



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., geb. xx.xxxx.19xx, 1xxx Wien, B-Gasse, vertreten durch BKS Steuerberatungs GmbH, 3150 Wilhelmsburg, Untere Hauptstraße 10, vom 8. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2003 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Be- scheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist als Bezirksleiterin im Außen- dienst der Firma T-GmbH, nunmehr N-GmbH, mit Sitz in M. tätig. Als Bezirksleiterin im Außendienst umfasst ihr Aufgabengebiet lt. Beilage zum Dienstvertrag und lt. Eingabe vom 9. Mai 2006 die folgenden Schwerpunkte:

- Betreuung aller installierten Regal- und Aktionsplatzierungen in dem ihr zugeordneten Gebiet
- Bestellung neuer Ware mittels MDE-Gerät
- Sortierung und Pflege der Boutique lt. Bestückungsplan und Leitfaden
- Erstellung eines neuen Auftrages entsprechend der vereinbarten Vorgaben
- Preisauszeichnung falls erforderlich
- Abwicklung der Retouren entsprechend der vereinbarten Vorgaben
- Sachbezogene Reklamationsbearbeitung

- Pflege der ladenbezogenen Stammdaten
- Unterstützung bzw. Durchführung aller kunden- bzw. marketinginitiierten Auf-, Ab- und Umbaumaßnahmen, sowie saisonaler Umrüstungen
- Platzierung und Veränderung unserer Warenträger im Rahmen von Neueröffnungen, Ladenumbauten sowie durch das eigene Marketing veranlasste Neupositionierung von Artikeln
- Sicherstellung einer optimalen Betreuung der tourenverplanten und potentiellen Kunden des Bezirks

Der zwischen der Bw. und ihrem Dienstgeber abgeschlossene und mit 1. Juli 2002 in Kraft getretene Dienstvertrag vom 17. Mai 2002 hat den nachstehenden, auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

2. POSITIONSBESCHREIBUNG:

- 2.1 *Der Dienstnehmer ist als Merchandiser angestellt.*
- 2.2 *Seine Aufgaben umfassen die in der Beilage beschriebenen Tätigkeitsfelder.*
- 2.3 *Ein anderwertiger, den Kenntnissen und der Vorbildung entsprechender Einsatz bleibt dem Dienstgeber vorbehalten.*
- 2.4 *Gemäß dem Kollektivvertrag für die Handelsangestellten Österreichs wird der Dienstnehmer in die Gehaltstafel "Allgemeiner Groß- und Kleinhandel, Gehaltsgebiet A, Beschäftigungsgruppe 2 im 18. Berufsjahr eingestuft.*

3. ARBEITSZEIT:

- 3.1 *Die regelmäßige Normalarbeitszeit beträgt 38,5 Stunden pro Woche.*
- 3.2 *Arbeitsbeginn und Arbeitsende werden nach Maßgabe der betrieblichen Notwendigkeit innerhalb der gesetzlichen Grenzen festgelegt.*
- 3.3 *Es gilt als wohlverstanden, dass der Dienstnehmer bei Bedarf Mehrleistungen im erforderlichen Umfang erbringen wird.*

4. ENTGELT:

- 4.1 *Für seine Tätigkeit erhält der Dienstnehmer ein fixes Bruttomonatsgehalt und leistungs- bzw. ergebnisabhängige Bruttoprämien nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen.*
- 4.2 *Es besteht Übereinstimmung darin, dass mit dem vereinbarten Bruttoentgelt (Monatsgehalt zuzüglich Prämien) sämtliche Mehrarbeits- und Überstunden abgegolten sind.*

5. BRUTTOMONATSGEHALT:

- 5.1 *Der Dienstnehmer erhält ein 14 x p.a. zahlbares Bruttomonatsgehalt von € 1.550,--*
- 5.2 *Zusätzlich erhält der Mitarbeiter einen variablen Einkommensbestandteil nach den Richtlinien der Merchandiser (zB Umsatzentwicklung, Retourenquote, Besuchserfolge)*
- 5.3 *Zwölf Bruttomonatsgehälter sind jeweils am Letzten eines jeden Monats im Nachhinein fällig.*

6. PRÄMIEN:

- 6.1 *Die Prämienregelung gilt als integrierender Bestandteil des Dienstvertrages.*
Im Rahmen des jährlich stattfindenden Mitarbeitergespräches werden Ziele und Prämien vereinbart, die dem Dienstnehmer die Möglichkeit bieten, die Höhe seines Einkommens mitzubestimmen. ...
- 6.2 *Prämien können für die Erreichung unterschiedlich gewichteter quantitativer Ziele vereinbart werden.*

Prämien werden nur für solche Warenumsätze gewährt, die der Mitarbeiter in dem ihm zugeordneten Gebiet bzw. mit den ihm zugeordneten Kunden getätig hat. Die gültigen Regelungen werden durch Rundschreiben oder auf andere Weise bekannt gegeben.

Der Prämienanspruch entsteht mit der Auslieferung Fakturierung der Ware an den Kunden während der Laufzeit des Vertrages. Retouren werden zurückgerechnet, gleichgültig, worauf sie beruhen.

Der Mitarbeiter kann zur Überprüfung der Richtigkeit seiner Abrechnung Einsicht in die EDV-Unterlagen verlangen. Ein Recht auf Buchauszüge hat er nicht.

