

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, KR Gregor Ableidinger und Dr. Franz Kandlhofer im Beisein der Schriftführerin FOI<sup>in</sup> Andrea Newrkla in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, Wiener Straße 28, 3130 Herzogenburg, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) der Jahre 2009 bis 2015 in der Sitzung am 15.09.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### Einkommensteuer 2009 bis 2013

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2009 bis 2013 die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales und des Vertreterpauschales.

Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens führte das Finanzamt die Veranlagung der Streitjahre durch, ohne das große Pendlerpauschale und das Vertreterpauschale zu berücksichtigen. In der Begründung wurde ausgeführt, Vertreter im Sinne der VO BGBI. II 2001/382, seien (nur) Arbeitnehmer, die im Außendienst zum Zwecke des Abschlusses von Kaufverträgen tätig seien. Der Arbeitnehmer müsse eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben. Nach der Aktenlage sei der Bf als Verkaufsleiter beschäftigt, seine Tätigkeit umfasse laut Dienstvertrag auch zahlreiche, nicht einer Vertretertätigkeit zuordenbare Tätigkeiten, wie z.B. Schulungen und Präsentationen. Es liege daher keine ausschließliche Vertretertätigkeit vor.

Hinsichtlich der Nichtberücksichtigung des großen Pendlerpauschales wies das Finanzamt darauf hin, dass laut Pendlerrechner die Wegstrecke Wohnung- Arbeitsstätte bei Verwendung des Massenverkehrsmittels rund 17 km betrage. Die günstigste Wegzeit laut Routenplaner der ÖBB betrage in beide Richtungen 48 Minuten. Mangels Unzumutbarkeit der Benützung des Massenverkehrsmittels seien die Aufwendungen für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

In den fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerden brachte der steuerliche Vertreter des Bf im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens vor, der Bf sei bei einem weltweit tätigen Konzern beschäftigt und in den Jahren 2009 bis 30.06.2011 als Business Developement Manager persönlich für die Geschäftsentwicklung bei der X GmbH ohne direkt unterstellte Mitarbeiter eingesetzt gewesen. Erst mit 01.07.2011 habe er die Leitung dieser neu geschaffenen Abteilung übernommen. Sowohl als Business Developement Manager als auch als Leiter dieser Abteilung bestehe die Tätigkeit zu überwiegenden Anteil aus persönlichen Kundenkontakten sowie der persönlichen Mitwirkung bei der Anbahnung und dem Abschluss von Großprojekten.

Die Firma X GmbH habe mit Schreiben vom 24.11.2014 bestätigt, dass der Bf für die Kundenbetreuung, Anbahnung und für die Abschlüsse von Geschäften in den Streitjahren verantwortlich gewesen sei. Es gehöre nicht nur zu seinen Aufgaben, die bestehenden Kunden zu betreuen, sondern würden vom Bf "strategische Kunden entwickelt und gewonnen".

Die Tätigkeit in einem weltweiten Konzern sei nicht mit dem hinlänglichen Erscheinungsbild eines Vertreters, der täglich seine Kunden abfahre, vergleichbar. Vielmehr gehe es hier um Großprojekte, die sowohl aus Kundenkontakten, Anbahnung und Abschluss bestünden.

Beispielhaft führte der steuerliche Vertreter die folgenden, vom Bf abgewickelten Projekte an:

E AG: Zeiterfassung

R Wien: Zeiterfassung

A: Zutrittskontrolle, Zeiterfassung und Betriebsdatenerfassung für die Standorte Tulln, Gleisdorf und Gmünd

S: Zeiterfassung in Wattens, Liechtenstein, Schweiz und Vietnam

N: Zeiterfassung in allen bundesweiten Boutique-Standorten, sowie teilweise Zutrittskontrollen an den Boutique-Standorten

Laut den Richtlinien der Finanz sei zumindest die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst notwendig - die Dienstreisen des Bf seien mit den von der Finanz angeforderten Spesenabrechnungen belegt. Eine erforderliche Tätigkeit im Innendienst zu konkreten Aufträgen sei jedoch nicht schädlich.

