

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin A

in der Beschwerdesache B, Wohnadresse, vertreten durch C GmbH, Kanzleiadresse, gegen die Bescheide des FA D vom 24.06.2013 betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Verfahren vor der Abgabenbehörde

Der Beschwerdeführer, in weiterer Folge abgekürzt mit „der Bf.“, reichte am 28.5.2013 elektronisch seine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 und 2012 ein. Er bezeichnete darin seine berufliche Tätigkeit als Außendienstmitarbeiter und machte die Berufsgruppenpauschale für Vertreter als Werbungskosten geltend.

Mit je Schreiben vom 15.4.2013 bestätigte der Dienstgeber des Bf., die E Immobilien GmbH, dass der Bf. von 01.01.2011 bis 31.12.2011 bzw. von 01.01.2012 bis 31.12.2012 überwiegend im Außendienst für ihr Unternehmen tätig war.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10.6.2013 gab der Bf. an: „Zu meinen Aufgaben zählen neben der Leitung die aktive Vermittlung von Immobilien, die Beratung unserer Kunden vor Ort, sowie die Durchführung von Liegenschaftsbewertungen vor Ort. Es sind mir 8 Mitarbeiter (5 MitarbeiterInnen an 5 Standorten und 3 Mitarbeiter im Innendienst) unterstellt.“ Im Zug der Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes legte der Bf. sowohl seinen Dienstvertrag als auch eine Dienstbeschreibung vor.

Mit Einkommensteuerbescheid 2011 und 2012, beide vom 24.6.2013, wurde die Zuerkennung der Werbungskostenpauschale für Vertreter mit der Begründung versagt, dass Vertreter aufgrund der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, Personen sind, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zähle nicht als Vertretertätigkeit. Aus der Beantwortung des Bf. des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes gehe jedoch eindeutig hervor, dass zu seinem Aufgabengebiet als Führungskraft bei der E Bank Immobilien unter anderem die Bilanzentwicklung, Kontrolle, Unterstützung der Makler, usw. gehöre. Diese Tätigkeiten entsprechen nicht dem in der oben zitierten Verordnung angeführten Berufsbild der **ausschließlichen** Vertretertätigkeit. Da jede zusätzliche Ausübung jedweder anderen Tätigkeit, mag sie auch noch so geringfügig sind, den Anspruch auf die Gewährung des Vertreterpauschales verwerke, konnte das Vertreterpauschale nicht gewährt werden.

Die steuerliche Vertretung des Bf. erhob gegen die Nichtgewährung der Vertreterpauschale in den Jahren 2011 und 2012 mit Anbringen vom 9.7.2013 Berufung und wendete ein, dass die Führungstätigkeit des Bf. im Hintergrund stehe, da die Mitarbeiter in den Außenstellen über Reporting sowie einmalige monatliche Treffen (ein Vormittag) in D geführt werden. Rechtlich wird ausgeführt, dass gemäß VwGH-Erkenntnis vom 24.2.2005, GZ 2003/15/0044, die Verordnung davon ausgehe, dass Tätigkeiten von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß von Werbungskosten verbunden sind. Vor diesem Hintergrund wäre es unsachlich, 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 anfallen als ohne sie.

Mit je Berufungsvorentscheidung vom 24.7.2013 wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung wird zusätzlich zur Begründung in den Einkommensteuerbescheiden 2011 und 2012 ausgeführt, dass die Verordnung den Begriff „Vertreter“ nicht definiere. Sie lege fest, dass „ausschließlich Vertretertätigkeit“ ausgeübt werden und der Außendienst zeitlich überwiegen müsse. Wesentlich sei, dass der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Geschäften im

Namen und für Rechnung des Arbeitgebers (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund stehe. Maßgeblich sei, ob der Außendienst vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt sei. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit. Aufgrund der Fülle an zusätzlichen Aufgaben, die der Bf. laut Dienstbeschreibung wahrzunehmen habe, könne nicht von einer „völlig untergeordneten“ Tätigkeit, welche als im Hintergrund stehend beurteilt werden könnte, ausgegangen werden.

Die steuerliche Vertretung beantragte am 28.8.2013 die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und stellte einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Inhaltlich wurde bekräftigt, dass die andere Tätigkeit neben der Vertretertätigkeit in völlig untergeordnetem Ausmaß durchgeführt werde.

