

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Jänner 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes **** vom 21. Dezember 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Schreiben vom 15.06.2016 wurden die Erklärungen betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2014 und 2015 beim Finanzamt eingebracht. Die Beschwerdeführerin, eine bei der AG GmbH angestellte Anzeigenverkäuferin, beantragte die Berufsgruppenpauschale für VertreterInnen für den Zeitraum 03.03.2014 bis 31.12.2014 und 01.01.2015 bis 31.12.2015.

Mit Schreiben vom 23.11.2016 legte die Beschwerdeführerin eine Bestätigung ihres Dienstgebers vor, mit dem folgenden Wortlaut:

"Betreff: Bestätigung: Zur Geltendmachung des Werbungskostenpauschbetrages, gemäß der Verordnung zu § 17 Abs 6 EStG und Rz 406 LStR 2002, bestätigen wir, dass Frau Bf ausschließlich ihre Tätigkeit als Anzeigenverkäuferin (Vertreterin) im Außendienst vom 03.03.2014 bis 31.12. 014 ohne Unterbrechung ausgeübt hat."

Mit Schreiben vom 28.11.2016 legte die Beschwerdeführerin, eine beim AG GmbH angestellte Anzeigenverkäuferin, eine Bestätigung ihres Dienstgebers vor, mit dem folgenden Wortlaut:
"Betreff: Bestätigung: Zur Geltendmachung des Werbungskostenpauschbetrages, gemäß der Verordnung zu § 17 Abs 6 EStG und Rz 406 LStR 2002, bestätigen wir, dass Frau Bf überwiegend ihre Tätigkeit, als Anzeigenverkäuferin (Vertreterin) zu 51 % im Außendienst und 49 % im Büro vom 01.01.2015 bis 31.12.2015 ohne Unterbrechung ausgeübt hat."

Weiters legte die Beschwerdeführerin den Dienstvertrag vom 12.03.2014 vor, mit dem folgenden entscheidungsrelevanten Inhalt:

*"DIENSTVEREINBARUNG abgeschlossen zwischen DG als Dienstgeber und Frau ***Bf1***, Adr.**** als Dienstnehmerin. Frau Bf. ist ab 3. März 2014 als Anzeigenberaterin für die DG tätig. Frau Bf. hat als Dienstort Stadt und Stadt1 und wird zu nachstehenden Bedingungen ganztags angestellt: Kollektivvertrag: kfm, (nichtjournalistische) Angestellte; Tätigkeitsgruppe; Allgemeine Tätigkeiten; Bruttogehalt: € 1.747,65 (14x), Wöchentliche Arbeitszeit: 37 Stunden, Provision: 8 % für Direktaufträge, 4 % für Agenturaufträge, befristet bis 31.12.2014. Der Arbeitgeber behält sich vor, nach Ablauf der Befristung für den Provisionssatz, diesen den wirtschaftlichen Voraussetzungen und leistungsabhängigen Gegebenheiten anzupassen und gegebenenfalls zu verändern. Für Anzeigen, die in anderen Einzelausgaben erscheinen, gelten die gleichen Konditionen. Frau Bf. verrechnet die ersten drei Monate Spesen und Kilometergeld nach Bedarf, wobei diese mittels Spesenabrechnung und Kilometerbuch abzurechnen und zu belegen sind. Ab 1. Juni 2014 wird ein limitierter Spesenersatz vereinbart, in dem auch eventuelle Telefonkosten von privaten Anschlüssen enthalten sind. Mit Frau Bf. wird vorerst ein befristetes Dienstverhältnis bis 2. Juni 2014 vereinbart, wobei der erste Monat als Probemonat gilt. Als Dienstort wird vornehmlich Stadt vereinbart, wobei es dem Dienstgeber vorbehalten ist, die Dienstnehmerin auch an anderen Betriebsstätten des Unternehmens niederösterreichweit vorübergehend oder dauernd einzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn damit für die Dienstnehmerin eine Verschlechterung der Entgelt oder sonstiger Arbeitsbedingungen verbunden ist. (...) Während des Dienstverhältnisses dürfen keine Geschäfte und Nebenbeschäftigungen, die in den Arbeitsbereich des Unternehmens fallen und dieses konkurrenzieren, betrieben werden. (...)."*