6.3 *Kommt es zu keiner Zielvereinbarung, hat der Dienstnehmer keine Möglichkeit, die Höhe seines Einkommens mit Prämenergebnis- und leistungsgerecht zu beeinflussen. In diesem Fall gelangt nur das fixe Bruttomonatsgehalt gemäß Punkt 5 des vorliegenden Vertrages zur Auszahlung.*

6.7 ... *Für Aufträge, die vor Beendigung des Dienstverhältnisses nicht fakturiert worden sind, wird keine Prämie ausbezahlt.*

6.8 *Darüber hinaus gelten die Bestimmungen der Prämienberechnung Merchandiser für das FY 01.07.2002 bis 30.06.2003.*

9. VERKAUFSGEBIET:

9.1 *Die Verkaufsgebiete des DN bestehen aus Teilen von Wien, NÖ und Burgenland.*

9.2 *Der Dienstgeber behält sich Änderungen der Verkaufsgebiete aufgrund unternehmerischer Erfordernisse vor.*

Nach der vorliegenden Bestätigung des Dienstgebers, der N-GmbH, vom 9. August 2006, sei die Bw. als Bezirksleiterin im Außendienst beschäftigt gewesen. Hier sei die Bw. unter anderem für die Akquisition von Neukunden und für Aktionsverkäufe zuständig gewesen.

Nach den vorliegenden – und auszugsweise wiedergegebenen – Kalendereintragungen habe die Bw. in den Monaten Jänner bis Mai 2003 und die nachfolgenden Zeiträume die folgenden Stückzahlen an Waren verkauft, deren Bestellung sie mittels mobilen Datenerfassungsgerät ("MDE-Gerät") erfasst und an die Konzernzentrale weitergeleitet habe:

Jahr 2003:	Stück:
Jänner:	59.933
Feber:	57.485
März:	59.584
April:	104.396
Mai:	48.244

In den übrigen Monaten seien lt. den Kalendereintragungen der Bw. im Berufungszeitraum ähnliche Umsätze an Stückzahlen von der Bw. erzielt worden. Mit den vorgelegten Reisekostenabrechnungen werde dokumentiert, dass die Bw. im Berufungszeitraum fast ausschließlich im Außendienst tätig gewesen sei.

Bei der Einreichung der Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2003 bis 2005 beantragte die Bw. jeweils das Werbungskostenpauschale für Vertreter gemäß § 1 Z 9 der Verordnung, BGBl II 383/2001, in Höhe von 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens € 2.190,-- jährlich.

Im Zuge der Veranlagungen der Bw. zur Einkommensteuer 2003 bis 2005 wurde das von der Bw. beantragte Werbungskostenpauschale stets nicht gewährt und dies bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 14. Dezember 2004 auch nicht begründet. Hingegen wurde bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 vom 1. Juni 2006 begründend ausgeführt, Vertreter seien Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Der Vertreter müsse ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Eine andere Außendiensttätigkeit wie die Betreuung aller installierten Regal- und Aktionsplazierungen in dem der Bw. zugeordneten Gebiet, die Bestellung neuer Ware, die Reklamationsbearbeitung, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit.

Mit den Eingaben vom 17. Oktober 2006 beantragte die Bw. hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 die "Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen" 2003 bis 2005, da jeweils die Sonderausgaben, das Vertreterpauschale und die Kirchensteuer "nicht geltend gemacht" worden seien und legte diesen Anträgen jeweils berichtigte Einkommensteuererklärungen bei.

Mit den Bescheiden vom 6. November 2006 erließ das Finanzamt im von Amts wegen wieder-aufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO neue Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005. Dabei wurden die jeweils beantragten Sonderausgaben gewährt, aber mit Hinweis auf die bereits ergangenen Bescheidbegründungen der Erstbescheide das jeweils beantragte Vertreterpauschale nicht gewährt. Begründend wurde hinsichtlich des im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheides 2003 ausgeführt, die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO diene nicht dazu, "bloß vergessene oder aus Rechts-unkenntnis oder ähnlichen Gründen versäumte Anträge nachzuholen." Aus diesem Grund sei das Vertreterpauschale im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu berücksichtigen. Hinsichtlich der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 begründete das Finanzamt die Versagung des Vertreterpauschales mit dem Hinweis, dass bereits im "Erstantrag" über die Zuerkennung des Vertreterpauschales abgesprochen und im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens keine neuen Tatsachen her-vorgetreten seien.

Gegen die im Zuge der amtsweigigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 vom 6. November 2006 wurde mit Eingabe vom 8. November 2006 fristgerecht berufen, eine stattgebende Erledigung beantragt und dies wie folgt begründet:

Die Bw. sei eine Außendienstmitarbeiterin (Vertreterin bzw. Bezirksleiterin) bei der T-GmbH, nunmehr N-GmbH, deren Aufgabentätigkeit sich aus den vorgelegten Bestätigungen ergebe.

