

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 15.12.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird mit - 1.029,05 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage ist der Beschwerdevorentscheidung vom 18.10.2017 zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird mit - 1.029,00 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage ist der Beschwerdevorentscheidung vom 18.10.2017 zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

1. Arbeitnehmerveranlagung 2010:

In der am 15.04.2011 elektronisch eingereichten Abgabenerklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte die Beschwerdeführerin (Bf.) ein Berufsgruppenpauschale als Vertreterin geltend. Mit Bescheid vom 20.04.2011 führte das Finanzamt (FA) die Veranlagung antragsgemäß durch. Mit Bescheid vom 15.12.2016 nahm das FA das Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und versagte nunmehr die Anerkennung des Vertreterpauschales mit folgender Begründung:

„Im Hinblick auf das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens für das Vertreterpauschale im Jahr 2011, wird nunmehr auch für das Jahr 2010 das berücksichtigte Vertreterpauschale gestrichen. Dies deshalb, da die Feststellungen bezüglich Ihres Arbeitgebers des Jahres 2011 (A. GmbH) auch für das Jahr 2010 Gültigkeit besitzen da der Sachverhalt unverändert geblieben ist (selber Dienstvertrag, selbe Tätigkeit, selbe Branche, etc). Diese

Feststellungen sind wie folgt. I: Diäten und Tagesgelder wurden Ihnen ersetzt, weswegen Sie hierzu keine Aufwendungen hatten. II: Reisekosten und sonstige notwendige Auslagen wurden Ihnen vom Arbeitgeber ersetzt. III: Ihnen wurde ein Dienstwagen, ein Mobiltelefon und ein Notebook zur Verfügung gestellt. Die Betriebskosten wurden vom Arbeitgeber getragen. Aus all dem ergibt sich, dass Ihnen während Ihrer Tätigkeit bei der A. GmbH keine Werbungskosten entstanden sind, welche Ihnen nicht von dritter Seite ersetzt wurden. Da es in diesem Fall somit am Merkmal nicht ersetzter Werbungskosten handelt, ist kein rechtlicher Spielraum für eine pauschale Bemessung dieser Werbungskosten gegeben.“

2. Arbeitnehmerveranlagung 2011

Auch für das Jahr 2011 machte die Bf. ein Berufsgruppenpauschale als Vertreterin geltend. Mit Bescheid vom 19.11.2015 wurde das Vertreterpauschale lediglich für den Zeitraum Jänner bis September gewährt. Dagegen wurde am 16.12.2015 Beschwerde erhoben. Seitens des FA wurde in der Folge ein umfangreiches Vorhalteverfahren geführt. Nach Zurücknahme der Beschwerde wurde diese mit BVE vom 05.04.2016 als gegenstandslos geworden erklärt. Am 15.12.2016 verfügte das FA die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO und erließ am 15.12.2016 den Einkommensteuerbescheid mit folgender Begründung:

„Das berücksichtigte Vertreterpauschale musste gestrichen werden.

Feststellungen A. GmbH: I: Diäten und Tagesgelder wurden Ihnen ersetzt, weswegen Sie hierzu keine Aufwendungen hatten. II: Reisekosten und sonstige notwendige Auslagen wurden Ihnen vom Arbeitgeber ersetzt. III: Ihnen wurde ein Dienstwagen, ein Mobiltelefon und ein Notebook zur Verfügung gestellt. Die Betriebskosten wurden vom Arbeitgeber getragen.

Feststellungen B. Austria GmbH: IV: Ihnen wurden dieselben Arbeitsmittel wie bei der A. GmbH zur Verfügung gestellt. V: Sämtliche notwendigen Aufwendungen wurden Ihnen vom Arbeitgeber ersetzt. VI: Verträge konnten von Ihnen mangels Vertretungsbefugnis nicht rechtsgültig in Vertretung Ihres Arbeitgebers abgeschlossen werden, sondern bedurften der Unterzeichnung durch Herrn C.. Aus all dem ergibt sich, dass es sich einerseits nicht um eine Vertreter Tätigkeit handelte und Ihnen andererseits keine Werbungskosten entstanden, welche Ihnen nicht von anderer Seite ersetzt wurden. Diese Feststellungen gründen sich auf die von Ihnen in Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 29.04.2016 vorgelegten Dokumente.“

3. Beschwerde vom 14.01.2017

Der gegen die Einkommensteuerbescheide für 2010 und 2011 erhobenen Beschwerde vom 14.01.2017 gab das FA mit Beschwerde vorentscheidungen vom 18.10.2017 statt, hob diese Beschwerde vorentscheidungen mit Bescheid vom 27.10.2017 gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf und versagte das Vertreterpauschale neuerlich. Dagegen stellte die Bf. am 24.11.2017 einen Vorlageantrag.