Mit Schreiben vom 05.12.2016 legte die Beschwerdeführerin, ihre Dienstbeschreibung vor, die wie folgt lautet:

"Tätigkeitsbereich Mediaberatung Innendienst: Sämtliche Bürotätigkeiten die die Mediaberatung umfassen sowohl im Print- als auch im Online Bereich: Beratung von Kunden zur Inseraterstellung und - Gestaltung, Daten- und Fotoverarbeitung, Auftragserstellung, Auftragsweiterleitung, Anfordern, Speichern, Koordinieren und Verarbeitung von Inseratunterlagen, sowohl als Sujet als auch PRs, Weiterleitung an DG, Kontrollrücksendungen an Kunden, sämtlicher Mailverkehr und Telefonate mit Kunden zur Auftragsanbahnung, Terminvereinbarung, Kontrolle, Rückfragen. Verarbeitung von Fotos bei Kunden und Erstellung/Korrektur von Werbetexten für Kunden. Aussendung von Serienbriefen/ Mails für

Sonderprodukte (Ferienwegweiser, Wohin im Sommer) bzw. Spenderthemen (Wirtschaftskammerseiten, Allerheiligen, Ostern, Weihnachten ...) in allen AG Produkten und deren komplette Abwicklung der Kunden für den Ort Bezirk, Schnittstelle Kunde- AG, Werbetechnische Beratung und Erstellung von Sonderprodukten (Sonderheft Ort1), Baureportagen, Einforderung von säumigen Zahlungen von Kunden.

Wikipedia Zusammenfassung: Mediaberater ist eine Behelfsbezeichnung für Verkäufer von Werbung in den Bereichen Printmedien, Onlinewerbung, Hörfunk und Fernsehen. In den Bereichen Print und Online ist die Bezeichnungen Medienberater üblich, für ausschließlichen Anzeigenverkauf, Anzeigen und redaktionelle PR Anzeigen. Verkäufer, Mediaberater ist jemand „der mit der Erarbeitung von Werbekonzeptionen und der Vergabe und Kontrolle bei der Durchführung einer Werbekampagne erforderlichen Tätigkeiten betraut ist.“ Man versteht unter einem Mediaberater jemanden, der seine Kunden über den gezielten Einsatz von Medien berät, um die jeweiligen Botschaften des werbenden Unternehmens an die gewünschte Zielgruppe zu übermitteln. Neben Fachwissen in den Bereichen Werbung und Medien muss ein Mediaberater über Kenntnisse im Verkauf und die Beratung über einen Media-Mix in Verhandlungsgesprächen verfügen. Vor dem Einsatz von Werbung analysiert ein Mediaberater zusammen mit den potentiellen Werbekunden, welche Werbeobjekte sich für die Vermarktung eignen. Mögliche Werbeobjekte sind einzelne Produkte, Produktgruppen, Leistungen eines Unternehmens oder auch das Unternehmen selbst, im Anschluss an die Definition der Werbeziele und Werbeobjekte erfolgt die Zielgruppenbestimmung. Nach der Planung und Durchführung einer Werbekampagne werden Werbetreibende idealerweise langfristig von ihrem Mediaberater weiterbetreut.“

Mit Bescheiden vom 21.12.2016 erließ das Finanzamt die Erstbescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2014 und 2015 in denen die Berufsgruppenpauschale für VertreterInnen nicht gewährt wurde und begründete die Bescheide wie folgt:

"Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre (Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer Kommentar, Tz 6 zu § 17 EStG), Verwaltungsübung LstRL RZ 406) und Entscheidungspraxis (zB BFG 23.05.2014, RV/6100146/2013) Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Kaufgeschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Der Vertretertätigkeit über den Verkauf von Waren ist es gleichzuhalten, wenn (entgeltliche) Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden. Der Dienstnehmer muss eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht zur Vertretertätigkeit. Laut übermittelter Stellenbeschreibung umfasst die Tätigkeit der Abgabepflichtigen ua auch folgende Aufgabenbereiche:

- Beratung von Kunden zur Inseratenerstellung u. –gestaltung*
- Bearbeitung von Fotos bei Kunden*

