleiter, Hilfe für Organisation und Verkauf bei Messen, Schulung von Wiederverkäufern und ihm unterstellten Mitarbeitern usw., weshalb keine ausschließliche Vertretertätigkeit zu erkennen sei.

Der Bw. wies dazu in seinem Vorlageantrag auf die jüngst ergangene Entscheidung des UFS vom 10.6.2008, RV/0204-L/08, hin, die sogar einem Geschäftsführer das Pauschale zuerkannt habe, der nicht wie der Bw. ausschließlich für den Vertrieb und Verkauf zuständig, sondern auch in anderen Bereichen, wie zB Unternehmensstrategie, Finanz-, Rechnungswesen und Controlling tätig gewesen sei. Die Begründung des Bw. möge aus dieser Entscheidung übernommen werden, insbesondere aus den Textstellen der Ziffern 18/4, 20/3 und 21 ff. Außerdem werde auf den Artikel in SWK 2008, S 561, verwiesen, in dem auf die angeführte UFS-

Entscheidung eingegangen und diese mit dem Verweis auf eine Vielzahl weiterer VwGH- und UFS-Entscheidungen erläutert worden sei.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Bericht vom 4.7.2011 zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aus der zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt bestimmten Bestätigung des Arbeitgebers vom 5.3.2008 ergibt sich, dass der Bw.

„.... in unserem Unternehmen beschäftigt ist und im Rahmen seiner Beschäftigung als Verkaufsleiter (C, B und D) auch Außendiensttätigkeiten in nicht unerheblichem Ausmaß wahrzunehmen hat.

Die Aufgabe als Verkaufsleiter in unserem Unternehmen beinhaltet neben den üblichen administrativen Angelegenheiten auch, dass Herr E für große Geschäftsabschlüsse mit Kunden verantwortlich und zuständig ist. Konkret bedeutet dies in seinem besonderen Fall, dass Herr E dabei vor Ort im Außendienst tätig ist, ua. Geschäfte anbahnt und abschließt sowie eine entsprechende Kundenbetreuung wahrzunehmen hat.“

2. Das Finanzamt hat dem Bw. mit Schreiben vom 23.5.2011 (sohin nach Einbringung des Vorlageantrags) zur Kenntnis gebracht, dass eine „Qualifizierung“ als Vertreter seines Erachtens „bislang nicht gelungen“ sei. Es sei zwar versucht worden, die Vertretereigenschaft zu verifizieren, indem der Bw. ersucht worden sei, dem Finanzamt seinen Dienstvertrag und eine ausführliche Arbeitsplatzbeschreibung zu übermitteln. Bislang sei aber lediglich eine Kopie des Dienstvertrages vorgelegt worden, aus dem zu entnehmen sei, dass

- der Bw. als Verkaufsleiter „C und B“ betraut werde;
- dem Bw. vor allem die Kundenwerbung und -betreuung sowie die Vertretung zur Vermittlung von Geschäften obliegt;
- der Bw. der Geschäftsführung Marketing/Verkauf unterstellt sei;
- der Dienstort in F gelegen sei;
- der Bw. vereinbarungsgemäß als Abteilungsleiter für die Einhaltung der Arbeitszeit bei seinen, ihm unterstellten Mitarbeitern verantwortlich sei; er habe dafür Sorge zu tragen, dass Arbeitszeitüberschreitungen nur im Rahmen des gesetzlich erlaubten Ausmaßes erfolgen und dass dies auch den ihm unterstellten Mitarbeitern zur Kenntnis gebracht werde;
- der Bw. die Aufgabe habe, für den Arbeitgeber nach dessen Weisung das Vertragsgebiet zu bereisen, bereits bestehende Kunden zu betreuen, neue Kunden zu gewinnen und Verkaufsgespräche mit den Kunden zu vermitteln;
- der Bw. auf Weisung des Arbeitgebers an Messen teilzunehmen und dort die übliche Hilfe für Organisation und Verkauf der Erzeugnisse des Arbeitgebers zu leisten habe, darüber hinaus auch ohne gesonderte Vergütung bei verkaufsfördernden Maßnahmen wie insbesondere der Schulung von Wiederverkäufern und ihm unterstellten Außendienstmitarbeitern, bei der Anbringung von Werbetafeln, Verteilung von Mustern usgl. aktiv mitzuwirken habe;

– der Bw verpflichtet sei, an allen vom Arbeitgeber für ihn ausgeschriebenen Schulungen und Besprechungen teilzunehmen.

