



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0339-F/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, vertreten durch die Kantner Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, 6900 Bregenz, Mariahilfstraße 27d, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer erklärte aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S-GmbH, an der er im Streitjahr mit 24,5% beteiligt war, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

In der gegen den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 2009 erhobenen Berufung beantragte er die Berücksichtigung des so genannten Vertreterpauschales.

Auf Vorhalt des Finanzamtes gab der Berufungsführer zunächst an, die überwiegend im Außendienst ausgeübte Vertretertätigkeit habe die Geschäftsanbahnung, den Abschluss von Geschäften sowie die Kundenbetreuung umfasst, geschäftsführende Tätigkeiten seien in einem völlig untergeordneten Ausmaß erbracht worden.

Auf weiteren Vorhalt des Finanzamtes bezifferte der Berufungsführer den Umfang der einzelnen Tätigkeitsbereiche unter Anschluss des Geschäftsführervertrages wie folgt:

-
- Außendiensttätigkeiten: 60% (die vorrangigen Ziele der Tätigkeit dienten dazu, Geschäfte abzuschließen und Kunden zu betreuen);
 - Innendiensttätigkeiten: 10% (im Innendienst bearbeite er die abgeschlossenen Aufträge und betreue diese bis zur Auslieferung);
 - Geschäftsführertätigkeiten: 30% (dabei sei er vorrangig für Technik und Produktion tätig, die restlichen Geschäftsführeraufgaben würden vom zweiten Geschäftsführer wahrgenommen).

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt im Wesentlichen ausführte, dass infolge der im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit wahrgenommenen Aufgaben nicht ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausgeübt werde und daher die Grundvoraussetzung für die Berücksichtigung des Pauschalbetrages nicht gegeben sei, wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Begründend brachte die steuerliche Vertretung vor, der Berufungsführer übe im Rahmen seiner überwiegenden Außendiensttätigkeit auch Innendienst- und Geschäftsführertätigkeiten aus und sei daher als Vertreter tätig, da er im Rahmen seiner Kundenkontakte Abschlüsse von Geschäften im Namen und für Rechnung der Arbeitgeberin erbringe und diese eindeutig im Vordergrund stünden. Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 24. Februar 2005, [2003/15/0044](#), stehe das Vertreterpauschale einem Geschäftsführer im Außendienst zu, wenn er im Rahmen seines vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägten Außendienstes nebenbei auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichte und er wegen seiner Funktion als Geschäftsführer zusätzlich auch Tätigkeiten der geschäftlichen Leitung im untergeordneten Ausmaß ausübe. Der Begriff "Vertreter" sei nach diesem Erkenntnis so auszulegen, dass der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen müsse und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderlichen Tätigkeiten umfasse. Weiters gehe die Verordnung davon aus, dass Tätigkeiten von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß an Werbungskosten verbunden seien. Vor diesem Hintergrund wäre es unsachlich, die Subsumtion unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil in völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzlich eine andere Tätigkeit ausgeübt werde, zumal eine solch untergeordnete Tätigkeit typischerweise nicht dazu führe, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfielen als ohne sie. Im Berufungsfall liege somit der gleiche Sachverhalt vor. Da der Berufungsführer überwiegend im Außendienst tätig sei und somit auch für ihn Werbungskosten im Sinne der Verordnung anfielen, stehe das Werbungskostenpauschale für Vertreter zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die auf Grundlage des [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, [BGBI. II Nr. 382/2001](#) (in der Folge: Verordnung), lautet auszugsweise:

"§ 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."

In der Verordnung wird der Begriff "Vertreter" nicht definiert. Der Unabhängige Finanzsenat (vgl. ua. UFS 18.1.2011, RV/0668-I/10 und UFS 2.1.2012, RV/0284-F/10, mwN) hat in Übereinstimmung mit Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 48. Lfg., § 17 Tz 71; Doralt, EStG¹², § 17 Tz 83; Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 16 Tz 66;) und Verwaltungspraxis (LStR Rz 406) wiederholt ausgesprochen, dass als Vertreter solche Personen anzusehen sind, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind, andere Außendiensttätigkeiten (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeiten), deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, hingegen nicht als Vertretertätigkeit gelten.