2. Verfahren vor dem BFG:

Dem BFG wurde die Beschwerde am 23.10.2013 vorgelegt.

Am 15.1.2014 richtet das BFG einen Vorhalt an den Bf. unter Darlegung des derzeitig anhand der Akten vorliegenden Sachverhaltes und mit dem Ersuchen ergänzend folgende Unterlagen vorzulegen bzw. Fragen zu beantworten:

- a. Provisionsberechnung der Jahre 2011 und 2012 mit einer Aufschlüsselung, wie viele Objekte vom Bf. ermittelt wurden und wie viele von seinen Mitarbeitern, damit ein Einblick darin ermöglicht wird, wie viele Geschäftsabschlüsse die dem Bf. unterstellten Mitarbeiter im Durchschnitt pro Jahr tätigen und wie viele der Bf. tätigt.
- b. Zeitliche Schätzung, wie viel Zeit für die in der Stellenbeschreibung angeführten Aufgaben und für die reine Vertretertätigkeit aufgewendet wird und Bestätigung des Dienstgebers darüber.
- c. Stellungnahme dazu, was die Beratung der Kunden vor Ort sowie die Liegenschaftsbewertungen vor Ort umfasst, wie sie der Bf. in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10.6.2013 angegeben hat.
- d. Beschreibung eines durchschnittlichen Tagesablaufs des Bf.

Dieser Aufforderung kam der Bf. mit seinem Schreiben vom 10.2.2014 nach.

- a. Aus den beigelegten Provisionsberechnungen für 2011/2012 sowie 2012/2013 geht hervor, dass knapp über die Hälfte aller jährlichen Provisionen durch den Bf. erwirtschaftet worden sind, der Rest durch einen weiteren Mitarbeiter in der Filiale D und weitere Mitarbeiter in den Filialen in F, G, H, I und J. Anzahlmäßig hat der Bf. im Jahr 2011/12 52 Objekte und im Jahr 2012/2013 43 Objekte vermittelt; der beste Mitarbeiter hingegen 2011/12 22 Objekte und im Jahr 2012/13 24 Objekte.
- b. Hinsichtlich der zeitlichen Einschätzung gibt der Bf. an, diese so gut wie möglich zu machen, da viele Tätigkeiten und Funktionen in der Stellenbeschreibung recht

allgemein gehalten sind. Er sei aktives Teammitglied (Immobilienmakler für D und K) in der Vermittlung von Immobilien. Er wende für die Immobilienvermittlung einen Zeitaufwand von circa 30-40 Stunden pro Woche auf. Unter die Vermittlung von Immobilien falle die Geschäftsanbahnung=Beratung von Kunden in Immobilienbelangen. Handschriftlich hat der Bf. in der beigelegten Funktionsbeschreibung Leitung Immobilien seine geschätzten Zeitangaben festgehalten.

Er gibt folgenden Zeitaufwand an:

Verantwortung

- Ertragsorientierte und strategische Entwicklung des Geschäftsfeldes der Immobilienvermittlung=eigene Vermittlung durch den Bf. = 30 bis 40 Stunden/Woche
- Unterstützung der einzelnen Makler (Geschäftsstellen) bei der Kundenakquisition und –betreuung, der aktiven Marktbearbeitung, der Abwicklung von Geschäftsfällen: 1 Stunde pro Woche für alle MaklerInnen
- Die in der Funktionsbeschreibung angeführte selbständige Entwicklung und Aufbereitung und risikobewusste Beurteilung von Bauträgerprojekten finde nicht statt.
- Zur Verfügung Stellung von aktuellen, insbesondere rechtlichen, Informationen in allen Belangen rund um Immobilienvermittlungen: 0,5 Stunden pro Woche

Führung:

- Wahrnehmung sämtlicher Führungsaufgaben innerhalb des Unternehmens E-Immobilien: 3 Stunden/Woche
- Definition und Vorgabe der strategischen Ausrichtung zur Erreichung einer positiven Bilanzentwicklung in Abstimmung mit dem Leiter Privatkundengeschäft, Kontrolle und Steuerung (kostenbewusst und ertragsorientiert), Festlegung der Expansionsstrategie mit dem Bereichsdirektor Vertriebsmanagement: Im Jour Fixe alle 2 Monate: 1 Stunde