- Erstellung/Korrektur von Werbetexten für Kunden
- Werbetechnische Beratung
- Einforderung von säumigen Zahlungen von Kunden

Daraus ist ersichtlich, dass sich die Tätigkeit der Abgabepflichtigen nicht auf den Verkauf der vom Arbeitgeber hergestellten Produkte bzw. vom Arbeitgeber erbrachten Dienstleistungen beschränkt, sondern diese Dienstleistungen im wesentlichen Umfang von der Abgabepflichtigen selbst erbracht werden (zB Erstellung von Werbetexten für Kunden). Von einer ausschließlichen Vertreter Tätigkeit, wie dies in der Verordnung BGBl. II 2001/382 für die Berücksichtigung der pauschalen Werbungskosten für Vertreter gefordert wird, kann bei diesem Sachverhalt nicht gesprochen werden. Die pauschalen Werbungskosten gemäß § 1 Z 9 der Verordnung BGBl. II 2001/382 konnten daher nicht berücksichtigt werden. Aufwendungen sind steuerlich grundsätzlich nur für das Kalenderjahr abzugsfähig, in dem die Verausgabung stattgefunden hat. Jene Ausgaben, die nicht im Veranlagungszeitraum gezahlt wurden, konnten daher nicht berücksichtigt werden. Die geltend gemachten Aufwendungen konnten nur insoweit berücksichtigt werden, als nachvollziehbare Beweise vorlagen."

Mit Schreiben vom 19.01.2017 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde und führte dazu aus:

"Hiermit erhebe ich Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 vom 21. Dezember 2016 und beantrage die Berücksichtigung der Vertreterpauschale für 2014 und 2015 wie im Antrag vom 15. Juni 2016 ersichtlich, da ich seit März 2014 ausschließlich im Anzeigenverkauf des AG für die Ort AG tätig bin."

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 23.01.2017 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und begründete die Abweisung wie folgt:

*"Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist seit 03.03.2014 bei den AG - Presse als Anzeigenberaterin tätig (schriftliche Dienstvereinbarung mit der DG vom 12.03.2014) und beantragte in den am 15.06.2016 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014 und 2015 die Berücksichtigung des Vertreterpauschales gemäß § 1 Z 9 der VO BGBl. II 2001/382. Die am 28.11.2016 vorgelegte Bestätigung der DG (im Folgenden kurz: *** Verlagsges.m.b.H.) hat folgenden Inhalt: „Zur Geltendmachung des Werbungskostenpauschbetrages, gemäß der Verordnung § 17 Abs. 6 EStG und Rz 406 LStR 2002, bestätigen wir, dass Frau Bf überwiegend ihre Tätigkeit als Anzeigenverkäuferin (Vertreterin) zu 51 % im Außendienst und 49 % im Büro vom 01.01.2015 bis 31.12.2015 ohne Unterbrechung ausgeübt hat." Am 05.12.2016 wurde eine Tätigkeitsbeschreibung mit folgendem Inhalt nachgereicht: „Tätigkeitsbereich Mediaberatung Innendienst: Sämtliche Bürotätigkeiten die die Mediaberatung umfassen sowohl im Print- als auch im Online Bereich: Beratung von Kunden zur Inseraterstellung und - Gestaltung, Daten- und Fotoverarbeitung, Auftragserstellung, Auftragsweiterleitung, Anfordern, Speichern, Koordinieren und Verarbeitung von Inseratunterlagen, sowohl als Sujet als auch PRs, Weiterleitung an AG, Kontrollrücksendungen an Kunden, sämtlicher Mailverkehr und*