In der Beschwerde vom 14.01.2017 wurde eingewendet, dass die Aberkennung des Vertreterpauschales zu Unrecht erfolgt sei, weil von der Bf. vorgelegte Unterlagen unrichtig bewertet und der Sachverhalt unvollständig ermittelt worden sei.

Der unvollständige Sachverhalt sei der Bf. erst seit der Begründung des gegenständlichen Steuerbescheides bekannt bzw. bewusst worden. Hätte sie bereits durch das Schreiben des FA vom März 2016 erfahren, dass der Nachweis von wirtschaftlich selbst zu tragenden Werbungskosten erforderlich ist, hätte sie das bereits bei den am 29.4.2016 vorgelegten Unterlagen berücksichtigt.

Die Aberkennung des Vertreterpauschales für 2010 werde u.a. damit begründet, dass es durch die Arbeitgeberin A. GmbH zu einem vollständigen Ersatz aller Werbungskosten gekommen sei. Wegen des vollständigen Kostenersatzes, seien der Bf. keine Werbungskosten entstanden und sei daher kein rechtlicher Spielraum für eine pauschale Bemessung von Werbungskosten gegeben.

Im Internet habe die Bf. nun das Erkenntnis des VwGH vom 30.09.2015, GZ 2012/15/0125, gefunden. Dort werden im Zusammenhang mit dem Vertreterpauschale wirtschaftlich selbst zu tragende Werbungskosten behandelt und dass deren Nachweis erforderlich ist. Das Vertreterpauschale sei bei Vorliegen von wirtschaftlich selbst zu tragenden Werbungskosten, die dem Grunde nach bestehen müssen, unabhängig von deren Höhe zu gewähren. Im Ersuchen um Ergänzung des FA vom 22.03.2016 habe die Aufforderung zum Nachweis von wirtschaftlich selbst getragenen Werbungskosten gefehlt.

Die Schlussfolgerung des FA es habe keine selbst zu tragenden Werbungskosten gegeben sei unrichtig, da nur die im bereits vorgelegten Dienstvertrag ausdrücklich geregelten Betriebsmittel und Kostenersatz durch die A. GmbH erstattet und vom FA in Betracht gezogen wurden.

Darüber hinaus sei im bereits vorgelegten Dienstvertrag der A. GmbH (Punkt 2.3) geregelt, dass der Ort der Arbeitsleistung die Wohnung der Mitarbeiterin in Wien ist. Die A. GmbH hatte in Österreich niemals ein Büro. Das für die Bf. zuständige Büro war in D., ...Deutschland, und alle angestellten Außendienst-Mitarbeiter hatten home office. Daraus hätten sich für die Bf. eine Reihe von tatsächlich, wirtschaftlich von ihr zu tragenden Werbungskosten ergeben.

Für die Erledigung aller Dienstverpflichtungen und damit verbundenen Arbeiten sei ein geeigneter, entsprechend ausgestatteter Arbeitsraum in der Wohnung unerlässlich. Die Bf. habe alle Büro- und Arbeitsmaterialien für den Vertrieb zB: unsterile Produktmuster, Schaumodelle zur Erklärung der Produkte und alle Marketingmaterialien für lokale Kongresse und Veranstaltungen (Kalender, Give aways, Blöcke, Kugelschreiber, Landyards, Messestand ...) zu Hause lagern müssen. Die notwendige Büroarbeit im Zusammenhang mit Akquise, Auftragsbearbeitung, Vertragsunterlagen, Kundenakten wurde im home office gemacht, wobei alle erforderlichen Möbel von Schreibtisch und Beleuchtung bis zu den Stellagen aus eigenen Mitteln zu beschaffen waren.