Zum Pendlerpauschale führte der steuerliche Vertreter aus, der Bf habe eine flexible Arbeitszeit. Aufgrund seines Aufgabengebietes könne er sicherlich seine Arbeitszeit nicht nach den zumutbaren öffentlichen Verkehrsmitteln einteilen. Laut Pendlerverordnung

2013 beständen bei flexiblen Arbeitszeiten keine Bedenken, wenn bei Abfrage des Pendlerrechners ein repräsentativer Arbeitsbeginn bzw ein repräsentatives Arbeitsende herangezogen würde. Dies müsse auch für die Vorjahre gelten.

Als repräsentativer Arbeitsbeginn könne beim Bf zwischen 08:00 und 08:30 Uhr und als repräsentatives Arbeitsende zwischen 18:00 und 18:30 Uhr herangezogen werden. Als Grundlage für die Berechnung des Pendlerpauschales sei sicherlich auch für die Jahre vor 2013 das hoch komplexe Modul des Pendlerrechners heranzuziehen, da es keine anderen Möglichkeiten gegeben habe, die Arbeit zu erreichen.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, nach übereinstimmender Lehre, Verwaltungsübung und Entscheidungspraxis seien Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zweck der Anbahnung und des Abschlusses von Kaufgeschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Dieser Tätigkeit sei der Abschluss von (entgeltlichen) Rechtsgeschäften über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers gleichzuhalten. Der Dienstnehmer müsse eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht zur Vertretertätigkeit. Von der Gesamtarbeitszeit müsse mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden, wobei der Innendienst nur die für die konkreten Aufträge erforderlichen Tätigkeiten umfassen dürfe. Andere Tätigkeiten in "völlig untergeordnetem Ausmaß" seien nicht schädlich (VwGH 24.02.2005, 2003/15/0044).

Unter Business Developement verstehe man allgemein die strategische und operative Weiterentwicklung eines Unternehmens durch Erschließung neuer Geschäftsfelder und neuer geografischer Märkte und die Entwicklung neuer Produkte und Technologien.

Aus dem Dienstvertrag sei ersichtlich, dass die dem Bf zugewiesenen Aufgabenbereiche einerseits weit über jene eines typischen Vertreters hinausgingen und andererseits Geschäftsabschlüsse durch den Bf nicht in dessen Aufgabenbereich fielen und offensichtlich auch nicht erfolgen würden. Der Bf sei im Rahmen seiner Tätigkeit allenfalls unterstützend für die Vertriebsorganisationen des Unternehmens zur Erreichung der Umsatzziele tätig geworden. Auch der Umstand, dass der Bf zusätzlich zu seinem Fixgehalt eine Vergütung in Höhe von 0,075% des gesamten monatlichen Umsatzes in den Verkaufsgebieten Österreich und Südtirol erhalte, spreche gegen den Abschluss von Geschäften durch den Bf selbst. Es seien bisher auch keine vom Bf selbst mit den jeweiligen Kunden abgeschlossene und von beiden unterfertigte Verträge vorgelegt worden.

Eine überwiegende Außendiensttätigkeit lasse sich auch aus den vorgelegten Reisekostenabrechnungen nicht ableiten. Die Reisekostenabrechnungen der Monate Februar, Juli und Dezember 2013 wiesen jeweils drei Reisetage auf, jene der Monate April, Juni und Oktober 2013 jeweils vier Reisetage.

Hinsichtlich der Nichtberücksichtigung des großen Pendlerpauschales führte das Finanzamt aus, gemäß § 5 Abs. 1 Pendlerverordnung BGBI II 2013/276 idF 2014/154

sei die gegenständliche Verordnung erstmalig für die Veranlagung des Jahres 2014 anzuwenden. Es könne daher dahingestellt bleiben, ob die abgefragten Verhältnisse (Arbeitszeitbeginn bzw Arbeitszeitende) als repräsentativ iSd § 1 Abs. 4 der Verordnung anzusehen seien.

