

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 28. Oktober 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 30. September 2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, im Folgenden kurz Bf. genannt, beantragte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 unter anderem das Werbungskostenpauschale für Vertreter.

Mit Vorhalt vom 12. September 2014 ersuchte das Finanzamt um eine Bestätigung des Dienstgebers mit folgendem Inhalt:

- Beschreibung der ausgeübten Tätigkeit
- Bestätigung, dass diese Tätigkeit nahezu ausschließlich ausgeübt werde
- Angabe des Zeitraumes, in welchem diese Tätigkeit ausgeübt werde bzw. Angabe allfälliger Unterbrechungen.

Außerdem wurde um Nachweis ersucht, welche Kosten im Zusammenhang mit der Tätigkeit selbst zu tragen seien und nicht vom Dienstgeber ersetzt würden.

Am 29. September 2014 wurde daraufhin mittels E-Mail eine Bestätigung der Personalservice KG vom 23. September 2014 an das Finanzamt gesendet, die folgenden Inhalt aufwies:

"Hiermit bestätigen wir, dass Herr Bf., SV-Nr.: 123, wohnhaft in Adr., in der Zeit vom 01.01.2001 bis 15.06.2014 als kaufmännischer Angestellter für den Vertrieb in unserem Unternehmen beschäftigt war.

Herr Bf. war im Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2013 ausschließlich als Vertreter tätig und befand sich überwiegend im Außendienst. Seine Haupttätigkeit war neben der Akquisition von Neukunden die Erhaltung und der Ausbau der Kundenbeziehungen.

Das Dienstverhältnis mit Herrn Bf. war im gegenständlichen Zeitraum nicht unterbrochen."

Im Einkommensteuer-Bescheid vom 30. September 2014 wurde das Werbungskostenpauschale nicht berücksichtigt, weil kein Nachweis über Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vertretertätigkeit vorgelegt worden sei.

Gegen diese Entscheidung richtete sich die Beschwerde vom 23.10.2014 und wurde darin die Aufhebung des Bescheides unter Berücksichtigung des Vertreterpauschales begehrte.

Es bestehe keine Aufzeichnungspflicht für die Aufwendungen. Des weiteren seien ihm von seinem Arbeitgeber keine Tagesdiäten ersetzt worden, wodurch sämtliche durch seine Reisetätigkeiten anfallenden Mehraufwendungen (zB auch sonstige Werbungskosten/ Geschäftsanbahnungsaufwand ohne Nachweis der Ausgaben) zu seinen Lasten gingen. Er verweise auf einen Artikel in der SWK Nr. 28 vom 1.10.2014 von Dr. Baldauf.

Mit Vorhalt der Finanzamtes vom 19. Dezember 2014 wurde der Bf. ersucht, den Dienstvertrag, eine genaue Tätigkeitsbeschreibung und Reiseaufzeichnungen für das Jahr 2013 vorzulegen.

Der Bf. legte daraufhin einen Dienstvertrag vom 14. Dezember 2000 vor, ausgestellt von der X GmbH, wonach er zu den Allgemeinen Vertragsbedingungen als Akquisiteur und Kundenbetreuer ab 1. Jänner 2001 aufgenommen wurde. Dabei behielt sich die Arbeitgeberin vor, dem Bf. auch eine andere Dienstverwendung zuzuweisen und seinen Aufgabenkreis den Erfordernissen entsprechend zu ändern.

Dieses Dienstverhältnis wurde mit Schreiben vom 29. August 2001 in ein unbefristetes Dienstverhältnis übergeleitet.

Der Bf. führte dazu aus, "dass die Nachfolgefirma den Dienstvertrag mit allen Rechten und Pflichten übernommen hätten." Weiters legte er eine von der X GmbH unterfertigte Handlungsvollmacht vom 26. November 2001 vor. Diese bestätige, dass er für das Unternehmen Geschäftsabschlüsse selbständig durchgeführt habe. Vorgelegt wurde auch eine Stellenbeschreibung der Personalservice KG zum Stand Februar 2010 mit folgendem Inhalt:

"1. Stellenbezeichnung:

Niederlassungsleiter

Bf.