Telefonate mit Kunden zur Auftragsanbahnung, Terminvereinbarung, Kontrolle, Rückfragen. Verarbeitung von Fotos bei Kunden und Erstellung/Korrektur von Werbetexten für Kunden. Aussendung von Serienbriefen/Mails für Sonderprodukte (Ferienwegweiser, Wohin im Sommer) bzw. Sonderthemen (Wirtschaftskammerseiten, Allerheiligen, Ostern, Weihnachten....) in allen AG Produkten und deren komplette Abwicklung der Kunden für den Ort Bezirk, Schnittstelle Kunde- AG. Werbetechnische Beratung und Erstellung von Sonderprodukten (Sonderheft Ort1), Baureportagen, Einforderung von säumigen Zahlungen von Kunden. In den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2014 u. 2015 vom 21.12.2016 wurde das Vertreterpauschale nicht berücksichtigt. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass sich die Tätigkeit der Abgabepflichtigen nicht auf den Verkauf der vom Arbeitgeber hergestellten Produkte bzw. der vom Arbeitgeber erbrachten Dienstleistungen beschränke, sondern diese Dienstleistungen im wesentlichen Umfang von der Abgabepflichtigen selbst erbracht werden (zB Erstellung von Werbetexten für Kunden). Von einer ausschließlichen Vertreter Tätigkeit, wie dies in der Verordnung BGBl. 112001/382 für die Berücksichtigung der pauschalen Werbungskosten für Vertreter gefordert wird, könne bei diesem Sachverhalt nicht gesprochen werden. In der am 19.01.2017 eingebrachten Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 vom 21.12.2016 beantragt die Abgabepflichtige neuerlich die Berücksichtigung des Vertreterpauschales, da sie seit März 2014 ausschließlich im Anzeigenverkauf des AG für die Ort AG tätig ist. Angeschlossen waren der Beschwerde eine vom Arbeitgeber und der Bf. unterfertigte Stellenbeschreibung (datiert 18.01.2017). Nach übereinstimmender Lehre (Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer Kommentar, Tz 6 zu § 17 EStG 1988), Verwaltungsübung (Rz 406 LStR 2002) und Entscheidungspraxis (zB BFG vom 23.05.2014, RV/6100146/2013) sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Kaufgeschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Der Vertreter Tätigkeit über den Verkauf von Waren ist es gleichzuhalten, wenn (entgeltliche) Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden. Der Dienstnehmer muss eine ausschließliche Vertreter Tätigkeit ausüben. Eine andere Außendienst Tätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht zur Vertreter Tätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit). Von der Gesamtarbeitszeit muss mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden, wobei der Innendienst nur die für konkrete Aufträge erforderlichen Tätigkeiten umfassen darf. Andere Tätigkeiten in „völlig untergeordnetem Ausmaß“ sind nicht schädlich (VwGH 24.02.2005, 2003/15/0044; hier; zusätzliche Aufgaben als handelsrechtlicher Geschäftsführer einer kleinen GmbH). Mit dieser aus der Rechtsprechung abgeleiteten Beschreibung des Begriffs „Vertreter“ ist einerseits klargestellt, dass keineswegs jede Außendienst Tätigkeit eine Vertreter Tätigkeit ist und andererseits nur andere Tätigkeiten in „völlig untergeordnetem Ausmaß“ nicht für die Qualifikation als Vertreter iSd VO BGBl. II 2001/382 schädlich sind. Laut der nunmehr mit der Beschwerde vorgelegten, vom Arbeitgeber und der Bf. unterfertigten Stellenbeschreibung umfasst die Tätigkeit des Bf. folgende Aufgabenbereiche: (...)

- Verkauf von Anzeigenflächen und Sonderwerbformen für die AG

- *Optimale Umsetzung der festgelegten Verkaufs-Strategien für das Gebiet*
- *Einhaltung der festgelegten und vorgegebenen Preispolitik*
- *Optimale Beratung hinsichtlich Werbeauftritt und Mediaplanung, Promotions- und PR Aktionen*

- *Erstellung von Offerten und Verträgen inkl. Vertragsverhandlungen mit Kunden (in Absprache mit der Verkaufsleitung bzw. Anzeigenleitung)*
- *Optimales Handling von Reservierungen bzw. Unterstützung bei Veränderungen*
- *Regelmäßige Firmen- und Kundenbesuche*
- *Teilnahme an verkaufsfördernden Events und Kundenterminen*
- *Teilnahme an den vorgegebenen Verkaufs-Meetings in der eigenen Außenstelle bzw. in anderen Außenstellen oder der Zentrale im AG in Stadt1*
- *Einfordern offener Außenstände bzw. anschließende Weitergabe an das Inkasso*
- *Durchführung des Key Account-Managements*
- *Forcierung der Neukundenacquisition in Zusammenarbeit mit der Verkaufsleitung bzw.*