Nach dem Verordnungstext muss der Arbeitnehmer eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 17 Tz 71). Mit der Frage, ob ein im Außendienst im Verkauf tätiger Geschäftsführer eine ausschließliche Vertretertätigkeit im Sinne der Verordnung ausübt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, und vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, auseinandergesetzt. In dem von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, betreffend einen in "völlig untergeordnetem" Ausmaß Leitungsfunktionen wahrnehmenden Geschäftsführer, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885, 2994/80, ausgesprochen, dass ein Dienstnehmer, der im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichte, als Vertreter tätig sei, 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 stehe. Unsachlich wäre es jedoch, die Subsumtion unter eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen deshalb nicht mehr vorzunehmen, weil in völlig untergeordnetem Ausmaß zusätzlich auch eine andere Tätigkeit ausgeübt werde, zumal eine solche völlig untergeordnete Tätigkeit typischerweise nicht dazu führe, dass Werbungskosten in geringerem Ausmaß anfielen als ohne sie.

Darauf Bezug nehmend hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, betreffend einen als Geschäftsführer von zwei GmbH's im Außendienst tätigen Arbeitnehmer, die vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS 10.6.2008, RV/0204-L/08) vertretene Auffassung, dass das Tätigkeitsfeld während der zeitlich geringeren Restarbeitszeit im Innendienst für die Zuerkennung des Vertreterpauschales keine Rolle spielen dürfe, sofern Außendienstzeit im erforderlichen Ausmaß erbracht und in dieser Arbeitszeit Vertretertätigkeit ausgeübt werde, verworfen. Anders als in dem Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, zu Grunde liegenden Fall, liege eine "völlig untergeordnete Leitungstätigkeit" im Beschwerdefall (der Beschwerdeführer war Geschäftsführer für zwei Gesellschaften mit insgesamt 276 Dienstnehmern und hat im Verwaltungsverfahren selbst erläutert, dass das Ausmaß seiner Vertretertätigkeit zwei Drittel seiner Arbeitszeit im Außendienst betragen habe) nicht vor. Auch beschreibe die Verordnung jene Innendiensttätigkeiten, die "zur Vertretertätigkeit" gehören. Allgemeine Aufgaben der Geschäftsführung fielen nicht unter die "für konkrete Aufträge" erforderliche Tätigkeit im Innendienst.

Damit ist klar gestellt, dass ein angestellter Geschäftsführer auch dann nicht als "Vertreter" im Sinne der Verordnung BGBI. II Nr. 382/2001, angesehen werden kann, wenn er zwar überwiegend im Außendienst im Vertrieb und Verkauf tätig wird und somit typische Vertretertätigkeiten ausübt, während des - im Verhältnis zur auswärtigen Vertretertätigkeit - zeitlich geringeren Innendienstes aber auch nicht völlig untergeordnete Leitungstätigkeiten (allgemeine Aufgaben der Geschäftsführung) bzw. sonstige nicht zu den begünstigten Innendiensttätigkeiten im Sinne der Verordnung zählende Aufgaben wahrnimmt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2010 hat der Berufungsführer das Ausmaß der Geschäftsführertätigkeit mit 30% beziffert, wobei er vorrangig für Technik und Produktion tätig sei. Im Lichte der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist damit aber offensichtlich, dass der Berufungsführer die Voraussetzung der ausschließlichen Vertretertätigkeit nicht erfüllt. Dass er (unbestritten) überwiegend Vertretertätigkeit ausgeübt hat und er auch mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht hat, vermag daran nichts zu ändern.

Somit aber hat das Finanzamt die Tätigkeit des Berufungsführers zutreffend nicht unter die Bestimmung des § 1 Z 9 der Verordnung BGBl. II Nr. 382/2001, subsumiert und folglich den strittigen Werbungskostenpauschbetrag zu Recht nicht in Ansatz gebracht.

Feldkirch, am 28. September 2012