Die Firma A. GmbH habe nur die dafür notwendigen technischen Geräte wie Notebook, Drucker und Fax zur Verfügung gestellt und deren Kosten ersetzt. Bei Übernahme durch B. Austria GmbH per Oktober 2011 mussten alle Mitarbeiter ihre A. Arbeitsgeräte zurückgeben und diese seien durch den Standard und Vorschriften entsprechend bei B. ersetzt worden

Im Jahr 2010 war die Bf. a) von Jänner bis 22.04.2010 in Adr1 und danach b) in Adr2 wohnhaft gewesen. In beiden Wohnungen sei deshalb ein Arbeitsraum erforderlich gewesen, für dessen Einrichtung, Erhaltung und Betrieb die Bf. selbst aufkommen musste, dh wirtschaftlich selbst zu tragende Werbungskosten gehabt habe. An beiden Wohnadressen könnten folgende Personen unabhängig voneinander, weil diese einander unbekannt sind, als Zeugen die genutzten Büroräume für A. GmbH bestätigen. E. und F.

Kostenaufstellungen: Außer den nun folgenden Kosten sei es der Bf. aus zwei Gründen unmöglich weitere Kosten glaubhaft nachvollziehen bzw. belegen zu können. Einerseits sei es neben dem Vertreterpauschale unzulässig andere Werbungskosten geltend zu machen weshalb die Belege als privat gelten und die oftmaligen Übersiedlungen zur Entsorgung vieler Dinge beigetragen haben. Andererseits sei der zeitliche Abstand so groß, dass etwaige andere selbst getragene Kosten in Vergessenheit geraten sind. Die Bf. halte es für durchaus realistisch, dass weitere Kosten von ihr getragen wurden.

i) zur unter oben a) genannten Adresse:

Diese Miet-Wohnung habe die Bf. 2009 bezogen. Im 2. Halbjahr 2009 sei die gesamte Einrichtung des Arbeitszimmers neu angeschafft worden.

Gesamtfläche: 98m^2 , davon Arbeitsraum 12m^2 = anteilige berufliche Nutzung daher 12,25%

01.01.2010 - 22.04.2010. Wie aus einer detaillierten Darstellung der Bf. hervorgeht, hätten sich die Kosten für die anteilige berufliche Nutzung (Miete, Strom, Betriebskosten, Gas, Haushaltsversicherung) auf € 584,00 belaufen.

ii) zur unter oben b) genannten Adresse:

Die Wohnung habe die Bf. von den Eltern geschenkt bekommen. Daher enthalte die Kostenaufstellung weder eine laufende Abschreibung für den Gebäudeanteil der Eigentumswohnung noch Mietkosten. Gesamtfläche: 65m^2 , davon Arbeitsraum 10m^2 - anteilige berufliche Nutzung daher 15,38%

22.04.2010 - 31.12.2010. Die Kosten für die anteilige berufliche Nutzung (Strom, Betriebskosten, Gas, Haushaltsversicherung) seien mit € 410,00 zu veranschlagen.

Für diverse Anschaffungen (Schreibtisch, Kasten, Deckenlampe, Schreibtischlampe, Teppich, Schreibtisch, Sessel) seien in Summe € 1.260,00 aufgewendet worden, bei einer Nutzungsdauer von 10 Jahren betrage die laufende Abschreibung für Abnutzung 126,00 €. Als Gesamtkosten für den Arbeitsraum seien im Jahr 2010 daher € 1.120,00 zu veranschlagen.

Weiters seien die am 29.04.2016 dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen unrichtig beurteilt worden. Betreffend die Wiederaufnahme und Erlassung des gegenständlichen

Bescheides 2010 begründe das Finanzamt, dass im Hinblick auf das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens für das Vertreterpauschale im Jahr 2011 das berücksichtigte Vertreterpauschale 2010 auch gestrichen werde. Aus der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 15.12.2016 gehe hervor, dass sich aus dem Umstand, dass die Bf. im Zeitraum ihrer Tätigkeit für die A. GmbH nicht rechtsgültig Verträge unterschreiben durfte, ergebe, es handle sich um keine Vertretertätigkeit.

Dazu werde auf das VwGH-Erkenntnis vom 30.09.2015, 2012/15/0125, verwiesen. Danach seien Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. In den weiteren Erwägungen welchen Umfang die Vertretertätigkeit als Qualifikation für das Vertreterpauschale aufweisen müsse, werden in diesem Erkenntnis auch ... mittelbar auf den Abschluss von Geschäftsabschlüssen zwischen der Arbeitsgeberin und ihren Kunden gerichtete Termine oder zumindest deren Anbahnung ...

sowie

...nicht direkt auf den Abschluss von Werbeplatzierungen gerichtete Kundenbesuche... als Teil der Vertretertätigkeit qualifiziert.