Nach übereinstimmender Literatur, Verwaltungspraxis und Rechtsprechung sei nach der im Beschwerdezeitraum geltenden Rechtslage im Falle von flexiblen Arbeitszeiten von der optimalen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- und Abfahrtszeiten des öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen. Wartezeiten zwischen Ankunft bei der Arbeitsstätte und Arbeitsbeginn seien daher bei einer gleitenden Arbeitszeit nicht zu berücksichtigen.

Nach 621 BlgNr XVII. GP 75 sei im Nahbereich von 25 km die Benützung des Massenbeförderungsmittels jedenfalls zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten betrage. Diese Zumutbarkeitsvermutung gelte auch dann, wenn die Fahrzeiten mit den Massenbeförderungsmitteln im Vergleich zu einem Kfz mehr als dreimal so lange seien.

Die Erläuternden Bemerkungen seien nach der Rechtsprechung des VwGH so zu verstehen, dass zunächst im Nahbereich von 25 km die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit immer dann zumutbar sei, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten betrage. Übersteige die einfache Fahrtzeit 90 Minuten bzw die einfache Fahrtstrecke 25 km, sei die Zumutbarkeit auch anhand eines Fahrtdauervergleiches zu prüfen. Nach den Gesetzesmaterialien sei auch im Nahbereich eine Wegzeit von 90 Minuten jedenfalls zumutbar.

Laut Fahrplan der ÖBB existierten zwischen der Wohnung des Bf und seiner Arbeitsstätte Verbindungen, wo die Wegzeiten für die Hin- und Rückfahrten jedenfalls weit unter 90 Minuten lägen. Zum gleichen Ergebnis führe im Übrigen auch die (im Beschwerdezeitraum nicht maßgebliche) Abfrage mit dem Pendlerrechner bei Annahme eines Arbeitsbeginnes um 7:30 Uhr und eines Arbeitsendes um 16:30 Uhr. Warum ein Arbeitsbeginn um 8:00 Uhr für den Bf zumutbar sein solle, ein Arbeitsbeginn um 7:18 Uhr aber nicht, sei nicht nachvollziehbar. Die Beweisführung gehe über eine allgemein gehaltene Behauptung nicht hinaus.

Bei optimaler Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunftszeiten des öffentlichen Verkehrsmittels betrage die Wegzeit jedenfalls unter 90 Minuten.

Fristgerecht beantragte der Bf die Vorlage seiner Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2013 und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

## **Einkommensteuer 2014 und 2015**

In den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2014 und 2015 beantragte der Bf die Berücksichtigung des Vertreterpauschales. Nach ursprünglich

erklärungsgemäßer Veranlagung wurden die Einkommensteuerbescheide gemäß § 299 BAO aufgehoben und neue Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 ohne Berücksichtigung des Vertreterpauschales erlassen.

In der dagegen erhobenen Beschwerde verwies der steuerliche Vertreter inhaltlich auf seine gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2013 eingebrachte Bescheidbeschwerde und beantragte die Vorlage der Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde der Bf ersucht, den bis 30.06.2011 gültigen Dienstvertrag, repräsentative Zeitnachweise in den Streitjahren und Nachweise von Geschäftsabschlüssen, die im Namen und auf Rechnung des Dienstgebers getätigt worden seien, vorzulegen.

Der steuerliche Vertreter des Bf legte den Dienstvertrag vom 03.07.2008 sowie ein Schreiben des Dienstgebers vor. In diesem wird bestätigt, dass die Hauptaufgaben des Bf in der Betreuung der Kunden, der Anbahnung und dem Abschluss von Geschäften lägen. Auftragsunterlagen könnten aber aus Gründen der Geheimhaltung nicht weitergegeben werden. Beispielhafte könne aber bestätigt werden, dass folgende Projekte in den letzten Jahren vom Bf angebahnt und abgeschlossen worden seien:

2009-2014: E AG (Zeiterfassung und Zutrittskontrolle)

2009-2010: L (Zutrittskontrolle)

2010-2011: R Wien (Zeiterfassung)