Produktmanagement

- Die Schulungs- und Ausbildungsverantwortung für die einzelnen Makler: wird im Jour Fixe mit den MaklerInnen behandelt: Treffen in D alle 4-6 Wochen für 3-4 Stunden
- Kontaktpflege mit den Filialen und möglichen Partnern gehöre zur Vermittlungstätigkeit von etwa 30 bis 40 Stunden pro Woche

Führung und Produktmanagement

- Strategische und diszipliniäre Entscheidungen trifft er in Abstimmung mit dem Leiter Privatkundengeschäft: Jour Fixe alle 2 Monate: 1 Stunde

Zur weiteren Information gibt der Bf. die von ihm gefahrenen Jahreskilometer für seine Außendienste und zum Vergleich die seiner Mitarbeiter bekannt. Er sei im Jahr 11.441 Kilometer und im Jahr 2012 10.373 Kilometer gefahren. Aus der beigelegten Gesamtkilometeraufstellung der einzelnen Mitarbeiter für das Jahr 2011 und 2012 geht hervor, dass im Jahr 2011 und 2012 zwei weitere Mitarbeiter mehr an Kilometern zurückgelegt haben als der Bf., die anderen deutlich weniger.

c. Unter Beratung von Kunden vor Ort sei die Anbahnung von Immobilienvermittlungen gemeint, welche üblicherweise mit einem Beratungsgespräch bei der Immobilie beginne (Markteinschätzung der zu vermittelnden Immobilie, Verkauf oder Vermietung, Informationen über die zu erwartenden Nebenkosten – z.B. Immobilienertragsteuer, Energieausweisvorlagegesetz, übliche Dauer der Vermittlung, Lastenfreistellungskosten, Vermittlungsprovision, etc.). In dieser Vermittlungsanbahnung werden auch die notwendigen Tätigkeiten von Immobilienvermittlern (Besichtigungen, Inserate, Internetplattformen, Auslagenbilder, Immobilienzeitung) durchbesprochen.

Unter Durchführung von Liegenschaftsbewertungen seien Liegenschaftsschätzungen (Kurzbewertungen) gemeint, welche als Ergebnis den Verkehrswert einer Immobilie ergeben. Dieser werden oftmals zur Finanzierung oder Umfinanzierung einer Liegenschaft benötigt. Weiters komme es aufgrund einer Liegenschaftsbewertung öfters zu einem Vermittlungsauftrag, da hier Zinshäuser, gewerbliche Liegenschaften und private Liegenschaften bewertet werden, welche öfters durch E-Immobilien verkauft und vermietet werden sollen.

d. durchschnittlicher Tagesablauf:

Da der Bf. viel im Außendienst sei, werden die meisten seiner Termine von seiner Vertriebsassistentin (2 Damen im Der Immobilienbüro) vereinbart. Jeden Tag werden von ihm ca. 4-8 Termine wahrgenommen, die durchschnittlich zu 70% auswärts stattfinden. Die Unterlagen zu den einzelnen Terminen werden von den zwei Assistenzdamen im Büro für den Bf. vorbereitet und für jeden Termin eine eigene Mappe mit den notwendigen Unterlagen angefertigt (Grundbuchsauszug, Orthofoto, Wohnungseigentumsvertrag, Pläne, etc.) und ihm am Vortag des vereinbarten Termins übergeben.

In der Regel beginne der Tag des Bf. um 8 Uhr morgens im Auto mit der Vorbereitung der einzelnen Tagetermine. Danach fahre er zum ersten Kundentermin (zB. Erstgespräch zur Vermittlung, zB. Liegenschaftsbesichtigung mit Interessenten für Verkauf oder Vermietung, Bewertungstermin zur Schätzung einer Liegenschaft). Danach folge ein Termin nach dem anderen bis zum Abend. So werden üblicherweise pro Tag mehrere Außendiensttermine zur Geschäftsanbahnung sowie Termine im Büro durchgeführt.