Anzeigenleitung

- *Organisation und Durchführung von verkaufsfördernden Aktionen*
- *Marktbeobachtung und eventuelle Strategie-Anpassungen*
- *Analyse der Zuwächse bzw. Rückgänge punkto Umsatzzahlen sowie entsprechendes*

Entgegenwirken

- *Erledigung des Monatsberichtes und Übermittlung an die Verkaufsleitung*

Kundenbetreuung

- *Laufende Firmen- und Kundenbesuche*
- *Optimale Betreuung der Kunden am Telefon bzw. bei schriftlicher Korrespondenz*
- *Ständiger Kontakt zu Kunden inkl. Kontaktförderung (Give-Aways, Einladung zu Events)*
- *Teilnahme an verkaufsfördernden Events und Kundenterminen (Firmenjubiläen,*

Hausmessen etc.)

- *Betreuung von Laufkunden in der Außenstelle vor Ort*
- *Beschwerde- bzw. Reklamationsmanagement gemeinsam mit der Verkaufsleitung bzw.*

Anzeigenleitung

- *Erläuterung und Versand von Infomaterial und Mediadata an interessierte Neukunden und bestehende Kunden.*

Auffallend ist in diesem Zusammenhang, dass genau jene Tätigkeitsbereiche, die in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden von der Abgabenbehörde als Grund für die Nichtberücksichtigung des Vertreterpauschales genannt wurden (Erbringung der dem Verkauf vorgelagerten Dienstleistungen durch die Bf. selbst, zB Erstellung von Werbetexten für Kunden vor deren Einschaltung in der AG) in der nunmehrigen Stellenbeschreibung nicht mehr enthalten sind. Dieser Umstand ist nur vor dem Hintergrund der Aussagen der Bf. anlässlich eines mit ihr am 10.01.2017 geführten Telefongesprächs zu verstehen, bei dem die Bf. moniert, es könne nicht sein, dass die seinerzeitige Sachbearbeiterin sie aufgefordert habe, ihre

Arbeitsbereiche umfassend darzulegen und ihr dies nunmehr zum Nachteil gereiche. Sie werde im Beschwerdeverfahren eine vom Arbeitgeber unterfertigte neue Stellenbeschreibung vorlegen. Grundsätzlich ist dazu festzustellen, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass früheren oder zeitnäher gemachten Angaben in der Regel ein höherer Wahrheitsgehalt zukommt, als späteren abweichenden Angaben (zB VwGH 27.09.1995, 90/13/0054). Die spätere Nichtanführung dieser Arbeitsbereiche in der neuen Stellenbeschreibung ist lediglich als Reaktion auf die Kenntnisnahme der sich aus diesen Tätigkeitskomponenten ergebenden steuerlichen Nachteile zu werten. Die Abgabenbehörde hält daher an den Ausführungen in der Begründung der angefochtenen Bescheide (Erbringung von dem Verkauf vorgelagerten Dienstleistungen, zB Erstellung von Werbetexten für die Kunden, durch die Abgabepflichtige selbst) ausdrücklich fest. Darüber hinaus gehören zu den Kernaufgaben der Bf. auch weitere, nicht zur unmittelbaren Vertreter Tätigkeit gehörende Agenden wie beispielsweise das „Einfordern offener Außenstände bzw. anschließende Weitergabe an das Inkasso“, die „Durchführung des Key Account- Managements“ die „Analyse der Zuwächse bzw. Rückgänge punkto Umsatzzahlen“ sowie das „Beschwerde- bzw. Reklamationsmanagement“. Von einer ausschließlichen Vertreter Tätigkeit, wie dies in der Verordnung BGBl. II 2001/382 für die Berücksichtigung des Vertreterpauschales gefordert wird, kann bei diesem Sachverhalt jedenfalls nicht gesprochen werden. Es kann bei diesem Sachverhalt dahingestellt bleiben, wie der 51 %-ige Außendienstanteil (Bestätigung ****Verlagsges.m.b.H. vom 24.11.2016) ermittelt wurde, obwohl für die Bf. keine entsprechenden Arbeitszeitaufzeichnungen geführt wurden (Ergänzungsunterlage **** Verlagsges.m.b.H. vom 18.01.2017) und ob dieser Außendienstanteil den Tatsachen entspricht. Mangels Vorliegens einer ausschließlichen Vertreter Tätigkeit war spruchgemäß zu entscheiden."