Nach den Einkommensteuerrichtlinien 2002, RZ 406, zähle eine Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, grundsätzlich nicht als Vertretertätigkeit. Im Umkehrschluss bedeute dies, dass eine auf das vorrangige Ziel der Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen gerichtete Tätigkeit den Begriff der Vertretertätigkeit erfülle. Das Ziel der Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei jedoch eine deutlich andere Voraussetzung als die vom FA vorgebrachte Forderung auf rechtsgültige Unterzeichnung der Verträge für die Arbeitgeberin.

Wie bereits im Schreiben vom 29.4.2016 angegeben, habe die Bf. sehr wohl an den Vertragsabschlüssen mitgewirkt. Ergänzend werde angegeben: Einerseits sei in der von der Firma B. Austria GmbH ausgestellten Bestätigung für die Zeit ihrer Tätigkeit bei A. GmbH angegeben, dass die rechtsgültige Unterschrift von Herrn C. geleistet wurde. Andererseits lasse die Bestätigung die tatsächlich gelebte Praxis außer Acht bzw. sei aus dem Schreiben unersichtlich.

Durch die fehlende Präsenz der Geschäftsführung der A. GmbH in Österreich und der Position der Bf. als Managerin, leitende Angestellte, habe sie 2010 und 2011 für die A. GmbH die Geschäfte in Österreich, Ungarn, Tschechien und Slowakei geführt und geleitet. Sie sei in Österreich die ranghöchste Mitarbeiterin gewesen, habe das Geschäft in ihrem Vertriebsgebiet alleine aufgebaut und sei damals direkte Vorgesetzte von 2 Mitarbeitern sowie bemächtigt gewesen Verträge in Vertretung zu unterzeichnen.

In dieser Zeit habe sie mit dem jeweiligen Kunden die erforderlichen Anpassungen der Verträge, Konditionen, ... verhandelt, die Details den Kundenbedürfnissen entsprechend in die Vertragsurkunde eingearbeitet und gemeinsam mit dem Kunden unterzeichnet. Die Unterschrift leistete die Bf. auf jedem Vertrag mit dem Zusatz iV für in Vertretung.

Damit sei das Geschäft für alle Beteiligten abgeschlossen gewesen. Anschließend sei die derart unterschriebene Vertragsurkunde nach Deutschland geschickt worden.

Die Bf. habe alle notwendigen Verträge unterzeichnet, wie Konsignationslager der Kunden, neue Preisangebote, Vereinbarungen mit Einkaufsgemeinschaft,... alles was notwendig gewesen sei um das Geschäft in ihrem Vertriebsgebiet zu führen.

Die Vertretung der Gesellschaft durch die Bf. in ihrer führenden Rolle in Österreich sei bei allen Kunden bekannt gewesen und finde auch im österreichischen Recht Deckung, zB § 28 GmbHG oder die §§ 54-57 UGB.

Als Nachweis für die von der Bf. durchgeführten Vertragsabschlüsse werde ein Dienstzeugnis vorgelegt, welches von der G. GmbH, als Übernehmerin der B. Austria GmbH, ausgestellt wurde. Auf Seite 1 werde ihre Tätigkeit für die A. GmbH bis zur Übernahme durch die B. Austria GmbH beurteilt. Dort werde im Absatz 5, letzter Satz, bei den Verantwortungsbereichen ausdrücklich die Zuständigkeit für Vertragsabschlüsse (She was in charge....., contracting, ...) bestätigt. Der Arbeitsvertrag habe im Jahr 2016 durch Selbstkündigung geendet, weshalb heute keine weiteren Unterlagen als Beweismaterial zur Verfügung stünden.

Die Unterschrift in Vertretung der Gesellschaft von einer seit Jahren am Markt tätigen leitenden Mitarbeiterin auf einer Vertragsurkunde sei nach der Verkehrsauffassung jedenfalls als für das Unternehmen bindender Vertragsabschluss zu bewerten. Diese tatsächlich gelebte Praxis erfülle daher auch das Kriterium des eindeutigen Zieles auf Herbeiführung eines Geschäftsabschlusses. Auf Grund der im gegenständlichen Jahr von der Bf. selbst getragenen Werbungskosten und der tatsächlich in der gelebten Praxis bestehenden Vertragsabschluss-Kompetenz seien alle Voraussetzungen für das Vertreterpauschale erfüllt. Als Nachweis werde das Dienstzeugnis der G. GmbH in englischer Sprache mit Übersetzung der wesentlichen Teile auf Seite 1, vorgelegt.