Am 26.3.2014 hat die beantragte mündliche Verhandlung stattgefunden. Über den Verlauf der mündlichen Verhandlung wurde eine Niederschrift aufgenommen und der Bf. im Beisein seiner steuerlichen Vertretung als Partei einvernommen. Der Bf. wurde zu folgenden Themenkreisen befragt:

- Ablauf seiner konkreten Tätigkeit
- Welche Aufwendungen ihm entstehen
- Verhältnis seiner Führungstätigkeit zu sonstigen Tätigkeiten

Zusammenfassend sagte der Bf. aus, dass die nach Abschluss des Maklervertrages durchzuführenden Kundenbesichtigungen und die Beratungstätigkeit üblicherweise

wesentlich länger als die Kundenanbahnung zum Abschluss der Maklerverträge dauern. An Aufwendungen fallen etwa 10 Mal im Jahr von ihm getragene Gastgeschenke (Flasche Wein oder Bonbonniere) und der von ihm bezahlte und daheim auch beruflich genutzte Internetzugang an. Die vom Bf. angegebenen Zeitangaben betreffend seine Führungstätigkeit in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10.2.2014 wurden ausdrücklich bestätigt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A. Streitpunkt:

Im gegenständlichen Verfahren ist unbestritten, dass der Bf. im Rahmen seines Dienstverhältnisses die Tätigkeit eines unselbständig tätigen Immobilienmaklers ausübt und überwiegend im Außendienst tätig ist.

Strittig ist, ob seine Tätigkeit unter die Tätigkeit eines Vertreters gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (BGBl. II Nr. 382/2001) fällt.

B. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Aus dem schlüssigen und unwidersprochen gebliebenen Aussagen des Bf. ergibt sich für das BFG folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt. Die vom Bf. gemachten Aussagen zum konkreten Ablauf seiner Tätigkeit stimmen auch mit dem von der WKO aufgelegten Informationsblatt zum Berufsbild des Immobilienmaklers überein:

Der Bf. arbeitet seit XX.XX.XXXX für die E Immobilien GmbH L in D als angestellter Immobilientreuhänder mit Leitungsfunktion. Tatsächlich wird er für seinen Dienstgeber jedoch nur in einem Teilbereich seines Berechtigungsumfanges des Immobilientreuhänders, nämlich der Immobilienvermittlung, tätig.

Laut vorgelegtem Dienstvertrag hatte er in den Beschwerdejahren die Leitung der E-Immobilien in der Position als Prokurist inne. Laut Firmenbuch wurde mit Einbringungsvertrag vom XX.XX.XXX3 das Vermögen der E-Immobilien GmbH L durch die E Immobilien GmbH übernommen. Der Bf. ist dort seit XX.XX.XXX5 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer vertretungsberechtigter Geschäftsführer. Mit Übernahme

der Geschäftsführertätigkeit wurde seine Funktion als Prokurist gelöscht. Am Tätigkeitsbild des Bf. hat sich durch die Übernahme der Geschäftsführung nichts geändert.

Der Bf. ist in seiner Leitungsfunktion für acht Mitarbeiter (5 Mitarbeiter an 5 Standorten und 3 Mitarbeiter im Innendienst) disziplinar und fachlich verantwortlich. Er ist in Abstimmung mit dem Leiter Privatkundengeschäft für die ertragsorientierte und strategische Entwicklung des Geschäftsfeldes der Immobilienvermittlung zuständig.

Hinsichtlich der Entlohnung ist in seinem Dienstvertrag folgendes geregelt: Er erhält ein Fixum sowie Provisionen. Die Höhe der Provisionen beträgt 20% der durch ihn persönlich abgeschlossenen Immobilienvermittlungen und vom Dienstgeber hierfür vereinnahmten Netto-Provisionen und 3% der durch Mitarbeiter des Dienstnehmers abgeschlossenen Immobilienvermittlungen und vom Dienstgeber hierfür vereinnahmten Netto-Provisionen. Sein Gehalt ist ein All-In-Gehalt. Sein Dienstverhältnis unterliegt keinem Kollektivvertrag. Er erhält zwar, wie in seinem Dienstvertrag vereinbart, für seine Dienstfahrten einen Ersatz in Höhe des gültigen amtlichen Kilometergeldes und es wird ihm ein Diensthandy (Blackberry) zur Verfügung gestellt, es werden ihm aber keine Diäten gewährt.

Der Dienstgeber des Bf. bietet im Zusammenhang mit der Vermittlung der Immobilien intensive Dienstleistungen von der ersten Kontaktaufnahme bis zur Übergabe der Liegenschaft an.