Mit Schreiben vom 21.02.2017 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht. Dazu führte sie Folgendes aus: "Die Beschwerde richtet sich gegen folgenden Punkt des Bescheides: Ablehnung der Anerkennung der Vertreterpauschale. Begründung: Ich übe meine Tätigkeit im Außen - und Innendienst im Anzeigenverkauf/Mediaberatung im Auftrag des Niederösterreichischen Pressehauses, wie in der Tätigkeitsbeschreibung des Dienstgebers beschrieben, seit 2014 aus. Es gibt nahezu 60 Anzeigenverkäufer in den einzelnen Bezirken und Erscheinungsgebieten der AG, bei denen die Vertreterpauschale seit vielen Jahren seitens der Finanzämter berücksichtigt wird. Daher beantrage ich, die Bestätigungen des AG anzuerkennen, diese dem Verwaltungsgericht vorzulegen und einen neuen Bescheid zu erlassen."

Mit Schreiben vom 24.02.2017 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und verwies in Ihrer Begründung auf die Beschwerdevorentscheidung vom 23.01.2017.

Mit Schreiben vom 23.08.2017 erstattete die Beschwerdeführerin ein ergänzendes Beschwerdevorbringen an das Bundesfinanzgericht mit dem folgenden Inhalt:

*"Inhaltlich führt die Beschwerdeführerin aus, dass die pauschalen Werbungskosten gemäß § 1 Z 9 der Verordnung BGBL II 2001/382 eine ausschließliche Außendiensttätigkeit im Anzeigenverkauf umfassen. Die Beschwerdeführerin ist eine Person, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig ist (vgl. VwGH 28. Juni 2012, 2008/15/0231). Sie übt dies Tätigkeit ausschließlich aus. Inhaltlich hätte sich das Finanzamt **** durch umfassendere Beweiswürdigung mit der tatsächlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin auseinanderzusetzen gehabt. Die Bestätigung vom 24.11.2016 und die Ergänzungsunterlage der **** Verlagsges.m.b.H. stehen nur in einem scheinbaren Widerspruch zueinander. Bereits bei Beurteilung der Bestätigung vom 24.11.2016 hätte das FA **** zu Recht erkennen müssen, dass die Hilfs- und Nebentätigkeiten, die in untergeordnetem Ausmaß stattfinden, nur dazu dienen, den Anzeigenverkauf zu fördern. Gerade bei der Kundenbetreuung, die auch das Einfordern von Außenständen, Key-Account-Management und Beschwerde- und Reklamationsmanagement, sowie die gemeinsame Unterstützung der Kunden bei der Erstellung von Werbetexten (vor Ort) beinhaltet, handelt es sich um eine Völlig untergeordnete Tätigkeit, die nur der Kundenbetreuung dient. Völlig unterordnete andere Tätigkeiten, stehen der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales allerdings nicht entgegen (vgl. VwGH 24. Februar 2005, 2003/15/0044). Diese Kundentermine sind jedenfalls mittelbar auch auf den Abschluss von Geschäften gerichtet oder bezwecken zumindest deren Anbahnung und rechtfertigen daher die Vertreterpauschale (VwGH 30. 9. 2015, 2012/15/0125). Gerade die Beratung von Kunden und die Bearbeitung von Fotos von Kunden bzw. die Erstellung und Korrektur von Werbetexten für Kunden, die in untergeordnetem Ausmaß stattfinden, dienen dem Anzeigenverkauf. Die Zielklientel der Anzeigenkunden sind in der Regel kleine regional tätige Unternehmen und somit fehlt ihnen die Möglichkeit Grafiker oder Werbetexter zu beschäftigen, die Inserate vorgestalten. Deswegen benötigen diese Kunden eine intensivere Betreuung durch Vertreter Tätigkeit, die es der **** Verlagsges.m.b.H. überhaupt erst ermöglicht tätig zu werden. Bei einem ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahren hätte das FA **** sich mit dieser einheitlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin auseinanderzusetzen gehabt und die Tätigkeit der Beschwerdeführerin umfassend - auch durch Einvernahme von Zeugen zu ermitteln gehabt -, um die untergeordneten Tätigkeiten der Beschwerdeführerin rechtlich als der Geltendmachung der Vertreterpauschale nicht schädlich beurteilen müssen. Das Verfahren ist daher auch mit einem Verfahrensmangel behaftet. Im Übrigen ist es mit dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot unvereinbar, dass bei der Beschwerdeführerin als einzige Mitarbeiterin im Anzeigenverkauf der ****Verlags die pauschalen Werbekosten nicht berücksichtigt werden.*