4. Beschwerdeentscheidung vom 27.10.2017

In der Beschwerde vom 14.01.2017 werde im Wesentlichen vorgebracht, dass Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer angefallen wären. Darüber hinaus sei ausgeführt worden,

- dass die Bf. in ihrer „Position als Managerin, leitende Angestellte“ in den Jahren „2010 und 2011 für die A. GmbH in Österreich, Ungarn, Tschechien und Slowakei die Geschäfte geführt und geleitet“ habe,
- dass die Bf. „damals direkte Vorgesetzte von 2 Mitarbeitern“ gewesen sei und
- dass die Vertretung der Gesellschaft durch die Bf. in ihrer führenden Rolle in Österreich, wobei auf die Bestimmungen der §§ 54-57 UGB und den § 28 GmbHG verwiesen wurde, bei allen Kunden bekannt war.

Am 04.07.2017 sei ein Ergänzungsersuchen mit nachstehendem Inhalt übermittelt worden:

„Sie haben in Ihrer Beschwerde gegen die ESt-Bescheide 2010 und 2011 die Zuerkennung der Vertreterpauschale beantragt. Vertreter sind Personen, die neben ihrer Vertretertätigkeit andere Tätigkeiten nur in einem absolut geringfügigen Umfang zu erledigen haben. Nach Ihren eigenen Ausführungen in Ihrer Beschwerde waren Sie 2010

und 2011 Managerin, leitende Angestellte und in Österreich die ranghöchste Mitarbeiterin und waren direkte Vorgesetzte Ihrer Mitarbeiter. Durch Verweis auf die §§ 54-57 UGB bzw. 28 GmbHG haben Sie vorgebracht, dass Ihnen in diesen Jahren von der A. eine handelsrechtliche Vollmacht erteilt worden ist.

1.) Sie werden aufgefordert, Art u. Umfang sowie Geltungszeitraum dieser Vollmacht nachzuweisen. 2.) Da Sie in den Jahren 2010 und 2011 leitende Angestellte gewesen sind, der sogar Personalverantwortung zugekommen ist, haben Sie Nicht-Vertreter-Tätigkeiten in einem einen absolut geringfügigen Umfang übersteigenden Ausmaß erledigt, weswegen Ihnen ein Vertreterpauschale nicht zusteht. Es wird Ihnen die Möglichkeit geboten, zu diesen Ausführungen im Rahmen des rechtlichen Gehörs eine Stellungnahme abzugeben und ggf. Unterlagen vorzulegen.“

In der Stellungnahme sei im Wesentlichen ausgeführt worden, dass der Bf., entgegen den Ausführungen in der Beschwerde, keine Personalverantwortung zugekommen wäre und dass bereits in der Beschwerde ausgeführt worden sei, dass und welche Werbungskosten jedenfalls angefallen sind. Die in der Beschwerde angeführte und im oben angeführten Ergänzungsersuchen abverlangte Handlungsvollmacht sei dem FA mit den Ausführungen nicht vorgelegt worden, dass sich diese Handlungsvollmacht bereits aus der dienstvertraglichen Bestellung zum Handelsvertreter ergeben hätte.

Am 18.10.2017 wurden die Beschwerdeentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 erlassen und in diesen das Vertreterpauschale zuerkannt. Diese Bescheide erweisen sich als nicht richtig im Sinne des § 299 BAO und waren diese Bescheide daher aufzuheben und neue Einkommensteuerbescheide für diese Jahre zu erlassen.

Nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988, des § 17 Abs. 6 EStG, des § 1 Z 9 der VO-Werbungskostenpauschale (BGBl. II 2001/382 idF BGBl. II 2015/240) und des § 299 Abs. 1 BAO führt das FA aus, in § 1 Z 9 der VO-Werbungskostenpauschale sei die Tätigkeit des Vertreters nicht abschließend definiert. Im Erkenntnis vom 24.02.2005, 2003/15/0044, habe der VwGH klargestellt, 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 enthalte zweitens 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. Das Erfordernis, dass andere als Vertretertätigkeiten nur in einem völlig untergeordnetem Ausmaß ausgeübt werden dürfen, damit das Vertreterpauschale noch zustehe, sei ständige Judikatur des Bundesfinanzgerichtes (zuletzt z.B. BFG vom 26.06.2017, GZ RV/7102016/2016) und auch des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt z.B. VwGH vom 21.10.2015, ZI. 2012/13/0078).