In der periodisch erscheinenden Kundenzeitung der E Immobilien wird der Bf. als Immobilientreuhänder angeführt, der für die dort beschriebenen Immobilien in den Bezirken D und K als Ansprechpartner für die Vermittlung zur Verfügung steht. Der Bf. führt auch selbst die Besichtigungen zu den beworbenen Objekten durch. Anzahlmäßig hat der Bf. im Jahr 2011/12 52 Objekte und im Jahr 2012/2013 43 Objekte vermittelt.

Die konkrete Tätigkeit des Bf. stellt sich wie nachfolgend ausgeführt dar. Dabei ist unstrittig, dass der Bf. den weitaus überwiegend Teil seiner Arbeitszeit im Außendienst verbringt.

Bevor es zu einem Auftrag durch Abschluss des Maklervertrages kommt, gibt es eine Anbahnungsphase. Mögliche Interessenten treten entweder durch eine persönliche Empfehlung anderer Kunden, durch Vermittlung der E-Bank oder aufgrund eigener Recherchen an die E Immobilien GmbH heran. In der Regel will sich der Kunde durch Immobilienverkauf oder –vermietung verändern.

Nach der Kontaktaufnahme wird ein Erstgespräch vor Ort auf der relevanten Immobilie vereinbart. Die beiden Assistenzmitarbeiter des Bf. stellen dazu die notwendigen Unterlagen (Grundbuchsauszug, Orthofoto, Unterlagen zur Marktumfeldanalyse wegen Preisfindung, etc.) zusammen. Im Erstgespräch wird üblicherweise auf die rechtlichen Rahmenbedingungen eingegangen und die Punkte durchbesprochen, auf die beim Verkauf und bei der Vermietung aufzupassen sind. Wichtiger Teil des Erstgesprächs ist der Verkaufspreis der Immobilie. Der Bf. hat durch seine langjährige Berufserfahrung ein Marktgepür betreffend den Preis entwickelt und kann diesen meist aufgrund

von Erfahrungswerten festlegen oder aufgrund der von seiner Vertriebsassistentenz durchgeführten Marktfeldanalysen.

Außerhalb der Lukrierung eines konkreten Maklerauftrages werden Liegenschaftsbewertungen durchgeführt. Initiator ist dabei in der Regel die E-Bank, die diese Liegenschaftsbewertungen für die Finanzierung oder Umfinanzierung ihrer Bankkunden benötigt. In der Folge kann es aufgrund dieser Liegenschaftsbewertungen zu Vermittlungsaufträgen iZm Zinshäusern, gewerblichen Liegenschaften und privaten Liegenschaften kommen. Liegenschaftsbewertungen werden auch für Bankkunden der E-Bank zwecks Wertbestimmung iZm beabsichtigten Schenkungen und Regelungen über die Erbfolge durchgeführt.

Wenn Finanzierungsbedarf der Kunden besteht, kommt es zur Vermittlung an die E-Bank. Das Erstgespräch dauert in der Regel etwa 2 Stunden. Das Angebot betreffend Abschluss des Maklervertrages wird in 50 % der Fälle am Ende des Erstgesprächs beim Kunden hinterlassen. In 50 % der Fälle kommt es zu einem Zweitgespräch. Dieses findet zu 80 % wiederum vor Ort statt. Bei diesem Zweitgespräch werden in aller Regel die Informationen des Erstgesprächs nochmals vom Kunden hinterfragt und vom Bf. erläutert. Zugleich nimmt der Bf. Fotos von der Liegenschaft auf, wenn dies nicht ohnehin bereits beim Erstgespräch geschehen ist.

Der Maklervertrag kommt mit dem Arbeitgeber des Bf. zustande und nicht mit dem Bf. persönlich. Diesbezüglich hat der Bf. Abschlussvollmacht für seinen Arbeitgeber.

Sobald der Maklervertrag vom Kunden unterschrieben wurde, beginnt die Vermarktungsphase. Die Vermarktungsunterlagen (vor allem Erstellung des Exposé) für diverse Foren (Internet, Newsletter, direkte Ansprache, Auslagenbilder, Immobilienzeitung) werden durch die Assistentinnen des Bf. erstellt. Der Bf. lest Korrektur beim erstellten Exposé, bevor es veröffentlicht wird.

Die Besichtigungen werden durch den Bf. selbst durchgeführt, aber von seiner Assistenz terminlich koordiniert und vorbereitet.