Die T-GmbH sei früher nur unter dem Markennamen E. bekannt gewesen. Die von der Bw. zu erbringenden Tätigkeiten würden typische Tätigkeiten eines Vertreters darstellen: dies umfasse die gesamte Betreuung beim Kunden inkl. der Entgegennahme der Bestellung (Bestellung neuer Ware mittels "MDE-Gerät") und natürlich auch die *Neukunden-Akquisition*. Die Bw. übe diese Tätigkeit nur vor Ort bei den Kunden aus. Die Bw. befindet sich daher defacto *nie* am Firmensitz in M. und sei somit mehr als 50% im Außendienst tätig. Zur Vertretertätigkeit würden nach Rz 406 der Lohnsteuer-Richtlinien 2002 sowohl die Tätigkeit im Außendienst, als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst gehören. Von der Gesamtarbeitszeit müsse mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden. *Vertreter* seien Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Dazu würden auch Pharma-Vertreter gehören. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit, Inkassotätigkeit). Aus diesem Grund sei für die Bw. nicht nachvollziehbar, wie die Abgabenbehörde in ihrer Bescheidbegründung zu dem Schluss habe kommen können, dass bei der Bw. die Voraussetzungen für eine Vertretertätigkeit nicht vorliegen würden. Für den Fall der Vorlage dieser Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs 1 BAO sowie eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO beantragt.

Mit Eingabe vom 23. Jänner 2007 verweist die Bw. auf die Punkte 5.2, 6.1 bis 6.8, 9, 10 und 15 des Dienstvertrages sowie auf die Reisekostenrichtlinien, die sich aus der jüngeren Rechtsprechung des OGH für Außendienstmitarbeiter (Vertreter) ergeben würden. Ebenfalls beigelegt werden eine Berechnung der Prämienvergütung für das Jahr 2005/06 sowie die Lohnkonten aus den Vorjahren, aus denen ebenfalls die Provisionen ersichtlich seien. Aus diesen Unterlagen würde sich insgesamt ergeben, dass von der Bw. eine Tätigkeit als Vertreterin ausgeübt und der Bw. das "Vertreterpauschale" im Rahmen der Werbungskosten zustehen würde.

Der Eingabe vom 23. Jänner 2007 wurde u.a. ein Schreiben der N-GmbH an die Bw. vom 27. September 2006 beigelegt, aus dem sich ergibt, dass für das Geschäftsjahr 2005/06 ein Bonus in Höhe von € 4.180,-- (brutto) ausbezahlt worden sei.

Nach den vorgelegten Lohnabrechnungen der Jahre 2003 bis 2005 habe die Bw. in diesem Zeitraum die folgenden Bezüge erhalten:

Bezeichnung:	2003	2004	2005
Gehalt:	€ 18.948,00	€ 19.272,00	€ 19.620,00
Prämie a-conto:	€ 3.800,00	€ 3.600,00	€ 3.600,00

Einmalprämie:	€ 1.250,00	€ 500,00	€ 350,00
Privatnutzung Firmen-PKW:	€ 1.506,39	€ 1.620,16	€ 1.520,16
Urlaubsbeihilfe:	€ 1.579,00	€ 1.805,00	€ 1.635,00
Weihnachtsremuneration:	€ 1.579,00	€ 1.805,00	€ 1.635,00
Spesenersatz:	€ 3.887,14	€ 4.042,64	€ 3.819,66
KKS-Gebühr:	€ 14,52	€ 16,15	€ 14,52
Brutto-Bezug:	€ 18.948,00	€ 26.584,00	€ 26.840,00

Mit Eingabe vom 15. Dezember 2007 übermittelte die Bw. die Tagespläne der Bw. der Jahre 2003 bis 2005, aus denen die besuchten Kunden ersichtlich und wo die von den Kunden bestellten Teile angeführt seien. So sei für den 7. Jänner 2003 entnehmbar, dass seitens der "O.-Wiener Neustadt" 1.268 Teile bestellt worden seien.

Zusätzlich zu den Tagesplänen seien lt. dieser Eingabe ab 21. Oktober 2004 Ausdrucke angefertigt worden, die mit den Tagesplänen übereinstimmen. Ein Ausdruck dieser Listen für die Zeiträume vor dem 21. Oktober 2004 sei lt. Konzernzentrale nicht mehr möglich, da die EDV für eine solche Speicherung auf Grund anderer "Mobiler Datenerfassungsgeräte" ("MDE-Geräte") nicht mehr aufnahmefähig gewesen sei. Die Bestellungen würden vor Ort in den Märkten mittels eines "MDE-Gerätes" aufgenommen und abends dann über eine "Docking-Station" (Gerät wählt selbst an) an die Konzernzentrale gesendet, wo dann die Auslieferung an die Kunden erfolge. Aus den dieser Eingabe beiliegenden Reisekostenabrechnungen ab Jänner 2003 ergebe sich die überwiegende Außendiensttätigkeit. Das KFZ sei ein Firmenfahrzeug, ein Sachbezug für die Privatfahrten werde bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt.

In ihrem Verkaufsgebiet betreue die Bw. alle Geschäfte, die die Produkte E. und N. (Strumpfhosen), U. (Unterwäsche) führen, sei es alle T-Märkte- und B-Märkte, O., T., C., D., B. u.v.a.m.. Nur der S-Konzern (W-Markt, N-Markt, etc.) kaufe direkt über die Konzernzentrale ein und führe ein "private label". Insbesondere sei eine Neuakquise vor allem dort erforderlich, wo ein neuer Markt eröffnet und dieser mit einer neuen "Kette" verbunden sei oder dieser angehöre (zB neue T-Märkte- und B-Märkte).

Mit Eingabe vom 2. Jänner 2008 hat die Bw. ihren seinerzeitigen Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Verhandlung der Berufungssache vor dem gesamten Berufungssenat gemäß den §§ 282 iVm 284 Abs 1 BAO zurückgenommen.