Beweis: 1. Einvernahme: Beschwerdeführerin, 2. Einvernahme: der Vorgesetzten: Zeugin.

Dies insbesondere, weil der erstinstanzliche Bescheid (sowie die durch Vorlageantrag außer

Kraft gesetzte Beschwerdevorentscheidung inhaltlich mit Rechtswidrigkeiten und Verfahrensmängeln behaftet sind. Weiters verweise ich auf die Ausführungen in meiner Beschwerde. Aus diesen Gründen stellt die Beschwerdeführerin folgende Anträge, 1. Die pauschalen Werbekosten gemäß BGBl II 2001/382 für die Arbeitnehmerveranlagung für die Kalenderjahre 2015 und 2016 zu berücksichtigen, 2. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 BAO), und 3. die Einvernahme der Beschwerdeführerin und Einvernahme der Vorgesetzten: Zeugin."

Mit Schreiben vom 24.03.2020 forderte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin auf, bekannt zu geben, in welchem Ausmaß Nebentätigkeiten wie zB. die Erstellung von Werbetexten im beschwerdegegenständlichen Zeitraum getätigt wurden. Das Bundesfinanzgericht ersuchte die Beschwerdeführerin, die Nebentätigkeiten zeitlich sowie im Verhältnis des Umsatzes für die Jahre 2014 und 2015 zu präzisieren.

Mit Schreiben vom 31.03.2020 beantwortete die Beschwerdeführerin den Vorhalt des Bundesfinanzgerichts und führte dazu aus wie folgt:

"Die Nebentätigkeit "Erstellung von Werbetexten" im Zuge meiner Tätigkeit im Bereich Mediaberatung als Angestellte für das AG Druck und Verlags GmbH umfasste maximal 20 Arbeitsstunden pro Kalenderjahr! Von den meisten Kunden wurden die Texte ohnehin als fertige Dateien zugeliefert, und somit war meine Tätigkeit nur beratend in Bezug auf bessere Formulierung bzw. Korrektur von Rechtschreib- und Satzfehlern. Werbetexte zu Inseraten sind in diesem Fall Gratisleistungen und es gibt keine pekunären Einkünfte, somit gibt es auch keine Umsätze daraus und es kann auch kein prozentuelles Verhältnis angegeben werden."

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Einleitung:

Im konkreten Fall ist die Berücksichtigung des Vertreterpauschales gemäß § 1 Z 9 der VO BGBl. II 2001/382 iVm. § 17 Abs. 6 EStG 1988 bei einer im Außendienst tätigen Anzeigenverkäuferin eines Pressehauses strittig.

2. Festgestellter Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Die Beschwerdeführerin war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Außendienstmitarbeiterin in einem Pressehaus und befand sich überwiegend, das heißt zu 51% - wie im Schreiben vom 28.11.2016 durch den Dienstgeber verzeichnet - im Außendienst. Im Innendienst wurden durch die Beschwerdeführerin zahlreiche vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten für den Außendienst vorgenommen, aus denen sich - wie aus der

Zusammenstellung der Nebentätigkeiten ersichtlich ist - ein sachlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit im Außendienst, dem Anzeigenverkauf, ergibt.

Die belangte Behörde hat zum Ausmaß der Nebentätigkeiten der Beschwerdeführerin keine Feststellungen getroffen und hat lediglich aus der Tatsache des Vorliegens der aufgezählten Tätigkeiten auf ein übergeordnetes Ausmaß geschlossen.