Das Finanzamt vertrat in dem genannten Schreiben weiters die Meinung, dass daraus eine ausschließliche Vertretertätigkeit im Sinne der Verordnung nicht nachvollziehbar abgeleitet werden könne. Es bezog sich auf die Entscheidung des UFS vom 8.10.2004, RV/0282-S/04, zumal in den Berufsjahren lediglich knapp über 50% der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht worden sei. Auch wenn die Verordnung vorsehe, dass zur Vertretertätigkeit sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die *für konkrete Aufträge* erforderliche Tätigkeit im Innendienst gehöre und von der Gesamtarbeitszeit dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden müsse, müsse bei einer derart hohen „Innendienstquote“ davon ausgegangen werden, dass eben keine ausschließliche Vertretertätigkeit vorliege. Das Finanzamt beabsichtige, die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. Die Vorlage werde bis spätestens Mitte Juni 2011 erfolgen, da dem Bw. nach wie vor (und trotz bereits erlassener Ergänzungsvorhalte) die Möglichkeit zur Nachweisführung seiner ausschließlichen Vertretertätigkeit eingeräumt werde. Dazu werde es jedenfalls ua erforderlich sein, eine exakte Stellen- bzw. Funktionsbeschreibung durch den Arbeitgeber, eine Aufstellung der Betreuung des eigenen Kundenstocks (Zielgruppe), die Reiserechnungen 2005 und 2006 sowie einen konkreten Nachweis anderer Tätigkeitsbereiche zu übermitteln.

Laut einem Vermerk des Finanzamts vom 4.7.2011 erfolgte auf diesen Vorhalt keine Reaktion.

3. Nach § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBI Nr. 382/2001 (kurz: Verordnung), wurden für die Gruppe der Vertreter anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß [§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#) folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt: „5 vH der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 € jährlich“. Der Arbeitnehmer muss danach 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.

4. Wie der VwGH in seinem Beschluss vom 15.9.2011, A 2011/0003 bis 0006 (zur Gaststättenpauschalierung) ausgeführt hat, entspricht es seiner Rechtsprechung, bei Auslegung von Pauschalierungsverordnungen auf ein *typisches Berufsbild* abzustellen. Vertreter sind danach Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind.

5. § 1 Z 9 der zitierten Verordnung fordert, dass der Steuerpflichtige eine *ausschließliche* Vertretertätigkeit bestehend aus Außen- und Innendienst ausüben muss. Dazu zählt auch seine

im Innendienst verbrachte Tätigkeit, sofern sie zur Bearbeitung konkreter Aufträge *erforderlich* ist. Weitere Voraussetzung ist, dass mehr als die Hälfte der gesamten Arbeitszeit im Außendienst verbracht wird.

Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit. Als Beispiele werden eine Kontroll- oder Inkassotätigkeit angeführt (*Fellner* in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, § 17 EStG, Tz 71).

Zu einem Verkaufsleiter, der die Ansicht vertrat, dass *alle* seine Tätigkeiten im Bereich des Verkaufes lägen, hat der VwGH ausgeführt, dass nicht jede im Bereich des Verkaufes ausgeübte Tätigkeit als Vertretertätigkeit bezeichnet werden könne. Dies gelte insbesondere für die vom Beschwerdeführer wahrgenommenen innerorganisatorischen Aufgaben im Rahmen des Verkaufsgeschehens sowie für seine Mitwirkung bei der Einstellung, der Schulung und bei der Überwachung der im Verkauf tätigen Mitarbeiter (VwGH 28.11.1984, 83/13/0034).

6. Dem Steuerpflichtigen, der einen Antrag nach [§ 299 BAO](#) stellt, obliegt es, die Behauptung und den Nachweis zu erbringen, dass sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung begehrt wird, „als nicht richtig erweist“, zumal dann, wenn der Bescheid ohnedies erklärmäßig ergangen ist. Diesbezüglich gilt es festzuhalten, dass der Arbeitgeber des Bw. (in seinem Schreiben vom 5.3.2008) im Wesentlichen nur bestätigt hat, dass der Bw. als Verkaufsleiter beschäftigt ist und neben den üblichen administrativen Angelegenheiten *auch* vor Ort im Außendienst tätig ist. Der Bestätigung kann nicht entnommen werden, dass der Bw. ausschließlich als Vertreter tätig ist. Im Übrigen geht auch aus der Bestätigung vom 14.11.2007 lediglich hervor, dass die Reisetätigkeit des Bw. in den Berufsjahren – den Reiseabrechnungen zufolge – 59,64% bzw. 51,56% betragen hat, wobei in einer früheren Bestätigung (vom 28.6.2007) für die Zeit ab 1.3.2005 nur eine Reisetätigkeit von „ca. 50%“ ausgewiesen war. Wohl hat die Reisetätigkeit des Bw. (danach) in den ersten beiden Monaten des Jahres 2005 100% betragen. In diesen Monaten war der Bw. aber noch als „Außendienstmitarbeiter B“ tätig. Sein Aufgabenbereich umfasste auch den – nicht näher quantifizierten – Bereich der „Händlerschulungen“.

7. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Bw. – den vorgenannten Bestätigungen zufolge – zwar rechnerisch überwiegend auf Reisen war. Es wurde aber kein Nachweis des Inhalts erbracht, dass der Bw. in diesen Jahren (für 2005 zumindest 10 Monate) *ausschließlich* als Vertreter tätig war, die Innendiensttätigkeit im Wesentlichen (*nur*) zur Bearbeitung der Aufträge „erforderlich“ war und die Außendiensttätigkeit in einer vertretertypischen Tätigkeit (siehe Punkt 4.) bestanden hat, wobei darauf hingewiesen sei, dass dem Bw. mit Schreiben

vom 23.5.2011 noch einmal die Möglichkeit geboten worden war, zweckdienliches Sachverhaltsvorbringen zu erstatten und geeignete Nachweise vorzulegen.

Eine Aufhebung gemäß § 299 BAO setzt Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Bescheides voraus. Die bloße Möglichkeit reicht nicht. Da der Bw. aber eine ausschließliche Vertretertätigkeit in den Berufsjahren bis zuletzt nicht nachzuweisen vermochte, blieb es auch der Abgabenbehörde zweiter Instanz verwehrt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

8. Der Bw. hätte die Möglichkeit gehabt, den Einelnachweis jener Werbungskosten zu erbringen, die ihm in Zusammenhang mit der entfalteten Tätigkeit entstanden sind.

Dazu gilt es zunächst darauf zu verweisen, dass in der Abgabenerklärung für das Jahr 2005 – neben den nicht weiter verfolgten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familieneheimfahrten – lediglich Werbungskosten von 119,84 € (für Fachliteratur) geltend gemacht worden sind, aber noch kein Vertreterpauschale. Für das Jahr 2006 wurde von Anfang an nur das Vertreterpauschale geltend gemacht. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 mit Ausfertigungsdatum 12.9.2007 wurde – nachdem nur die Bestätigung des Arbeitgebers vom 28.6.2007 vorgelegt worden war – ausgeführt, dass es für die Berücksichtigung des Vertreterpauschales erforderlich sei, dass mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht werde, weshalb das Pauschale nicht zuerkannt werden konnte. Der Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Werbungskosten, die das allgemeine Werbungskostenpauschale (von 132 €) überschritten haben, sind dem Bw. in den Berufsjahren offenbar nicht erwachsen.

9. Aus dem vorgelegten Dienstvertrag ergibt sich, dass der Bw. für notwendige und zweckmäßige Geschäftsreisen Anspruch auf Ersatz seiner Spesen hat und ihm bis auf Widerruf ein Dienstkraftfahrzeug zur Verfügung steht, wobei alle Service-, Instandhaltungs- und Betriebskosten des Fahrzeuges gegen Vorlage der Belege zu Lasten des Arbeitgebers gehen und der Bw. verpflichtet ist, über sämtliche mit dem Fahrzeug durchgeföhrte Fahrten ein genaues Fahrtenbuch (unter Angabe von Fahrtziel, Zweck und Kilometerleistung) zu führen.

Kostenersätze gemäß § 26 EStG kürzen die jeweiligen Pauschbeträge der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001, *ausgenommen* jene nach § 1 Z 9 der zitierten Verordnung für Vertreter (§ 4 der Verordnung).

Abgesehen davon, dass ein Grund für die offensichtliche Besserstellung von Vertretern nicht erkennbar ist, ist – wie die hohe Anzahl von Berufungsverfahren belegt – davon auszugehen, dass insbesondere Vertretern, deren Reisekosten vollständig ersetzt werden, in einer hohen Anzahl von Fällen keine nennenswerten Werbungskosten erwachsen und es sich beim Ver-

treterpauschale (von immerhin 2.190 € jährlich) um einen derart großzügig bemessenen Pauschbetrag handelt, dass ernsthafte Bedenken bestehen, ob die Verordnung (in den dargestellten Punkten) einer Überprüfung durch den Verfassungsgerichtshof standhalten könnte. Die im Verordnungswege festgelegten Beträge müssten, um dem Gesetz (§ 17 Abs. 6 EStG) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerecht zu werden, „den Erfahrungen der Praxis“ entsprechen. Dafür mangelt es, wie (gerade) der vorliegende Fall deutlich macht, an entsprechenden Anhaltspunkten. Je höher nämlich die Ersätze des Arbeitgebers (iSd § 26 EStG) sind, umso lukrativer dürfte das Pauschale sein.

10. Eingeräumt sei, dass es als unbillig empfunden werden müsste, wenn ein Pauschale dieser Größenordnung – für die Berufungsjahre führte es immerhin zu einer Gutschrift von 1.941,50 € – vergleichbaren Steuerpflichtigen gewährt werden sollte, dem Bw. hingegen nicht. Da der Unabhängige Finanzsenat aber an ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze und Verordnungen gebunden ist, verblieb ihm keine andere Möglichkeit, als die Berufung aus den dargestellten Gründen abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. Jänner 2012