Nach der Eingabe vom 4. Feber 2008 ergebe sich insbesondere aus der Beilage zum Dienstvertrag eine Verpflichtung der Bw. zu Geschäftsabschlüssen. Der "*Leitfaden/Bestückungsplan*" werde von der N. (Marketing/Vertrieb/Geschäftsführung) vorgegeben, wobei sich *jeder* Außendienstmitarbeiter (Bezirksleiter, Gebietsleiter und auch die Key Account Managerin – "KAM") an diese Vorgaben halten müssen. Die Bw. betreue dann die *vorher* je Gebiet *definierten Kunden* und sei dafür zuständig, dass *neue Aufträge* (Bestellung von Ware) mit den Kunden abgeschlossen und die Ware in die Boutiquen eingeräumt werde. Durch die feste

Vorgabe gemäß Leitfaden/Bestückungsplan und den je Markt definierten Kundenmetern der von N.-Boutique-Regale sei das Waren sortiment durch die Art und Weise der Regale bereits größtenteils vorgegeben. In Österreich würden nur 2 Gebietsleiter beschäftigt. Daraus ergebe sich, dass die nur 14 *Bezirksleiter* (das sei dann zusammen mit der "Key-Account-Managerin" das ganze Außendienstteam in Österreich) sehr eigenständig für die Betreuung der N.-Kunden zuständig seien und die Bestellung der Ware durchführen müssen. Die beiden Gebietsleiter sowie die einzige Key-Account-Managerin seien hauptsächlich nur für die Betreuung der Großkunden bzw. Konzernzentralen zuständig.

In den normalen "Filialen" (alles außer Großkunden) laufe die komplette Betreuung und Bestellung über die Bezirksleiter, die somit aufgrund der Bestellung der Ware und somit Vereinbarung neuer Aufträge in einem bestimmten Maße auch viele Aspekte eines in Deutschland vergleichbaren Gebietsleiters wahrnehmen, während der "normale" Außendienst in Deutschland "einfach nur" eine "Merchandise-Funktion" ausübe. Die Kunden würden in einem 1 bis 12 Wochen-Turnus von der Bw. besucht, die Nachlieferung erfolge durch eine Spedition. Die Regale seien so gebaut und aufgestellt, dass eine bestimmte Menge an Ware "hineinpasst". Die Bw. erkenne somit den Bedarf und bestelle die Ware nach. Der Marktleiter werde darüber nur mehr informiert. Besonderheiten wie durchzuführende Inventuren (Ware werde erst später angeliefert) oder bereits nachgefragte Ware vom Letztverbraucher würden von der Bw. vom Marktleiter entgegengenommen. Die Vorgaben würden sich je nach Kundenstruktur, Wetterlage und Saison ergeben. Die in den Handelsketten verkauften Waren würden entsprechend den ausgehandelten Zahlungsbedingungen (je nach Vertrag mit entsprechendem Kunden) abgerechnet. Mindestabnahmemengen bzw. Abnahmeverpflichtungen an Waren pro Woche /Monat würden nicht bestehen. Der Außendienst in Österreich und Deutschland habe auch nichts mit Inkassotätigkeiten zu tun, dies laufe über die Finanzbuchhaltung des Hauptsitzes in R./Deutschland. Umso mehr seitens der Bw. in den Filialen der Handelsketten verkauft werde, umso öfter würden diese Filialen von der Bw. besucht. Nur in geringem zeitlichen Ausmaß sei die Bw. mit der Platzierung von Waren im Rahmen von Neueröffnungen/Ladenumbauten sowie im Rahmen von marketinginitiierten Maßnahmen zur Neu positionierung der Waren befasst. Die Bw. sei in Österreich die "1. Mitarbeiterin" der Firma N. gewesen und habe natürlich entscheidend am Aufbau dieser Firma mitgewirkt. Der durch die Bw. erzielte Umsatz betrage zwischen € 170.000,-- und € 180.000,-- p.a.. Die Umsatzzahlen der Bw. würden sich – so weit noch in Erinnerung – auch aus den bereits vorgelegten Unterlagen ergeben. Österreichweit werde der Jahresumsatz für das Jahr 2007 mit 15 Außendienstmitarbeitern mit rund € 2.700.000,-- vermutet.

Durch das mobile Datenerfassungsgerät ("MDE-Gerät") würden Bestellungen und Retouren erfasst. Durch den Bestellvorgang mittels "MDE-Gerät" würde automatisch ein bestimmter Ab-

lauf wie beispielsweise der Ausdruck von Lieferscheinen und Rechnungen vor Ort in R. in Deutschland, von wo aus auch die Ware verschickt wird, ausgelöst. Alle diese Vorgänge würden über das Rechenzentrum in R. gesteuert. Dies sei firmenseitig technisch so eingerichtet worden und sei vom Außendienst nicht beeinflussbar. Selbstverständlich bestehe mit jedem Außendienstmitarbeiter eine Bonusvereinbarung, anhand welcher zum Ende des Geschäftsjahres – gemäß im Vorhinein definierter Ziele – die Auszahlung eines Bonus erfolge. In diesen Vereinbarungen würden mehrere Gesichtspunkte wie Umsatz- und Stückaspekte eine Rolle spielen.

Der Beilage zur Eingabe vom 4. Feber 2008 legte die Bw. eine Positionsbeschreibung "Merchandiser", die Prämienvergütungen für das Geschäftsjahr 2006/07 sowie Auszüge aus dem Jahreslohnkonto der Jahre 2003 bis 2005 bei.