Er nimmt etwa 4 bis 8 Termine am Tag wahr, die durchschnittlich zu 70% auswärts stattfinden.

Wenn die Immobilie nicht so ansprechend ist, dann können bis zu 30 Besichtigungen vor Ort notwendig sein. Bei ansprechenden Immobilien (zB Stadtwohnungen) können zwischen 3 und 5 Besichtigungen vor Ort ausreichen. Wenn der Kunde den Entschluss fasst, zu kaufen, wird im Sekretariat der E Immobilien GmbH in D ein Kaufangebot vorbereitet, welches mit dem Immobilieninteressenten im Büro des Bf. besprochen und nach Unterschrift an ihn übergeben wird. Mit dem unterschriebenen Kaufangebot wird der Verkäufer kontaktiert. Bei dessen Einverständnis kommt es zum Vertragsabschluss. Die Vertragserrichtung findet durch einen Notar statt und der Bf. ist bei jeder Unterzeichnung des Kaufvertrages persönlich anwesend.

Kundenbesichtigungen und Beratungen dauern üblicherweise wesentlich länger als die Kundenanbahnung für den Abschluss der Maklerverträge.

Dem Bf. fallen nur geringfügige Ausgaben iZm der Betreuung seiner Kunden bzw. potentiellen Immobilieninteressenten an und sie werden ihm überdies vom Arbeitgeber refundiert. Der geringfügige Anfall ist damit zu erklären, dass die Besichtigungen überwiegend vor Ort auf der Immobilie der Anbieter stattfinden und es nicht üblich ist, dass dafür Repräsentationsaufwendungen aufgewendet werden. Der Bf. trägt nur etwa 10 Mal im Jahr Gastgeschenke in Form einer Flasche Wein oder einer Bonbonniere. Für die Richterinnen des BFG entstand bei der mündlichen Verhandlung der Eindruck, dass diese Gastgeschenke lediglich für jene Kunden gemacht wurden, von denen der Bf. häufiger beauftragt wurde. Im Regelfall handelt es sich jedoch bei den Maklerverträgen um einmalige Beauftragungen.

Außerdem bezahlt der Bf. daheim einen Internetzugang, den er auch beruflich nutzt.

Für die in der Funktionsbeschreibung Leitung Immobilien der E Bank festgelegte Aufgabenbeschreibung als Führungskraft fallen nach den Angaben des Bf. im Durchschnitt 5,12 Stunden oder 5,62 pro Woche für Führungstätigkeiten an, je nachdem, ob die zeitlich geringsten oder höchsten Zeitspannenangaben des Bf. herangezogen werden. Darüber hinaus verbringt der Bf. 30 bis 40 Wochenstunden mit seiner eigenen Vermittlungstätigkeit. Der Anteil der Führungstätigkeit an der sich aus Führung und Vermittlung zusammensetzenden Arbeitszeit beträgt daher bei Zugrundelegung des Durchschnitts zwischen 30 Wochenstunden und 40 Wochenstunden eigener Vermittlungstätigkeit, also 35 Wochenstunden, 12,75 % (bei 5,12 Stunden pro Woche) bzw. 13,83 % (bei 5,62 Stunden pro Woche). Der Durchschnitt daraus beträgt 13,29%.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass der Bf. in seiner Funktionsbeschreibung Leitung Immobilien die Kontaktpflege mit Geschäftsstellen und möglichen Partnern der Vermittlungstätigkeit zuordnet. Nach Ansicht des Bf.G ist die Kontaktpflege mit den Geschäftsstellen und Partnern wesentlich mehr mit seiner Führungsfunktion als mit seiner Vermittlungstätigkeit erklärbar. Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Bf. auch Liegenschaftsbewertungen unabhängig von Maklerverträgen, vor allem im Auftrag der E-Bank für deren Kunden, durchführt.

Auf Basis dessen hält es das BFG für gerechtfertigt, davon auszugehen, dass über 15% der Gesamtarbeitszeit des Bf. auf Tätigkeiten entfallen, die mit der reinen Maklertätigkeit nichts zu tun haben.

C. Rechtliche Beurteilung

1.

Zur Ermittlung von Werbungskosten können vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von

Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden (§ 17 Abs. 6 EStG 1988).