Erst im Vorhalteverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde das Ausmaß der Nebentätigkeiten ermittelt. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die ausgeübten Nebentätigkeiten nur in einem untergeordneten Ausmaß stattgefunden haben und hauptsächlich dazu dienten, den Anzeigenverkauf zu fördern, ist glaubhaft. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die Tätigkeit „Erstellung von Werbetexten“ maximal 20 Arbeitsstunden pro Kalenderjahr betrug, da von den meisten Kunden die Texte als fertige Dateien zugestellt wurden sowie dass diese Werbetexte als Gratisleistungen behandelt wurden und es daraus Umsätze resultieren, ist glaubhaft und aufgrund der getroffenen Dienstvereinbarung vom 12.03.2014 schlüssig, da in dieser nur für die Haupttätigkeit - den Anzeigenverkauf - ein zusätzlicher Gehaltsbestandteil vereinbart wurde („Provision: 8% für Direktaufträge, 4% für Agenturaufträge“).

Dass andere Tätigkeiten - außer der Vertretertätigkeit - in einem übergeordneten Ausmaß durch die Beschwerdeführerin ausgeführt wurden, konnte nicht festgestellt werden.

3. Rechtslage:

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 können vom Bundesminister für Finanzen zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, idF. BGBl. II Nr. 382/2001, lautet auszugsweise:

"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."

4. Rechtliche Beurteilung:

4.1. Zu Spruchpunkt I.

Für Vertreter werden Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt pauschal mit 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2 190 Euro jährlich gem. § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, idF. BGBl. II Nr. 382/2001 für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum festgelegt. Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben.

Für die Anwendbarkeit der Verordnung und für die Zuerkennung des Vertreterpauschales ist nicht die Berufsgruppe maßgeblich, der der Arbeitgeber des Steuerpflichtigen angehört. Entscheidend ist, dass die vom Steuerpflichtigen ausgeübte Tätigkeit dem Tätigkeitsbild der in der Verordnung genannten Berufsgruppe (hier: Vertreter) entspricht (VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0009).

Der höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgend, muss der Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben (VwGH 04.09.2019, Ro 2019/13/0024). Gem. § 1 VO Durchschnittssätze gehört zur Vertretertätigkeit sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst, wobei im letzten Satz Folgendes präzisiert wird: *„Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden. (...)“*

Dabei ist beim Begriff des Vertreters auf die Verkehrsauffassung abzustellen. Danach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0009). Als Anzeigenverkäuferin ist die Beschwerdeführerin zum Abschluss von Geschäften und zur Kundenbetreuung hauptsächlich tätig.

Auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst gehört zur Vertretertätigkeit. Hierzu zählen etwa Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen oder Entgegennahme von Waren (vgl. VwGH 10.3.1981, 2885 und 2994/80). Im konkreten Fall hat die Beschwerdeführerin im Innendienst zahlreiche vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten für den Außendienst vorgenommen, aus denen sich ein sachlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit im Außendienst, dem Anzeigenverkauf als Haupttätigkeit, *„Verkauf von Anzeigenflächen und Sonderwerbformen für die AG“* lt. vorgelegter Aufstellung, ergibt: wie zB. Umsetzung der festgelegten Verkaufs-Strategien, Einhaltung der vorgegebenen Preispolitik, Erstellung von Offerten, Durchführung von Vertragsverhandlungen, Durchführung von Kundenbesuchen, Teilnahme an den vorgegebenen Verkaufsm Meetings, Acquisition, Durchführung von verkaufsfördernden Aktionen,

Marktbeobachtung, Analyse der Umsatzzahlen, Erstellung von Monatsberichten, telefonische Kundenbetreuung, Betreuung von Laufkunden, Versand von Infomaterial an Kunden.

Jedoch steht eine untergeordnete andere Tätigkeit der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegen (VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231; VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125). Da die Erstellung von Werbetexten und die Durchführung von weiteren Nebentätigkeiten im konkreten Fall nach freier Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO in einem untergeordneten Ausmaß erfolgten, stehen diese Tätigkeiten der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegen.

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision nicht zulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dieses Erkenntnis folgt der in diesem Erkenntnis zitierten, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 28. Mai 2020