Der Eingabe vom 4. Feber 2008 hält das Finanzamt entgegen, dass weder der Arbeitsplatzbeschreibung vom 9. Mai 2006, noch in der Bestätigung vom 9. August 2006 und auch nicht dem nachgereichten Beiblatt zum Dienstvertrag eine *ausschließliche* Vertretertätigkeit entnommen werden könne. Insbesondere sei die Bw. lt. den Ausführungen in der Bestätigung vom 9. August 2006 "auch" für die Akquisition von Neukunden sowie für Aktionsverkäufe zuständig gewesen. Folglich müsse seitens der Bw. eine andere Arbeitsleistung erbracht worden sein, die ihren Niederschlag in dem relativ hohen Fixgehalt gefunden habe. Dies sei bei Vertretern unüblich, die ihr Einkommen durch entsprechenden Einsatz beeinflussen. Ebenso spreche Punkt 6.3 des Dienstvertrags eindeutig gegen eine ausschließliche Vertretertätigkeit, da keine Möglichkeit bestehe, das Einkommen zu beeinflussen.

Nach der Eingabe vom 21. März 2008 umfasse der vom (deutschen) Dienstgeber verwendete Ausdruck "Merchandiser" in Österreich andere Tätigkeiten, als bei den betroffenen MitarbeiterInnen in Deutschland. Aufgrund der vorgelegten Kaufabschlüsse liege nach Auffassung der Bw. eindeutig eine "Vertretertätigkeit" vor. Aus den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass sich die Bw. defacto nur im Außendienst befindet und Kaufabschlüsse tätige. Die Bw. sei täglich bei den Kunden vor Ort, um Bestellungen zu ordern. Sie habe auch kein Büro in der Nähe, wo sie Innendiensttätigkeiten durchführe. Der Firmensitz sei in M. bzw. in Deutschland. Die Bw. sei auch keine "Regalschlichterin", wie das Finanzamt vermeine und liefere keine Waren zu den Kunden und sortiere auch nicht die Ware in die Regale ein. Die Auslieferung der Waren erfolge durch eine Spedition. Es sei auch bereits dargelegt worden, aus welchem Grund ein höheres Fixgehalt bezahlt werde.

Der Punkt 6.3 des Dienstvertrages sei rein hypothetisch, weil es in den vergangenen Jahren immer zu Zielvereinbarungen gekommen sei. Vorrangiges Ziel der Bw. sei es, dass Geschäftsabschlüsse herbeigeführt werden. Andere Zusatztätigkeiten wie Controlling, Personal-

administration, Rechnungswesen, Kontroll- oder Inkassotätigkeiten würden nicht vorliegen. Wenn gerade einem Geschäftsführer das Vertreterpauschale zustehe, der ja neben der Verkaufstätigkeit auch andere administrative Arbeiten durchföhre, dann müsse das Vertreterpauschale erst recht der Bw. zustehen.

Unter Verweis auf Rz 406 der LStRL 2002 stehe selbst einem "Pharma-Vertreter" das Vertreterpauschale zu, der überhaupt nichts verkaufe, sondern nur Ärzte bereise, um diese auf die Produkte der Pharmakonzerne hinzuweisen. Diese "Pharma-Vertreter" könnten nach Auffassung der Bw. nur mit einem Fixgehalt entlohnt werden, da ja in keiner Weise nachvollziehbar sei, ob der vom Vertreter besuchte Arzt das Medikament xy verordne. Eine leistungsabhängige Entlohnung wäre nur dann möglich, wenn über die Schiene "Rezept-Patient-Apotheke-Krankenkasse-Pharmakonzern" der Vertreter heraus gesucht werde, der diesem Arzt das Produkt empfohlen habe, sodass dann dieser Vertreter eine Provision erhalte. Schon allein daraus ergebe sich, dass die Argumentation des Finanzamtes nicht nachvollziehbar sei. Ergänzend werde dem Finanzamt bzw. Unabhängigen Finanzsenat angeboten, die Bw. einen oder mehrere Tage bei Ihrer Tätigkeit vor Ort zu begleiten, um sich davon überzeugen zu können, dass eine Vertretertätigkeit ausgeübt werde und der Bw. daher das Vertreterpauschale zustehe.

Bei der mit 22. April 2008 erfolgten persönlichen Vorsprache im Beisein des steuerlichen Vertreters wird ausgeführt, dass die zwischen der N-GmbH und der lokalen Handelskette getroffene *Rahmenvereinbarung* nicht so weit gehe, dass hier auch der konkrete Absatz für die einzelne Filiale einer Handelskette stück- und mengenmäßig genau festgelegt würde. Es sei daher Sache der Bw. dafür zu sorgen, dass Produkte der N.-Kette in den Filialen der Handelsketten angeboten werden. Auch der *Bestückungsplan* regle nicht im Einzelfall, welche Produkte in welchen Filialen der Handelsketten angeboten werden. Soweit "tourenverplante Kunden" angesprochen worden seien, verweise die Bw. darauf, dass die Bw. die zu besuchenden Kunden selbst bestimmen könne. Die Bw. lege selbstständig den Tagesplan der zu besuchenden Kunden fest und habe bei der Zusammenstellung der zu besuchenden Kunden lediglich darauf zu achten, "Leerfahrten" im Hinblick auf den dabei erzielten Umsatz möglichst zu vermeiden. Für jedes Jahr sei der Bw. von ihrem Dienstgeber eine zu erzielende Umsatzsteigerung von 3% p.a. vorgegeben.