2010-2013: A (Zutrittskontrolle, Zeiterfassung und Betriebsdatenerfassung)

2011-2014: B (Zutrittskontrolle und Zeiterfassung)

2011-2014: S (Zeiterfassung)

2011-2012: N (Zutrittskontrolle und Zeiterfassung)

2012-2014: Z (Zutrittskontrolle und Zeiterfassung)

2012-2013: K (Zutrittskontrolle und Zeiterfassung)

2013-2014: V (Zutrittskontrolle)

2013-2014: J (Zutrittskontrolle)

Außerdem führte der Dienstgeber in der Bestätigung aus, der Bf sei vorrangig im Außendienst tätig und erfasse seine Arbeitszeit gemäß § 26 Abs. 3 Arbeitszeitgesetz (AZG) in Saldenform; es sei für ihn auf Grund der hohen Reisetätigkeit eine geregelte Arbeitszeit nicht gewährleistet und die An- und Abreise via öffentlicher Verkehrsmittel daher unzumutbar.

Die belangte Behörde legte über Aufforderung Fahrplanauskünfte der ÖBB für die Jahre 2009 bis 2013 vor, aus denen ersichtlich sei, dass auch in diesen Jahren die Fahrzeit mit der Bahn zwischen F und H sowohl für die Hinfahrt als auch für die Rückfahrt rund 20 Minuten betrage. Unter Berücksichtigung einer Gehzeit für die 0,9 km lange Wegstrecke von der Wohnung des Bf zur Bahnhaltestelle F (11 Minuten) und für die 1,5 km lange Wegstrecke von der Bahnhaltestelle H zur Arbeitsstätte des Bf (18 Minuten) ergebe sich eine Gesamtwegzeit von unter einer Stunde.

Darüber hinaus führte die belangte Behörde aus, dem in Wahrung des Parteiengehörs übermittelten Schreiben des Dienstgebers des Bf sei zu entnehmen, dass die Arbeitszeit gemäß § 26 Abs. 3 AZG in Saldenform erfasst werde. Dies sei nur für Arbeitnehmer zulässig, die die Lage ihrer Arbeitszeit und ihren Arbeitsort weitgehend selbst bestimmen könnten. Wie aus diesem Umstand eine "Unzumutbarkeit" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (idF vor BGBI I 53/2013) abgeleitet werden könne, sei nicht nachvollziehbar.

Was die nicht gewährleistete geregelte Arbeitszeit auf Grund der hohen Reisetätigkeit betreffe, sei festzuhalten, dass dies aus der Aktenlage nicht ableitbar sei. Die Abfahrt des letzten Zuges von der Bahnhaltstelle H erfolge in allen Beschwerdejahren nach 21:00 Uhr und es sei zweifelsfrei davon auszugehen, dass diese Zugsverbindung auch an Tagen mit erfolgter Reisetätigkeit überwiegend im Lohnzahlungszeitraum hätte verwendet werden können.

Hinsichtlich des Beschwerdepunktes "Vertreterpauschale" ergäben sich aus den übermittelten Unterlagen keine Änderungen gegenüber der der Beschwerdevorentscheidung zu Grunde gelegten Sachverhaltslage. Ein Nachweis des persönlichen Abschlusses von Kaufgeschäften durch den Bf sei nicht erbracht worden. Weshalb die Vorlage von, vom Bf unterfertigten Kaufgeschäften aus Geheimhaltungsvereinbarungen nicht möglich sei, sei für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar.

Zusammen mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde dem Bf die Stellungnahme des Finanzamtes sowie die Fahrplanauskünfte für die Jahre 2009 bis 2013 zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

In der am 15.09.2016 antragsgemäß durchgeführten Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bf ergänzend vor, der Bf habe Gleitzeit, müsste aber seine Arbeitszeit nach den laut Fahrplan gegebenen Fahrtmöglichkeiten einrichten. Laut dem ab 2014 geltenden Pendlerrechner sei eine Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln unzumutbar.