2. Eingliederung in der Organisation

- **Übergeordnete Stellen: GF**
- **Untergeordnete Stellen: KPB, PB; ID**

3. Stellvertretung

- wird vertreten von: KPB, GF
- vertritt: KPB, ID, PB

4. Ziele der Stelle

- Erreichung der Jahresplanung der Niederlassung
- Entwicklung der MitarbeiterInnen in der Niederlassung
- Strategische Weiterentwicklung der Niederlassung

5. Aufgaben der Stelle

- Umsetzung der Vorgaben der Geschäftsführung
- Unterstützung und Führung der Mitarbeiterinnen in der NL
- Kundenakquisition, Angebotserstellung (Kalkulation), Kundengewinnung und Kundenbetreuung
- Koordination und Unterstützung im Bewerbermanagement in der Niederlassung
- QM-Handbuch als Basis der Arbeitsabläufe verwenden
- Mitarbeit bei der Jahresplanung
- Gewinnorientierte Durchführung der Auftragsabwicklung
- Unterstützung und Einbindung in den KVP
- Forderungsmanagement (Mahnwesen) in Absprache mit dem Rechnungswesen
- Einhaltung und Schulung der SGU/SCP Anforderungen für MMA und ZAarb
- Durchführung der Gefährdungsbeurteilung (Arbeitsplatzevaluierung) und aktuell halten, sowie Archivierung dieser Unterlagen
- Durchführung von Mitarbeitergesprächen und Umsetzung der Vereinbarungen aus den Mitarbeitergesprächen
- Unterstützung bei der Durchführung von Kundenzufriedenheitsanalysen
- Ordnungsgemäße Verwendung der Anwendungssoftware (Perle, etc.)
- Ansuchen um Förderungen beim AMS

6. Kompetenzen und Verantwortungen

- Einhaltung der Budgetvorgaben (Kosten)
- Umsetzung und Einhaltung der Unternehmensrichtlinien lt. QM-Handbuch
- MMA - Mitarbeiterselektion und Einstellung in Absprache mit der GF
- Konzepte zur Weiterentwicklung der NL
- Ordnungsgemäße Führung der Handkassa
- CI des Unternehmens nach den Vorgaben verwenden
- Einhaltung des AÜG, AKÜ-KV, ABSchG
- Umgehende Informationsweitergabe bei Risiken oder Marktveränderungen an den/die direkten Vorgesetzten
- Dienstvertragsbegründung und -Beendigung mit ZArb
- Bearbeitung von Kundenreklamationen und Absprache mit GF
- Koordination Urlaub und ZA in der Niederlassung"

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Februar 2015 wurde die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass der Bf. nach der vorgelegten Stellenbeschreibung auch mit anderen Tätigkeiten als mit der Anbahnung und dem Abschluss von Geschäften und der Kundenbetreuung befasst sei und keine ausschließliche Vertretertätigkeit im steuerlichen Sinn vorliege.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führte der Bf. aus, dass die in der Stellenbeschreibung erbrachten Leistungen zum überwiegenden Teil bei seinen Kunden vor Ort im Außendienst und nicht in der Büro-Niederlassung Leoben zu erbringen seien, was tägliche Kundenbesuche mit sich bringen würde. Seine überwiegende Tätigkeit sei, wie von seinem Arbeitgeber bestätigt und ans Finanzamt übermittelt, im Außendienst angesiedelt. Er sei daher auch Kunden- und Personalbetreuer im Außendienst, wie im übermittelten Dienstvertrag ersichtlich.

Mit Vorhalt vom 7. November 2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht um weitere Aufklärung bzgl. der Aufgabengebiete und deren Zuordnung zu Innen- und Außendiensttätigkeiten. Zum Nachweis des zeitlichen Ausmaßes der Außendiensttätigkeit wurde um Vorlage von geeigneten Unterlagen ersucht und der Bf. befragt, wie die Einteilung der Bürodienstzeiten erfolgte bzw. wie seine (fixen) Anwesenheitszeiten aussahen. Zugleich wurde um Vorlage des Dienstvertrages mit der Personalservice ersucht.

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen legt fest, dass für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt werden. § 1 Z 9 dieser BMF-Verordnung, BGBl. II Nr. 382/2001, bestimmt:

"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. Vor der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden."

Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, nicht zu entnehmen, sodass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung abzustellen ist (vgl. VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0030 mwN).

Danach sind Vertreter 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. zB VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231; sowie Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, Band III, § 17 Tz 71, mwN). Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, ist keine Vertretertätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit) (vgl. Lenneis in Jakom, EStG⁸, § 16 Rz 66). Wesentlich ist, dass der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Geschäften über Waren oder Erbringung von Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers im Vordergrund steht.

Das Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2005, 2003/15/0044, enthält die Aussage, das in der Verordnung normierte Erfordernis einer "ausschließlich" ausgeübten Vertretertätigkeit könne auch noch erfüllt sein, wenn "in völlig untergeordnetem Ausmaß" zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt werde.