Die Bezeichnung "Merchandiser" sei im Falle des Vertriebes von N.-Produkten insoweit irreführend, als bei N-Markt unter dieser Bezeichnung Leute tätig würden, die tatsächlich keine Verkaufsgeschäfte bewirken, sondern dort nur für das Auffüllen der Regale verantwortlich seien. Der Bw. seien als Gebietsleiterin auch keine weiteren Merchandiser unterstellt. Als Bezirksleiterin sei die Bw. u.a. für die politischen Bezirke P., G., M-Stadt, G-Bezirk, FF. und FF-Umgebung zuständig. Bei den Produkten der N.-Kette handle es sich um keine

Kommissionswaren, da die in den einzelnen Filialen angebotenen N.-Produkte im Wareneinkauf der Filiale aufscheinen. Aus diesem Grund müsse auch der Inhaber der Filiale vor einer Nachbestellung zumeist gefragt werden. Es gebe jedoch keine schriftlichen Verträge darüber, dass N.-Produkte in den einzelnen Filialen angeboten werden. Des Weiteren sei im Falle von T-Märkte zu unterscheiden, ob hier "Eigenmärkte" dieser Kette vorliegen oder selbständige Kaufleute gegeben seien. Nur in letzterem Fall habe die Bw. dafür zu sorgen, dass in diesen Verkaufsgeschäften auch N.-Produkte angeboten werden. Im Falle von "Eigenmärkten" sei die Bw. mit Nachbestellungen überhaupt nicht befasst, da der Verkauf von N.-Produkten über den zentralen "Key-Account-Manager" laufen würden.

Die zwischen der N.-Kette und der T-Märkte-Kette getroffene Rahmenvereinbarung sehe weiters keine Detailregelungen in der Weise vor, *welche Produkte, in welcher Menge* in den einzelnen Filialen angeboten werden. Aus diesem Grund sei es Sache der Bw., den Geschäftsinhaber eines T-Märkte-Marktes dazu zu überreden, auch zB "Spezial-Strümpfe" für Diabetiker anzubieten.

Mit Eingabe vom 6. Mai 2008 legte die Bw. den von der Marketingabteilung der N.-Kette erarbeiteten Bestückungsplan für "Wäsche" im Frühjahr/Sommer 2008 vor, der für alle Kunden gültig sei, die über keinen eigenen "Schlichtplan" verfügen. Gemäß diesem Bestückungsplan werden allgemeine Empfehlungen für die Plazierung von Wäscheprodukten je nach Handelskette abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 1 der Verordnung, BGBl II 383/2001, wurden auf Grund des § 17 Abs 6 EStG 1988 für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten festgelegt:

Z 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.

Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind nach § 2 der Verordnung, BGBl II 2001/382, die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu

versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16). Die Berücksichtigung der Pauschbeträge erfolgt im Veranlagungsverfahren bzw. im Wege eines Freibetragsbescheides gemäß § 63 EStG 1988.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob der fast ausschließlich im Außendienst tätigen Bw. als Bezirksleiterin und "Merchandiserin" das Vertreterpauschale zusteht und ob sie überwiegend zwecks Anbahnung und dem Abschluss von Geschäften im Außendienst tätig ist.

Der Begriff des Vertreters sowie die "ausschließliche Vertretertätigkeit" ergeben sich weder aus dem Einkommensteuergesetz noch aus der bzw. den dazu ergangenen Verordnungen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 9.11.1983, 82/13/0146 unter Hinweis auf seine Vorerkenntnisse vom 10.3.1981, 14/2885/80 und 14/2994/80 dargelegt, dass der Beruf eines Vertreters im Sinne der "genannten Verordnung" (BGBl Nr. 49/1979 und 6/1982) einen weit gezogenen Kreis von Berufstätigen umfasst. Es fallen darunter nicht nur Personen, die im Namen und für Rechnung ihres Arbeitgebers ausschließlich und ständig mit dem Abschluss vieler und ihrer wirtschaftlichen Gewichtung nach als "klein" zu bezeichnender Geschäfte befasst sind, sondern auch Personen, denen der Verkauf besonders teurer und ihrer Beschaffenheit nach nur für einen kleinen Personenkreis in Betracht kommender Maschinen, Anlagen und Geräte obliegt.

Im gleichen Sinne hat auch die Lehre (vgl. Hofstätter/Reichl, Kommentar zu § 17 EStG 1972, Tz 5, Punkt 13) die Auffassung vertreten, dass als Vertreter gemäß der gegenständlichen Verordnungen Personen anzusehen sind, die regelmäßig im Außendienst *zwecks Abschlüssen* von Geschäften und Kundenbetreuung tätig sind, wobei es jedoch nicht erforderlich ist, dass sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst sind. Damit zusammenhängende Tätigkeiten wie Abrechnungen mit Kunden sind Ausfluss einer Vertretertätigkeit und deshalb für die Anwendung der Pauschalierung unschädlich (vgl. VwGH 9.11.1983, 82/13/0146).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist auch nicht jeder, der (indirekt) am Verkaufsgeschehen beteiligt ist, ausschließlich als "Vertreter" tätig. Ist etwa ein Verkaufsleiter oder ein Dienstnehmer auch allgemein mit innerorganisatorischen Aufgaben und mit der Einschulung und Überwachung anderer Mitarbeiter betraut, kann nicht davon ausgegangen werden, dass er ausschließlich als Vertreter tätig ist (vgl. (VwGH 28.11.1984, 83/13/0034)).

