



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 2. März 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung (mit Ausfertigungsdatum 14.5.2012) unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, der seine Tätigkeit für die Fa. B (kurz: GmbH) in der Abgabenerklärung als „Einkäufer im Außendienst“ umschrieb, machte in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 (mit Ausfertigungsdatum 2.3.2012) das „Vertreterpauschale“ geltend. Der Berufung beigelegt war ein – an das Finanzamt adressiertes – Schreiben des Dienstgebers vom 15.3.2012, mit dem „bestätigt“ wurde, dass der Bw. „seine Tätigkeit überwiegend im Außendienst vollbringt“ und „im Außendienst eigenständig Verträge für das Unternehmen abschließt“.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamts vom 10.4.2012 teilte der Bw. mit, dass er als Einkäufer und Gebietsverantwortlicher für die Region von C bis D vor Ort Hotelkontingente für Selbstverpfleger einkauft und den einzelnen Betrieben Werbekostenzuschüsse für den Reisebürokatalog verkaufe. Die Verträge würden für jede Saison neu fixiert. Neben der Verlängerung der Verträge mit den bestehenden Betrieben

komme es zu einer Akquise von neuen Betrieben. Der Schwerpunkt und die Haupttätigkeit des Bw. lägen im Hoteleinkauf für die jeweils nächste Saison im Außendienst. Der Bw. fahre ca. 40.000 km und sei ca. 90% seiner Arbeitszeit im Außendienst („... in der Hauptsaison 15.12.-30.4. und 10.6.-30.9.“) tätig. In den übrigen 4 Monaten sei er ca. 2 Monate auf Urlaub bzw. im Zeitausgleich. Somit verblieben 2 Monate, in denen er „3 Tage im Außendienst und 21/2 Tage im Innendienst verweile“. Aufwendungen für das Dienstfahrzeug und das Diensthandy sowie Diäten (ab 6 Stunden) würden vom Arbeitgeber ersetzt. Nicht ersetzt würden die Internetverbindung für das Homeoffice, Diäten bis 6 Stunden und Repräsentationskosten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.5.2012 wurden die Einkünfte des Bw. um den Betrag von 266,06 € erhöht. Das Vertreterpauschale wurde nicht angesetzt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die mit Schreiben vom 10.4.2012 „erbetenen“ Dokumente, insbesondere ein Dienstvertrag bzw. Dienstzettel sowie eine exakte Stellenbeschreibung des Arbeitgebers mit Angaben über das Anforderungsprofil und die Aufgabengebiete nicht vorgelegt wurden, so dass dem Finanzamt für die Beurteilung der Frage, ob eine Vertretertätigkeit im Sinne des Einkommensteuerrechts vorliege, ausschließlich die Ausführungen des Bw. zur Verfügung stünden.

Das Wesen der Vertretertätigkeit liege darin, dass der Arbeitnehmer die Produkte seines Arbeitgebers vertreibe. Ziel der Tätigkeit sei es, durch die Betreuung von bestehenden und die Werbung von neuen Kunden Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Der „absolute Schwerpunkt der Vertretertätigkeit“ liege also im Verkauf. Nach den Ausführungen des Bw. liege der Schwerpunkt seiner Tätigkeit aber im Hoteleinkauf. Nach Ansicht des Finanzamts sei die Vertretereigenschaft daher nicht gegeben, auch wenn im Zuge des Einkaufs auch Werbekostenzuschüsse für den Reisekatalog verkauft würden.

Eine Pauschalierung setze außerdem voraus, dass dem Arbeitnehmer aus seiner Tätigkeit Aufwendungen erwachsen, die vom Arbeitgeber nicht ersetzt werden. Die Rechtfertigung für eine Pauschalierung liege nämlich in der Verwaltungsvereinfachung und setze voraus, dass sie den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe kommt. Die Berücksichtigung von fiktiven, nicht erwachsenen Werbungskosten sei eine sachlich nicht gerechtfertigte Begünstigung Einzelner oder einzelner Gruppen von Steuerpflichtigen (UFS 19.7.2007, RV/0238-I/07; UFS 25.2.2008, RV/0392-I/06). Aus diesem Grund sei der Bw. auch mit dem genannten Vorhalt um die Beantwortung diverser Fragen und Anschluss näherer Nachweise wie beispielsweise Reiseabrechnungen gebeten worden. Aus der Beantwortung gehe hervor, dass der Bw. sowohl über ein Dienstfahrzeug als auch über ein Diensthandy verfüge und zumindest ab sechs Stunden auch Diäten mit dem Arbeitgeber abgerechnet werden könnten. Nicht ersetzte Aufwendungen seien die „Internetverbindung Homeoffice“ (ohne nähere Angaben über Art