Der Bf sei bis zum Jahr 2011 ohne Mitarbeiter in seinem Bereich tätig gewesen und habe seit 2011 einen Mitarbeiter. Im Hinblick darauf, dass laut Dienstvertrag die mit seiner Tätigkeit verbundenen Kosten als abgegolten gelten würden, seien nur für weiter entfernte Destinationen Reiserechnungen gelegt worden. Die Kundenbesuche im Umkreis des Unternehmensstandortes seien nicht abgerechnet worden. Bei diesen Kundenbesuchen komme er fallweise vor dem Außendienst oder nach dem Außendienst ins Büro. Der Bf sei im Unternehmen für Österreich und Südtirol für die Anbahnung und den Abschluss von Großprojekten zuständig und er sei überwiegend im Außendienst tätig.

Der Vertreter der belangten Behörde verwies auf das bisherige umfassende Vorbringen.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Dienstvertrag vom 03.07.2008, den Dienstvertrag vom 27.06.2011, die vom Bf und von der Amtspartei beigebrachten Unterlagen

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Der Bf war bis 30.06.2011 bei der Fa. X GmbH als Business Developement Manager ohne direkt unterstellte Mitarbeiter eingesetzt und übernahm mit 01.07.2011 die Leitung dieser Abteilung. In beiden Funktionen war der Bf dem Leiter Vertrieb und Marketing unterstellt.

Laut Dienstvertrag vom 03.07.2008 hatte der Bf folgende Aufgaben wahrzunehmen:

- Aufbau und Führung des Business Development Managements für Online Zutrittssysteme mit dem Ziel durch die Bereitstellung anwendungsorientierter Systemangebote mit einem messbaren Kundennutzen die mit der Leitung Vertrieb und Marketing gemeinsam festgelegten Umsatzziele, Ertragsziele und qualitativen Ziele zu verwirklichen.
- Mitarbeit an der Vertriebsstrategie für den Bereich Online Zutrittssysteme und Erarbeitung von konkreten Vorschlägen und Konzepten dazu an die Leitung Vertrieb und Marketing um das erforderliche Wachstum und die Unternehmensziele durch langfristige, partnerschaftliche Kundenbeziehungen abzusichern.
- Mitarbeit an Erstellung und Pflege eines Produktesortiments für den Bereich Online Zutrittssysteme, das den strategischen Zielen und Marktanforderungen gerecht wird.
- Erstellung eines Vertriebskonzeptes in Zusammenarbeit mit der Leitung Vertrieb und Marketing für den Bereich Online Zutrittssysteme.
- Unterstützung und Zusammenarbeit der regionalen Verkaufsleitungen und Marktbearbeiter in partnerschaftlicher und teamorientierter Weise um den Bereich Online Zutrittssysteme durch die bestmögliche Motivation der Marktbearbeitung zu stärken und zu entwickeln.
- Berichterstattung über alle relevanten Entwicklungen, Trends und besondere Vorkommnisse am Markt oder bei einzelnen Kunden und Mitbewerbern an die Leitung Vertrieb und Marketing.
- Bearbeitung und Ausbau des X - Vertriebsnetzes für den Bereich Online Zutrittssysteme nach dem mit der Leitung Vertrieb und Marketing gemeinsam festgelegten Vertriebskonzept.
- Schulungen und Präsentationen für Vertriebspartner und Kunden sind nach den geltenden Standards und Richtlinien durchzuführen bzw. zu organisieren.
- Mitarbeit bei der Erstellung und laufenden Pflege eines modularen Schulungskonzeptes für den Vertrieb.
- Mitarbeit und Teilnahme an den Außendienstbesprechungen und Vertriebstagungen.
- Im Falle von Reklamationen sind sämtliche relevanten Daten gemäß den in der X GmbH geltenden Vorschriften zu erfassen und unverzüglich an die verantwortlichen Stellen im Unternehmen zu leiten. Im Fall schwerwiegender Schäden oder drohender Gefahren

für Menschen oder Sachwerte ist darüber hinaus unverzüglich die Leitung Vertrieb und Marketing zu informieren.