Die Bf. habe in ihrer Beschwerde ausgeführt, dass sie in ihrer Position als Managerin, leitende Angestellte in den Jahren 2010 und 2011 für die A. GmbH in Österreich, Ungarn, Tschechien und Slowakei die Geschäfte geführt und geleitet habe, dass die damals direkte Vorgesetzte von 2 Mitarbeitern gewesen sei und dass die Vertretung der Gesellschaft durch sie in ihrer führenden Rolle in Österreich bei allen Kunden bekannt war.

Es sei daher nicht nachgewiesen worden, dass andere als Vertretertätigkeiten, nämlich die Tätigkeiten als Managerin, leitende Angestellte, als Vorgesetzte von 2 Mitarbeitern und als Handlungsbevollmächtigte, nur in einem völlig untergeordneten Ausmaß ausgeübt worden sind, weswegen das Vertreterpauschale schon aus diesem Grund nicht zuzuerkennen war.

Zu den in der Beschwerde angeführten Werbungskosten für ein Arbeitszimmer sei festzuhalten, dass Werbungskosten im Zusammenhang mit einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer nur dann zuerkannt werden können, wenn dieses Arbeitszimmer nach der Verkehrsauffassung den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit darstelle. Der Mittelpunkt der Tätigkeit einer überwiegend im Außendienst tätigen Person liege allerdings nach der Verkehrsauffassung eben nicht in einem Arbeitszimmer, weswegen die diesbezüglichen Aufwendungen auch nach Aberkennung der Vertreterpauschale nicht hätten zuerkannt werden können.

5. Vorlageantrag vom 24.11.2017

Nach Judikatur und Literatur seien unter dem Begriff „Vertreter“ Personen zu verstehen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Gemäß § 1 Z 9 VO-Werbungskostenpauschale gehören zur Vertretertätigkeit sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst, wobei von der Gesamtarbeitszeit zumindest 50 % auf die Tätigkeit im Außendienst entfallen müssten. Weiters sei im Erkenntnis des VwGH vom 30.09.2015 (2012/15/0125) dargelegt worden, dass unter den Vertreterbegriff auch Personen zu subsumieren seien, die Geschäftsabschlüsse lediglich anbahnen. Ziel der Tätigkeit eines Vertreters müsse die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber sein.

Wie bereits im Verfahrensgang beschrieben, sei die Bf. in den streitgegenständlichen Jahren als Vertriebsleiterin für ihre Arbeitgeber A. GmbH und B. Austria GmbH im Bereich Medizintechnikprodukte in Österreich sowie auch im Ausland tätig gewesen. Ihre Tätigkeit habe sie überwiegend im Außendienst verrichtet, indem sie vor Ort bei Kunden Produkte präsentiert und Preisverhandlungen geführt sowie jedenfalls den Geschäftsabschluss angebahnt habe. Die notwendigen Arbeiten in Zusammenhang mit der Auftragsdurchführung seien in der eigenen Wohnung verrichtet worden.

Weiters seien die Ausführungen der Bf. im Schreiben vom 11.01.2017 hinsichtlich Personalverantwortung seitens der Finanzverwaltung falsch interpretiert worden. Tatsache sei, dass die Bf. aufgrund ihrer Erfahrungen faktische Ansprechpartnerin auf kurzem Weg für weitere Mitarbeiter gewesen sei. Wie bereits geschildert, habe sie in diesem Zusammenhang jedoch keine Personalverantwortung gehabt, sondern sei diese bei der

Geschäftsführung verblieben. Jedenfalls habe es sich bei internen Auskünften/Tipps nicht um eine die Vertretertätigkeit „in einem mehr als absolut geringfügigen Umfang“ überschreitende Tätigkeit gehandelt, wie dies die Finanzverwaltung angenommen habe. Zudem seien der Finanzverwaltung bereits Bestätigungen des Arbeitgebers vorgelegt worden, in welchen die Vertretertätigkeit der Bf. ausdrücklich bestätigt werde.