Ob die Tätigkeit eines Vertreters vorliegt, richtet sich nach der Verkehrsauffassung. In diesem Zusammenhang wird es als wesentlich erachtet, dass Vertreter Geschäfte abschließen und vermitteln. Damit sind typischerweise auch Tätigkeiten verbunden, die – isoliert betrachtet – als schädlich eingestuft werden könnten. Demnach ist ein Dienstnehmer auch dann noch als

Vertreter anzusehen, wenn er Waren zustellt, solange der *Kundenverkehr* im Außendienst in Form des *Abschlusses* von Kaufgeschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers *im Vordergrund* steht. Der Vertretertätigkeit für den Verkauf von Waren ist gleichzuhalten, wenn Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden (vgl. VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044).

Wie der Unabhängige Finanzsenat bereits wiederholt entschieden hat (s. sinngemäß UFS 22.10.2004, RV/0080-F/03, 9.11.2004, RV/0171-F/03, 8.2.2005, RV/0076-F/04, 24.5.2005, RV/0346-G/04), sind *Vertreter* im Sinne der Werbungskosten-Pauschalierungsverordnung Personen, die regelmäßig im Außendienst zwecks *Abschlüssen* von Geschäften und Kundenbetreuung tätig sind.

Vorrangiges Ziel der Vertretertätigkeit iSd der zu § 17 Abs 6 EStG 1988 ergangenen Verordnung, BGBl II 2001/382, ist die *Herbeiführung* von Geschäftsabschlüssen. Dient die Außen-diensttätigkeit der Abwicklung eines bereits geschlossenen Vertrages, so kann das Vertreterpauschale hiefür nicht in Anspruch genommen werden. Soweit daher eine andere Außen-diensttätigkeit als die Anbahnung und der Abschluss von Geschäften und die Kundenbetreuung erbracht wird, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt diese Tätigkeit nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit). Demnach sind in erster Linie überwachende und kontrollierende Tätigkeiten nicht unter den Vertreterbegriff zu subsumieren.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist in diesen beiden Aussagen kein Widerspruch zu sehen: Beinhaltet die Außendiensttätigkeit vorrangig eine Kontrolltätigkeit, eine Inkassotätigkeit oder eine andere Tätigkeit, deren Ziel nicht die *Anbahnung* und der Abschluss von Geschäften ist, so liegt keine Vertretertätigkeit im Sinne der Werbungskosten-Pauschaliierungverordnung vor.

Aus diesem Grund kann auch nicht jede im Bereich des Absatzes/Verkaufes ausgeübte Tätigkeit als "Vertretertätigkeit" bezeichnet werden und stellt andererseits nicht jede Außen-diensttätigkeit eine "Vertretertätigkeit" dar. Dies gilt insbesondere für wahrgenommene inner-organisatorische Aufgaben im Rahmen des Verkaufsgeschehens, sowie für eine Mitwirkung bei der Einstellung, Schulung und bei Überwachung der im Verkauf tätigen Mitarbeiter (vgl. VwGH 28.11.1984, 83/13/0034).

Beinhaltet die zu beurteilende Außendiensttätigkeit aber überwiegend die *Anbahnung* und den *Abschluss* von Geschäften und sind andere Tätigkeiten (zB die Entgegennahme von Reklamationen und eine Inkassotätigkeit) damit verbunden, aber nicht die vorrangige Tätigkeit des Außendienstmitarbeiters, so sind letztere Tätigkeiten für die Beurteilung als Vertreter unschädlich.

Im vorliegenden Fall sind für die überwiegend im Außendienst tätige Bw. aus den nachstehenden Gründen die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderten Voraussetzungen für den pauschalen Abzug von Aufwendungen ("Vertreterpauschale") gegeben:

Nach Punkt 2.1 des mit 1. Juli 2002 in Kraft getretenen Dienstvertrages wird die Tätigkeit der Bw. als "Merchandiserin" bezeichnet. In der betriebswirtschaftlichen Terminologie gelten "Merchandiser" als *Bindeglied* zwischen Einkauf und Verkauf, genauer zwischen Marketing und Vertrieb, deren Ziel es ist, den Verkaufserfolg eines Produktes durch eine konzeptgerechte Gestaltung der Warenpräsentation am "point of sale" zu optimieren. Aus diesem Grund kümmern sich "Merchandiser" vor Ort um das Inszenieren einer Marke, analysieren die Produkte nach "Bestsellern" und "Badsellern" und sind darauf bedacht, dass die Firmenphilosophie des Herstellers/Vertreibers in Dekoration, Beschilderung und Warenpräsentation in den Kaufhäusern umgesetzt wird. Weitere Aufgaben des "Merchandisers" sind nach dieser Terminologie die Beratung in Bezug auf die Preise, die Zusammenstellung des Sortiments, die Anordnung in Regalen, die Ergänzung des Vorrats im Geschäft und die Regalpflege (vgl. Keil, Was macht eigentlich ein Merchandiser, Hamburger Abendblatt v. 8.1.2005). Als Bindeglied zwischen Ein- und Verkauf wären demnach "Merchandiser" nicht oder in nur untergeordnetem Umfang mit dem eigentlichen Verkauf von Waren befasst.