Der Aufgabenbereich des Bf laut Dienstvertrag vom 27.06.2011 umfasste folgende Tätigkeiten:

- Aufbau und Führung des Business Development Managements für Online Zutrittssysteme, Personenvereinzelungssysteme und Workforcemanagement mit dem Ziel durch die Bereitstellung anwendungsorientierter Systemangebote mit einem messbaren Kundennutzen die mit der Leitung Vertrieb und Marketing gemeinsam festgelegten Umsatzziele, Ertragsziele und qualitativen Ziele zu verwirklichen.
- Führung der unterstellten Mitarbeiter in den vom Dienstnehmer verantworteten Bereichen.
- Regelmäßige Durchführung der Leistungsbeurteilung der unterstellten Mitarbeiter, um eine effiziente Arbeitsweise aller Mitarbeiter im Sinne der X GmbH sicherzustellen.
- Mitarbeit an der Vertriebsstrategie und am Vertriebskonzept für die definierten Bereiche und Erarbeitung von konkreten Vorschlägen und Konzepten dazu an die Leitung Vertrieb und Marketing um das erforderliche Wachstum und die Unternehmensziele durch langfristige, partnerschaftliche Kundenbeziehungen abzusichern.
- Mitarbeit an Erstellung und Pflege eines Produktesortiments, das den strategischen Zielen und Marktanforderungen gerecht wird.
- Unterstützung und Zusammenarbeit der regionalen Verkaufsleitungen und Marktbearbeiter in partnerschaftlicher und teamorientierter Weise um die definierten Bereiche durch die bestmögliche Motivation der Marktbearbeitung zu stärken und zu entwickeln.
- Berichterstattung über alle relevanten Entwicklungen, Trends und besondere Vorkommnisse am Markt oder bei einzelnen Kunden und Mitbewerbern an die Leitung Vertrieb und Marketing.
- Bearbeitung und Ausbau des X - Vertriebsnetzes für den definierten Bereich nach dem mit der Leitung Vertrieb und Marketing gemeinsam festgelegten Vertriebskonzept.
- Schulungen und Präsentationen für Vertriebspartner und Kunden sind nach den geltenden Standards und Richtlinien durchzuführen bzw. zu organisieren.
- Mitarbeit bei der Erstellung und laufenden Pflege eines modularen Schulungskonzeptes für den Vertrieb.
- Mitarbeit und Teilnahme an den Außendienstbesprechungen und Vertriebstagungen.
- Im Falle von Reklamationen sind sämtliche relevanten Daten gemäß den in der X GmbH geltenden Vorschriften zu erfassen und unverzüglich an die verantwortlichen Stellen im Unternehmen zu leiten. Im Fall schwerwiegender Schäden oder drohender Gefahren für Menschen oder Sachwerte ist darüber hinaus unverzüglich die Leitung Vertrieb und Marketing zu informieren.

Dienstort des Bf war in den Streitjahren der Standort der Fa. X GmbH in G,H-Straße. Er war in den Streitjahren nicht überwiegend im Außendienst tätig.

Laut Pkt. 9 des Dienstvertrages vom 03.07.2008 bzw Pkt. 10 des Dienstvertrages vom 27.06.2011 wird dem Bf für Dienstfahrten ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, welches auch für Privatfahrten genutzt werden kann.

Die Tarifentfernung zwischen dem Wohnsitz und der Arbeitsstätte des Bf beträgt einschließlich der Gehwege von der Wohnung zum Bahnhof (0,9 km) und vom Bahnhof zur Arbeitsstätte (1,5 km) insgesamt 17,4 km.