Schließlich sei der Ansicht der Finanzverwaltung entgegenzuhalten, dass zwar einige Werbungskosten durch die Arbeitgeber ersetzt wurden, jedoch eine gänzliche Deckung nicht erfolgt sei. So habe die Bf. mit Sicherheit zumindest Ausgaben für Büromaterial (Schreibmaterial, Blöcke, Taschenrechner etc.) für die sie vom Arbeitgeber keinen Kostenersatz erhalten habe. Im Übrigen werde auf § 4 Abs. 1 VO-Werbungskostenpauschale verwiesen, welcher regle, dass ein Kostenersatz bei der Betrachtung ohnehin außer Ansatz zu bleiben habe.

Mit Schriftsatz vom 21.09.2018 zog die Bf. die zuvor gestellten Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Befassung des gesamten Senats zurück.

Es wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf. war im Jahr 2010 und bis 30.09.2011 bei der A. GmbH und ab 01.10.2011 bei der Nachfolgefirma B. Austria GmbH, angestellt. Die Unternehmen waren in der Branche Medizintechnik tätig, wobei das Sortiment im speziellen technische Geräte, Zubehör, Implantate und Verbrauchsmaterial für Chirurgie bis Radiologie umfasste. Laut den vorgelegten Anstellungsverträgen war die Bf. bei der A. GmbH als *„Sales Representative Neuro und C/P für die österreichischen Regionen Teile Wien, Linz, Salzburg, Innsbruck und Feldkirch“* und bei B. Austria als *„Territory Sales Representative Neurovaskular für die Länder Österreich, Ungarn, Tschechien und Slowakei“* beschäftigt.

Der Vertriebsbereich der Bf. umfasste laut der Vorhaltsbeantwortung vom 29.04.2016 Produkte für interventionelle Radiologie, mit denen Radiologen und Neurochirurgen bei Patienten mit Schlaganfall und Gehirnblutung die betroffenen Gefäße behandeln. Die Bf. war laut Bestätigung der B. Austria vom 25.04.2016 für die *„Neu Akquise sowie die Betreuung von Bestandskunden und alle hinführenden Tätigkeiten wie Besuche, Verhandlungen, Produktvorführungen und Ausschreibungen zuständig, die einen Geschäftsabschluss herbeigeführt haben“*.

Befragt nach dem Ablauf eines typischen Arbeitstages gab die Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 29.04.2016 an: *„Die Arbeitsabläufe umfassten kundenspezifische Potentialanalysen für unsere Produkte. Auf Basis der Analyse wurde im persönlichen Gespräch mit Radiologen und Neurochirurgen der Spitalsbedarf zur Behandlung von Gehirnblutungen und Schlaganfällen erfasst. Dem folgte die Produktpräsentation für Ärzte und Pflegepersonal sowie Preisverhandlungen, die ich*

selbst führte, die zum Geschäftsabschluss führten. Mein Verhandlungsrahmen bei der Preisvereinbarung war von der Abnahmemenge und dem Jahresvolumen des Kunden abhängig. Die Geschäftsabschlüsse wurden von mir und dem Geschäftsführer Österreich unterschrieben. Diese Abläufe wiederholten sich für alle Kunden im In- und Ausland. Als Ansprechpartnerin der Kunden für alle Geschäftsabschlüsse waren sämtliche Tätigkeiten meine Dienstpflicht.“

Der Bf. ist überwiegend im Außendienst tätig, die notwendigen Arbeiten im Zusammenhang mit der Auftragsdurchführung etc. hat die Bf. in der eigenen Wohnung verrichtet.

Die Bezüge der Bf. bestehen aus einem monatlichem Grundgehalt. Zusätzlich zu ihrem monatlichen Fixum erhält sie eine je nach Zielerreichung zu bemessende erfolgsabhängige variable Vergütung (Provisionsplan).

Der Bf. übte im Streitjahr eine Vertretertätigkeit aus.

Rechtslage:

Die auf Grundlage des § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl II 382/2001, lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 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 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.

...

§ 5. Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.“

Erwägungen:

Strittig ist, ob die Bf. in den streitgegenständlichen Jahren im Rahmen ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als „Vertreter“ iSd § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten anzusehen war, insbesondere ob die Bf. eine ausschließliche Vertretertätigkeit wahrgenommen hat.

Eine nähere Definition des Vertreterbegriffs ist der Verordnung nicht zu entnehmen, sodass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH auf die Verkehrsauffassung

abzustellen ist (VwGH vom 18.12.2013, 2009/13/0261; 27.04.2017, Ra 2015/15/0072). Danach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (VwGH 28.06.2012, 2008/15/0231; 31.05.2017, Ro 2015/13/0009). Der Vertreter muss eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben (VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125). Eine Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers ist, zählt grundsätzlich nicht als Vertretertätigkeit (VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125).