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG Kommentar, § 16 Tz 47). Aus diesem Grundsatz ist abzuleiten, dass ein Abgabepflichtiger, der eine durch Verordnung eröffnete Möglichkeit zur Geltendmachung pauschaler Werbungskosten in Anspruch nimmt, das Vorliegen der Pauschalierungsvoraussetzungen grundsätzlich nachzuweisen oder glaubhaft zu machen hat.

In Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) haben nach § 138 Abs. 1 BAO die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 BAO gleichgestellten Personen zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen auf Verlangen der Abgabenbehörde zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen oder, wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, glaubhaft zu machen. Auf Verlangen sind auch Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind (§ 138 Abs. 2 BAO).

Sind Angaben unvollständig oder bestehen Zweifel, hat die Abgabenbehörde nach § 161 Abs. 1 BAO tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel oder bestehende Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärungen beseitigen (Ergänzungsauftrag). Nach § 269 Abs. 1 BAO hat auch das Bundesfinanzgericht diese Befugnisse.

Der Bf. wurde vom Bundesfinanzgericht zur Ergänzung seiner Vorbringen ersucht. Eine Beantwortung unterblieb, weshalb das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung aufgrund der vorliegenden Beweismittel zu entscheiden hat (Ritz, BAO Kommentar⁶, § 161 Tz 8).

Der vorgelegte Dienstvertrag vom 14. Dezember 2000, die Überleitung in ein unbefristetes Dienstverhältnis vom 29. August 2001 und auch die Handlungsvollmacht vom 26. November 2001 bestätigen zwar die Aufnahme als Akquisiteur und Kundenbetreuer, sind allerdings von einem seinerzeitigen, anderen Arbeitgeber, der X GmbH, ausgestellt. Dass

die Nachfolgefirma den Dienstvertrag mit allen Rechten und Pflichten übernommen hätten, wurde lediglich behauptet. Ein Nachweis wurde nicht erbracht. Zudem kann ein Dienstvertrag nur ein weiteres Indiz für die Verwendung sein. Je weiter seine Abfassung zurückliegt, desto weniger aussagekräftig wird er im Hinblick auf die tatsächliche dienstliche Verwendung sein. So wurde im vorgelegten Dienstvertrag aus dem Jahre 2000 unter anderem auch festgehalten, dass es dem Arbeitgeber vorbehalten ist, dem Bf. eine andere Dienstverwendung zuzuweisen und seinen Aufgabenkreis den Erfordernissen entsprechend zu ändern. Dass der Bf. auch noch im Jahre 2013 **ausschließlich oder zumindest nahezu ausschließlich eine Vertretertätigkeit** ausgeübt hat, ist durch diese Urkunden nicht erwiesen.

Die Bestätigung des Arbeitgebers, der Personalservice, vom 23. September 2014 besagt zwar, dass der Bf. im Veranlagungsjahr ausschließlich als Vertreter tätig war und dass seine Haupttätigkeit neben der Akquisition von Neukunden die Erhaltung und der Ausbau bestehender Kundenbeziehungen war. Sie steht allerdings im Widerspruch zur vorgelegten Stellenbeschreibung, wonach der Bf. als Niederlassungsleiter ausgewiesen wird und seine dienstlichen Aufgaben im Detail aufgelistet werden. Der Stellenbeschreibung misst das Bundesfinanzgericht mehr Gewicht zu als der Arbeitgeberbestätigung, weil sie im Gegensatz zur allgemein gehaltenen Bestätigung des Dienstgebers die Aufgaben des Bf. konkret beschreibt. Unbestritten ist, dass der Bf. **auch** als Akquisiteur tätig war.

Die Stellenbeschreibung weist allerdings **neben der Kundenakquisition** eine Fülle von Tätigkeiten aus, die die Leitung der Niederlassung und die Führung und Auswahl von Mitarbeitern betreffen und damit über die Agenden eines Vertreters hinausgehen. Diese weiteren Tätigkeiten (wie zB Unterstützung und Führung der Mitarbeiter in der Niederlassung, Koordination und Unterstützung im Beschwerdemanagement, Mahnwesen, Durchführung von Mitarbeitergesprächen, Mitarbeiterselektion und Einstellung in Absprache mit der Geschäftsführung, Konzepterstellung) sind nicht vorrangig auf die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ausgerichtet und ist es dem Bf. nicht gelungen nachzuweisen, dass er eine (nahezu) ausschließliche Vertretertätigkeit ausübt.

Aus den dargelegten Gründen war der Beschwerde nicht zu entsprechen.

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 im gegenständlichen Fall eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausgeübt wird, ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern war der Sachverhalt in freier Beweiswürdigung zu ermitteln.

Graz, am 12. Dezember 2017