Mit Massenbeförderungsmitteln ist es für den Bf möglich, die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte in einer Gesamtfahrzeit von weniger als 90 Minuten für die einfache Fahrtstrecke zurückzulegen.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die von der belangten Behörde sowie dem Bf vorgelegten Unterlagen und hinsichtlich der nicht überwiegenden Außendiensttätigkeit auf die folgende Beweiswürdigung:

Den beispielhaft vorgelegten Reisekostenabrechnungen des Jahres 2013 ist zu entnehmen, dass der Bf

im Jänner an 7 Tagen,

im Februar an 3 Tagen,

im März an 7 Tagen,

im April an 15 Tagen,

im Mai an 9 Tagen,

im Juni an 4 Tagen,

im Juli an 3 Tagen,

im August an 5 Tagen,

im September an 8 Tagen,

im Oktober an 15 Tagen,

im November an 8 Tagen und

im Dezember an 3 Tagen

somit an insgesamt 87 Tagen mehr als drei Stunden im Außendienst tätig war und jeweils eine Reisekostenabrechnung legte. Als Gründe für die Dienstreisen wurden an 19 Tagen vom Bf "Vertriebsmeeting", "PCL-Meeting" "Verkaufstraining", "Buchpräsentation", "Innovationstag", "56. Österreichischer Krankenhauskongress", "Referenzbesuch" angegeben. Daraus schloss der erkennende Senat, dass diese Dienstreisen vom Bf nicht mit dem Ziel unternommen wurden, Geschäftsabschlüsse herbeizuführen. Diese Dienstreisen hatten kein völlig untergeordnetes Ausmaß und sind daher nicht geeignet, die überwiegende Außendiensttätigkeit als Vertreter zu untermauern.

Das Vorbringen, der Bf habe in den Reisekostenabrechnungen nur jene Abwesenheiten berücksichtigt, die zu einem Anspruch auf Vergütung geführt hätten, beweist ebenfalls keine überwiegende Außendiensttätigkeit als Vertreter, da bei Dienstreisen unter drei Stunden der überwiegende Teil der Tagesarbeitszeit nicht im Außendienst verbracht wird. Der Innendienst darf die für konkrete Aufträge erforderlichen Tätigkeiten umfassen, er darf aber zeitlich nicht überwiegen.

Rechtliche Würdigung:

### **1. Vertreterpauschale**

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

§ 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 EUR 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."

Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261).

Im Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, stellte der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Vorjudikatur klar, dass auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung zur Tätigkeit eines Vertreters gehören können, "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 steht". Das Erkenntnis enthält auch die Aussage, dass 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. Hierüber waren in dem mit diesem Erkenntnis entschiedenen Fall des Geschäftsführers einer "nahezu nur aus (ihm) selbst" bestehenden GmbH nicht die erforderlichen Feststellungen getroffen worden. In dem mit dem Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, entschiedenen Fall eines Geschäftsführers zweier Gesellschaften mit insgesamt 276 Dienstnehmern verneinte der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen einer "völlig untergeordneten Leitungstätigkeit".

Im vorliegenden Fall war der Bf bis einschließlich Juni 2011 als Business Development Manager und ab Juli 2011 als Leiter dieser Abteilung tätig.

Den beispielhaft vorliegenden Reisekostenabrechnungen ist nicht zu entnehmen, dass der Bf im Außendienst eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausübte; es ist daraus vielmehr zu ersehen, dass der Bf andere Außendiensttätigkeiten (z. B. Teilnahme an

Meetings) von nicht völlig untergeordnetem Ausmaß unternahm, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen war. Bei dieser Sachlage ist aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes das Vorliegen einer Vertretertätigkeit zu verneinen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261).

Darüber hinaus wird bei Dienstreisen unter drei Stunden der überwiegende Teil der Tagesarbeitszeit nicht im Außendienst verbracht wird. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darf der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderlichen Tätigkeiten umfassen, er darf aber zeitlich nicht überwiegen (VwGH 24.02.2005, 2003/15/0044).

Das Vertreterpauschale war daher vom Finanzamt in den Streitjahren zu Recht nicht einkünftemindernd berücksichtigt worden.

## **2. Großes Pendlerpauschale**

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

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für die Jahre **2009 und 2010** geltenden Fassung auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km 630 Euro jährlich

40 km bis 60 km 1.242 Euro jährlich

über 60 km 1.857 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km 342 Euro jährlich

20 km bis 40 km 1.356 Euro jährlich

40 km bis 60 km 2.361 Euro jährlich

über 60 km 3.372 Euro jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit b und c EStG 1988 sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit b und c EStG 1988 in der für den Zeitraum **2011 bis 30.4.2013** geltenden Fassung lautet:

" b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km 696 Euro jährlich  
40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich  
über 60 km 2 016 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km 372 Euro jährlich  
20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich  
40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich  
über 60 km 3 672 Euro jährlich."