und beruflichen Umfang der Internetnutzung), „Diäten bis sechs Stunden“ (ohne Vorlage von Reiseaufzeichnungen) und „Repräsentationskosten“ (ohne nähere Beschreibung bzw. Belege). Diese eher spärlichen Ausführungen und fehlenden Belege ermöglichen der Abgabenbehörde keine Beurteilung, ob überhaupt beruflich verursachte Aufwendungen zu tätigen waren, die vom Arbeitgeber nicht ersetzt wurden.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der (nunmehr durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter vertretene) Bw. aus: Wie der UFS in seiner Entscheidung zum aquisitorisch tätigen „Merchandiser“ (UFS 5.6.2008, RV/0424-W/07) festgehalten habe, ergebe sich der Begriff des Vertreters sowie die ausschließliche Vertretertätigkeit weder aus dem EStG noch aus der bzw. den dazu ergangenen Verordnungen. Der VwGH habe jedoch in diversen Erkenntnissen festgelegt, dass der Beruf eines Vertreters im Sinne der „genannten Verordnung“ einen weit gezogenen Kreis von Berufstätigen umfasse. Weiters werde in der obzitierten Entscheidung des UFS festgehalten, dass sich die Frage, ob die Tätigkeit eines Vertreters vorliege, nach der Verkehrsauffassung richte. In diesem Sinne werde es als wesentlich erachtet, dass Vertreter Geschäfte abschließen und vermitteln.

Genau diese Tätigkeit übe der Bw. aus. Er verkaufe die Leistungen des Reisebüros für die Region „C und D“. Dabei würden die Leistungen und Möglichkeiten der GmbH dem jeweiligen Ferienwohnungs- oder Hotelbesitzer dargelegt. Diese stellten dann Kontingente zusammen, die durch die GmbH aufgefüllt würden. Auch wenn hier der Begriff „Einkäufer“ verwendet werde, so sei die Tätigkeit nichts Anderes als die eines Vertreters. Verkauft werde die Möglichkeit, akquirierte Gäste zu fix vorgegebenen Bedingungen in Hotels und Ferienwohnungen unterbringen zu können. Im Kommentar *Hofstätter/Reichel* zu „§ 17 EStG 1972“ werde festgehalten, dass als Vertreter gemäß der gegenständlichen Verordnung Personen anzusehen seien, die regelmäßig im Außendienst zwecks Abschlüssen von Geschäften und Kundenbetreuung tätig sind. Es schienen daher sowohl die Kriterien des VwGH wie auch der einschlägigen Kommentare hinreichend erfüllt zu sein, um die Anerkennung des Berufsgruppenpauschales für Vertreter geltend machen zu können.

Weiters beschäftigte sich die Begründung der Berufungsvorentscheidung mit der „Berücksichtigung von fiktiven, nicht erwachsenen Werbungskosten“. Dieser Teil der Begründung gehe schon dahingehend ins Leere, als jedenfalls Differenzwerbungskosten für die ersten sechs Stunden der Reisetätigkeit geltend gemacht werden könnten und jedenfalls eine Internetverbindung samt der zugehörigen Hardware Werbungskosten darstellen würden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Nach [§ 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen](#), BGBl 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.
2. § 1 Z 9 der zitierten Verordnung fordert somit, 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 solcher Tätigkeiten werden im Schriftum Kontroll- oder Inkassotätigkeiten angeführt.
3. Strittig ist, ob eine Tätigkeit, wie sie vom Bw. entfaltet wird, als die Tätigkeit eines „Vertreters“ (im Sinne der zitierten Verordnung) angesehen werden kann.

a.) Es entspricht der Rechtsprechung des VwGH, bei der Auslegung von Pauschalierungsverordnungen auf ein *typisches Berufsbild* abzustellen (Beschluss des VwGH vom 15.9.2011, A 2011/0003 bis 0006). Entscheidend ist die Verkehrsauffassung.