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.

Verrichtet ein Arbeitnehmer im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung, ist er dennoch als Vertreter tätig, 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. Maßgeblich ist somit, ob der Außendienst vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt ist (*Jakom/Lenneis*, EStG 2017, §16 Rz 66).

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig, dass der Bf. überwiegend im Außendienst tätig ist. Das Finanzamt verweigerte jedoch die Anerkennung des Werbungskostenpauschbetrages mit der Begründung, dass keine ausschließliche Vertretertätigkeit vorläge. Die Bf. habe nicht nachgewiesen, dass ihre Tätigkeiten als Managerin, leitende Angestellte, Vorgesetzte von zwei Mitarbeitern und Handlungsbevollmächtigte in nur völlig untergeordnetem Ausmaß ausgeübt worden seien.

Wie den Arbeitsverträgen, den Bestätigungen der Arbeitgeber und dem Vorbringen der Bf. entnommen werden kann, übt die Bf. eine vertretertypische Außendiensttätigkeit aus. Nicht zuletzt wird von den Arbeitgebern der Bf. bestätigt, dass die Bf. ausschließlich eine Vertretertätigkeit zum Zweck der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften ausübt und dass das vorrangige Ziel ihrer Tätigkeit die Akquisition von Neukunden und die Betreuung von Bestandskunden ist.

Zwar hat die Bf. in der Beschwerde von 14.01.2017 angegeben, dass sie in Österreich die ranghöchste Mitarbeiterin war und „*damals direkte Vorgesetzte von zwei Mitarbeitern*“ gewesen sei, doch finden sich laut Aktenlage keine Hinweise darauf, dass typische Leitungsaufgaben, wie etwa Überwachung der Mitarbeiter, Repräsentation bei Veranstaltungen, interne Schulungen etc. in einem über ein völlig untergeordnetes Ausmaß hinausgehenden Umfang durchgeführt wurden und hat dies die Bf. auch nicht behauptet. Weder lassen die Arbeitsverträge noch die Tätigkeitsbeschreibungen konkrete Leitungsaufgaben erkennen; falls Führungsaufgaben überhaupt ausgeübt wurden, dann konnten diese jedenfalls auf Grund der festgestellten Gesamtumstände kein für die Inanspruchnahme des Vertreterpauschales schädliches Ausmaß angenommen haben.

Nach der Rechtsprechung des VwGH steht eine völlig untergeordnete andere Tätigkeit der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegen (VwGH 30.09.2015, 2012/15/0125; 21.10.2015, 2012/13/0078; 18.12.2013, 2009/13/0261; 24.02.2005, 2003/15/0044).

Dass die Bf. keinen unmittelbaren Geschäftsabschluss tätigt, schadet nicht. Vertreter im hier maßgebenden Sinne ist auch, wer Geschäftsabschlüsse lediglich anbaut. Wesentlich ist, dass eine Außendiensttätigkeit vorliegt, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber ist (vgl. VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0072). Dass die Bf. eine derartige Tätigkeit ausübt, ist angesichts der vorliegenden Unterlagen nicht zu bezweifeln.

Wenn das FA weiters moniert, die Bf. habe überhaupt keine Werbungskosten nachgewiesen, die sie selbst wirtschaftlich zu tragen gehabt habe ist darauf hinzuweisen, dass die Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001 davon ausgeht, dass die Tätigkeiten von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß von Werbungskosten verbunden sind (24.02.2005, 2003/15/0044). Es liegt im Wesen der Pauschalierung, zum Zweck der Vereinfachung der Steuererhebung nicht auf die Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen, sodass die in der Verordnung vorgesehenen Durchschnittssätze für Werbungskosten auch dann zur Anwendung kommen, wenn der Einzelfall dem vom Gesetzgeber angedachten idealtypischen Anwendungsfall nicht völlig entsprechen sollte.

Aus den dargelegten Erwägungen war das Vertreterpauschale anzuerkennen.

Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist die Revision zulässig, wenn das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die im gegenständlichen Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Judikatur nicht abgewichen. Die Beurteilung, ob die Bf. Anspruch auf ein Vertreterpauschale nach der VO BGBl. II idF 382/2001 hat, war im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu treffen. Insofern liegt keine Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist damit nicht zulässig.

Wien, am 26. September 2018