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG in der für den Streitzeitraum **ab 01.05.2013** sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,  
bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich.

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich,

bei mehr als 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 3 672 Euro jährlich.

Vorweg ist anzumerken, dass die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), BGBl II 276/2013, auf den Beschwerdefall nicht anwendbar ist (vgl § 5 der Verordnung).

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053).

Die amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (621 BlgNR XVII.GP, 75) führen diesbezüglich aus:

"Der in Betracht kommende Freibetrag richtet sich bei der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach der zurückzulegenden Tarifentfernung bzw. wenn die Benützung eines Kraftfahrzeuges erforderlich ist, nach der auf der Straße zurückzulegenden Entfernung. .... Unmöglich ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls dann, wenn ein solches nicht vorhanden oder im Bedarfsfall während der Nachtzeit nicht mehr im Betrieb ist. "Unzumutbar" sind im Vergleich zu einem KfZ jedenfalls mehr als drei mal so lange Fahrtzeiten (unter Einschluß von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen KfZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. ..."

Nach den Gesetzesmaterialien ist der Begriff der Unzumutbarkeit somit grundsätzlich ein relationaler Begriff ("im Vergleich zu einem KfZ"), wobei die Erläuterungen zudem eine Fahrzeit von 90 Minuten jedenfalls für zumutbar halten.

Die Tarifentfernung zwischen dem Wohnsitz und der Arbeitsstätte des Bf beträgt insgesamt 17,4 km.

Dass für die Zurücklegung des Arbeitsweges dem Bf öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung stehen, ist unbestritten. Der steuerliche Vertreter leitet die Unzumutbarkeit der Benützung dieser Verkehrsmittel daraus ab, dass es dem Bf nicht zugemutet werden könne, seinen Arbeitsbeginn und sein Arbeitsende (im Rahmen von flexiblen Arbeitszeiten) an die Abfahrtszeiten der öffentlichen Verkehrsmittel anzupassen. Gerade

diese Möglichkeit und damit die Vermeidung unnötiger Wartezeiten ist aber ein Vorteil von flexibel wählbaren Arbeitsbeginn- und -endezeiten und bewirkt nach Ansicht des Senates keine Unzumutbarkeit.

Den von der belangten Behörde im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Fahrplanauskünften der ÖBB für die Jahre 2009 bis 2013 ist zu entnehmen, dass der Weg Wohnung-Arbeitsstätte einschließlich der Gehwege von der Wohnung zum Bahnhof und vom Bahnhof zur Arbeitsstätte in einer Zeit von unter einer Stunde mit Massenbeförderungsmitteln zurückgelegt werden kann.

Es ist daher davon auszugehen, dass dem Bf die Benützung von Massenbeförderungsmitteln zumutbar ist, weshalb die Nichtberücksichtigung des großen Pendlerpauschales für den Zeitraum 2009 bis 30.04.2013 im Einklang mit dem Gesetz steht.

Hinsichtlich des Zeitraumes ab 1.5.2013 bis 31.12.2013 ist auf die mit 1.5.2013 in Kraft getretene Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988 idF BGBl I 2013/53 zu verweisen, wonach dem Arbeitnehmer kein Pendlerpauschale zusteht, wenn ihm ein arbeitgebereignetes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **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.

Sowohl hinsichtlich der Voraussetzungen für die Zuerkennung des Vertreterpauschales als auch des großen Pendlerpauschales folgt das Erkenntnis der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus handelt es sich bei der Frage, ob der Bf überwiegend im Außendienst tätig ist bzw für die Zurücklegung der Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte weniger als 90 Minuten benötigt, um Tatsachenfragen, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beantworten waren.

Wien, am 29. September 2016