Wie der VwGH erst unlängst zum Ausdruck gebracht hat, handelt es sich bei Vertretern um Personen, die im Außendienst zum Zwecke der *Anbahnung und des Abschlusses* von Geschäften und *zur Kundenbetreuung* tätig sind. Der Arbeitnehmer muss aber eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben (VwGH 28.6.2012, [2008/15/0231](#)).

Im Erkenntnis vom 24.2.2005, 2003/15/0044, hatte der VwGH (bei der Interpretation des Begriffs „Vertreter“) für entscheidend erachtet, ob bei einzelnen in Betracht kommenden Dienstnehmern der *Kundenverkehr* in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (gegenüber dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht (vgl. VwGH 15.9.2011, A 2011/0003 bis 0006).

Unter den Begriff des Vertreters fallen, wie der VwGH im Erkenntnis vom 9.11.1983, [82/13/0146](#), ausgesprochen hat, nicht nur Personen, die im Namen und für Rechnung ihres 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.

Schon im Erkenntnis vom 10.3.1981, 2885/80, war der VwGH davon ausgegangen, dass unter einem Vertreter – die Verordnung ([BGBl. Nr. 597/1975](#) idF [BGBl. Nr. 49/1979](#)) kannte noch die Unterscheidung zwischen „Platzvertretern“ und „Gebietsvertretern“ – eine Person zu verstehen ist, die im *Verkaufsapparat* des Dienstgebers tätig ist. 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, Entgegnahme von Waren seien beispielsweise solche Tätigkeiten, die in den Geschäftsräumlichkeiten des Dienstgebers abgewickelt würden, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verlieren würde.

b.) Unter einem Vertreter im Außendienst (im Sinne der Verordnung BGBl Nr. 382/2001) kann daher nur eine Person verstanden werden, die im Kundenverkehr bzw. im Vertriebsbereich (Absatzgeschäft) des Dienstgebers tätig ist. „Einkäufer im Außendienst“ fallen nicht darunter. Wie der Bw. in Beantwortung der Anfrage des Finanzamts vom 10.4.2012 mitgeteilt hat, kauft er vor Ort Hotelkontingente ein, die in den Katalog bzw. in die Produktpalette seiner Arbeitgeberin bzw. von deren verbundenen Unternehmen aufgenommen werden sollen. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass die geworbenen Betriebe – offenbar für die Aufnahme in die Kataloge – vorab Werbebeiträge (Zuschüsse) zu leisten haben und der Bw. – im vorrangigen Interesse seiner Arbeitgeberin – bemüht sein mag, den Vermietern, Hoteliers und Eigentümern neue Vermarktungsmöglichkeiten (Werbeplattformen, Packages etc.) schmackhaft zu machen. Soweit er im Verlaufe des Berufungsverfahrens (insbesondere in seinem Schreiben vom 4.10.2012) versucht hat, das Schwergewicht seiner Tätigkeit vom „Einkauf im Außendienst“ weg zu verlegen und seine Tätigkeit als *Verkäufer* von Vermarktungsmöglichkeiten in den Vordergrund zu rücken, ist ihm entgegen zu halten, dass er für seine Tätigkeit ausschließlich von der Arbeitgeberin, die die im Katalog enthaltenen Produkte anpreist und vertreibt, entlohnt wird und in erster Linie deren Interessen (siehe Dienstvertrag) zu wahren hat.

Dass beim einen oder anderen Betrieb Vermarktungsschienen gefunden werden, die von diesem Betrieb zuvor nicht wahrgenommen wurden (Online-Special-Weeks, Special Guests, Special-Weeks etc.) vermag nicht dazu zu führen, dass der Bw. als „Vertreter“ *dieser Betriebe* anzusehen ist.