Die Bezeichnung "Merchandiser" wird aber im Falle des Vertriebes von N.-Produkten nicht den tatsächlichen Verhältnissen gerecht, als die Bw. als Bezirksleiterin für den Verkauf von N.-Produkten in den politischen Bezirke P., G., M-Stadt, G-Bezirk, FF. und FF-Umgebung zuständig ist und für den Verkauf dieser Produkte jeweils erst den Geschäftsinhaber gewinnen muss. Aus diesem Grund liegt es beispielsweise im Verantwortungsbereich der Bw., den Geschäftsinhaber eines T-Märkte-Marktes dazu zu gewinnen, auch zB "Spezial-Strümpfe" in diesem Geschäft für Diabetiker anzubieten. Die dabei erzielten Umsätze konnte die Bw. anhand der vorgelegten Kalendereintragungen dokumentieren. Entgegen der Bezeichnung "Merchandiser" im Dienstvertrag ist die Bw. – wie bei anderen Handelsfirmen – somit nicht bloß für das Auffüllen der Regale verantwortlich. Als Bezirksleiterin sind der Bw. keine weiteren "Merchandiser" unterstellt, Inkassotätigkeiten werden von der Bw. nicht erbracht.

Da es keine schriftlichen Verträge über das Anbieten von N.-Produkte in den einzelnen Filialen der Handelsketten gibt, fällt der Verkauf von N.-Produkten in den alleinigen Verantwortungsbereich der Bw., die sich auch selbst die Route der zu besuchenden Kunden festlegt. Bei der Festlegung der zu besuchenden Kunden hat die Bw. lediglich darauf zu achten, sog. "Leerkilometer" im Hinblick auf den zu erzielenden Absatz möglichst zu vermeiden. Die zu besuchenden Filialen werden von der Bw. im ein bis zwölf "Wochen-Turnus" besucht. Für jedes Jahr ist der Bw. von ihrem Dienstgeber eine zu erzielende Umsatzsteigerung

von 3% p.a. vorgegeben. Die Auslieferung der Waren an die einzelnen Filialen der Handelsketten erfolgt durch eine Spedition.

Der in der Beilage zum Dienstvertrag angesprochene Bestückungsplan stellt für die Bw. bloß eine sehr allgemein gehaltene Empfehlung für die Plazierung von Wäscheprodukten in einer Handelskette dar, eine Mindestabnahmemenge bzw. ein Mindestumsatz für die einzelne Filiale einer Handelskette kann daraus nicht abgeleitet werden.

Aufgrund der mit Eingabe vom 15. Dezember 2007 vorgelegten Kalendereintragungen der Jahre 2003 bis 2005 sowie anhand der Ausdrucke ab dem 21. Oktober 2004 wird dokumentiert, dass sich die Bw. für den Berufungszeitraum in Ausübung ihrer Tätigkeit überwiegend im Außendienst befunden und eine Akquisitionstätigkeit entfaltet hat. Eine überwiegende Außenstätigkeit der Bw. ergibt sich ebenso auf Grund der vorgelegten Reisekostenabrechnungen hinsichtlich der Zahl der Außendienstage und der im Außendienst erbrachten Dienstzeiten.

In Würdigung der vorstehend bezeichneten Tätigkeiten der Bw. gelangt der Unabhängige Finanzsenat zu der Auffassung, dass bei der Bw. der *Kundenverkehr* im Außendienst in Form des *Abschlusses* von Kaufgeschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers *im Vordergrund* steht und folglich der Bw. das Vertreterpauschale zusteht (vgl. VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044).

Für die Zuerkennung des Vertreterpauschales spricht auch, dass die Bw. als Bezirksleiterin am Aufbau des Umsatzes und Absatzes der Marke N. mitgewirkt hat und den Waren (nach)bestellungen mittels einem mobilen Datenerfassungsgerät ("MDE-Gerät") jeweils eine Akquisitionstätigkeit vorangeht.

Die Tätigkeit der Bw. ist somit nicht mit der eines "Fahrverkäufers" vergleichbar, bei dem vorrangig eine *Zustelltätigkeit* vorliegt, da überwiegend bereits bestehende (Alt)Kunden und Kunden mit Abnahmeverpflichtung beliefert werden. Auch steht im Falle eines "Fahrverkäufers" der Tourenplan der zu besuchenden Kunden bereits im Vorhinein fest und kann nicht durch diesen abgeändert werden. Die Hauptaufgabe eines sog. "Fahrverkäufers" ist in der Belieferung der Ware und nicht im Anbahnen und Abschließen von Geschäften zu sehen (s. sinngemäß UFS 20.1.2005, RV/0432-S/03).

Entsprechend § 2 der Verordnung, BGBl II 2001/382, werden die in den Jahren 2003 bis 2005 zu berücksichtigenden Pauschbeträge der Werbungskosten wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	KeZ:	2003	2004	2005
Bruttobezüge:	[210]	28.462,00	28.104,00	28.360,16
steuerfreie Bezüge:	[215]			
sonstige Bezüge:	[220]	- 4.008,86	- 3.212,00	- 3.270,00
Bemessungsgrundlage:		24.453,14	24.892,00	25.090,16
davon 5%:		1.222,66	1.244,60	1.254,51

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Juni 2008