Der Vertretertätigkeit ist es gleichzuhalten, wenn nicht nur Rechtsgeschäfte über *Waren* im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden, sondern auch Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen (VwGH 24.2.2005, [2003/15/0044](#)). Dies bedeutet aber noch keineswegs, dass deshalb auch schon der Einkäufer eines Dienstgebers, der im Dienstleistungssektor tätig ist, als Vertreter (iSd Verordnung) angesehen werden kann.

4. Der VwGH hat zwar, worauf die Bw. verweist, in den Erkenntnissen vom 9.11.1983, 82/13/0146, und vom 10.3.1981, 2885/80, zu Vorgänger-Verordnungen ausgeführt, dass der Beruf eines Vertreters einen weit gezogenen Kreis von Berufstätigen umfasse. Er hat damit aber noch in keiner Weise zum Ausdruck gebracht, dass einem *ausdehnenden Verständnis* des Begriffs des „Vertreters“ (bzw. Anwendungsbereichs der Verordnung) zu folgen sei, das auch Reisende im Einkaufsbereich von Unternehmen einbezieht, zumal es als amtsbekannt angesehen werden muss, dass Werbungskosten in der vom Verordnungsgeber festgelegten Höhe in einer großen Anzahl von Fällen (offenkundig schon im klassischen „Vertreterbereich“) nicht in annähernd der Höhe des Pauschalbetrags entstehen. Im vorliegenden Fall würde das Vertreterpauschale 2.113,60 € betragen, obwohl in der Abgabenerklärung nur 378,00 € an Werbungskosten geltend gemacht worden sind (eine Größenordnung, die sich in etwa auch in den Abgabenerklärungen der Vorjahre findet) und der Bw., der sich in diesen Erklärungen durchwegs als „Einkäufer im Außendienst“ bezeichnet hat, die im Verfahren FinanzOnline vorgesehene Pauschalierungsmöglichkeit für „Vertreter“ für seine Person (über Jahre hinweg) nicht wahrgenommen bzw. in Anspruch genommen hat.

5. Es wurde dem Bw. freigestellt, den Gesamtbetrag der im Berufsjahr tatsächlich erwachsenen Werbungskosten nachzuweisen. Von dieser Möglichkeit hat er nicht Gebrauch gemacht. Er weist lediglich darauf hin, dass die Kosten für die Telekom (Internetverbindung für das Homeoffice), Diäten bis 6 Stunden, Parktickets und -kosten sowie Repräsentationskosten nicht ersetzt worden sind. Die entsprechenden Belege und Aufzeichnungen seien aber lückenhaft bzw. nicht archiviert worden, weil der Bw. ursprünglich der Meinung gewesen sei, dass diese Kosten nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten. Bei Berücksichtigung dieser Kosten würden „sicherlich über 50%“ der pauschalen Werbungskosten erreicht.

Ob die vom Bw. bezeichneten Werbungskosten tatsächlich in der geschätzten Höhe (über 1.056,80 €) anerkannt werden könnten, kann nicht beurteilt werden, weil keine einzige Aufwandskategorie beziffert worden ist und überprüft werden konnte. Erwähnenswert erscheint

aber doch, dass das Pauschale offenbar auch im vorliegenden Fall zu einem völlig unzutreffenden Ergebnis führen müsste, wobei nicht einmal bekannt ist, welche Grundlagen der seinerzeitigen Bemessung des Prozentsatzes zugrunde gelegen sind, und dabei auch noch zu berücksichtigen ist, dass einzig und allein bei der Berufsgruppe der Vertreter steuerfreie Kostenersätze (iSd § 26 EStG 1988) zu keiner Kürzung des Pauschales führen, sodass sich das Vertreterpauschale vor allem bei jener Gruppe von Steuerpflichtigen als (den Vorgaben des § 17 Abs. 6 EStG 1988 offensichtlich widersprechendes) Steuergeschenk erweist, die (beinahe) alle Aufwendungen, die zu Werbungskosten führen könnten, ohnedies vom Arbeitgeber ersetzt erhalten (vgl. UFS 9.5.2012, RV/0582-K/11; UFS 9.2.2012, RV/0338-I/11; UFS 10.1.2012, RV/0205-I/11).

6. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. Oktober 2012