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen wurde im BGBl II Nr. 382/2001 verlautbart und hat u.a. folgenden Wortlaut:

„Auf Grund des § 17 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 wird verordnet:

§ 1. Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

9. Vertreter

5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 € 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.“*

2.

Die im gegenständlichen Fall anzuwendende Verordnung BGBl II Nr. 382/2001 (im folgenden "VO") enthält keine Definition des Begriffs „Vertreter“. Sie legt lediglich fest, dass der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf (VwGH vom 24.2.2005, 2003/15/0044).

Da eine nähere Definition des Vertreterbegriffs der Verordnung nicht zu entnehmen ist, ist nach der ständigen Rechtsprechung auf die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung abzustellen (vgl. zuletzt VwGH vom 18.12.2013, 2009/13/0261, VwGH vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, unter Bezugnahme auf VwGH vom 10. März 1981, 2885, 2994/80). Danach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung ihres Arbeitgebers und zur Kundenbetreuung tätig sind. Der Arbeitnehmer muss eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231, sowie Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, Band III, Tz 71 zu § 17 EStG 1988, mwN). Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, steht nur eine "völlig untergeordnete andere Tätigkeit" der Inanspruchnahme des Vertreterpauschales nicht entgegen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, VwSlg. 8008/F, und vom 28. Juni 2012, 2008/15/0231).

Wenn ein Arbeitnehmer im Rahmen seines (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes auch Tätigkeiten der Auftragsdurchführung verrichtet, ist er dennoch als Vertreter tätig, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften

im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers eindeutig im Vordergrund steht. Maßgeblich ist, ob der Außendienst vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt ist (Jakom, EStG (2011), Tz 66 zu § 16). Daher ist eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, keine Vertretertätigkeit (zB Kontroll- oder Inkassotätigkeit, beratende Tätigkeit) (vgl. Lenneis in Jakom, EStG6, § 16 Rz 66).

Der Vertretertätigkeit für den Verkauf von Waren ist gleichzuhalten, wenn Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044).

3.

Der Bf. ist als unselbständiger Immobilienmakler beschäftigt. Im UFS wurde bereits in zahlreichen Entscheidungen (UFS 24.9.2010, RV/0896-W/10; UFS 12.4.2010, RV/0112-F/09; UFS 23.3.2006, RV/0944-L/04; UFS 22. 2. 2005, RV/0184-S/03; UFS 31. 3. 2005, RV/1095-L/04; UFS 9. 11. 2005, RV/0391-L/04) die Ansicht vertreten, dass Immobilienmakler nicht unter den Begriff des Vertreters iSd VO fallen. Argumentiert wird dies damit, dass der „Immobilienmakler“ im Gegensatz zum Vertreter nicht ständig mit der Vermittlung betraut ist noch er selbst Geschäfte abschließt, sondern nur vermittelt.

Wanke in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 17 Anm 223 (Stand 1.2.2013, rdb.at) kritisiert diese Rechtsprechung. Zum einen sei nicht das Rechtsverhältnis zwischen Kunden und Arbeitgeber des Immobilienmaklers, sondern jenes zwischen dem Arbeitnehmer und seinem Arbeitgeber maßgebend. Zum anderen ist Vertreter iSd VO auch jemand, der im Außendienst (bloß) Geschäfte anbahnt; der Begriff Vertreter iSd VO ist – entgegen der Ansicht des UFS – nicht mit jenem des Handelsvertreters deckungsgleich, zumal der Handelsvertreter selbständig (und nicht nichtselbständig) tätig wird.

4.

Beim unselbständigen Immobilienmakler spielen zwei Rechtsverhältnisse eine Rolle (Vgl. auch UFS vom 12.4.2010, RV/0112-F/09): Der Maklervertrag wird zwischen dem Auftraggeber und dem Makler abgeschlossen (§ 1 MaklerG). Im Beschwerdefall kommt der Maklervertrag zwischen dem Auftraggeber und dem Dienstgeber des Bf. zustande, wobei der Bf. im Namen und für Rechnung seines Dienstgebers handelt. In der Anbahnungsphase tritt der Makler, wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, als Berater über die mit dem Verkauf/der Vermietung verbundenen Rechts-, Bewertungs- und Finanzierungsfragen auf.

Vertragsinhalt des Immobilienmaklervertrages ist, dass der Makler Rechtsgeschäfte (Kauf, Miete) über unbewegliche Sachen zwischen dem Auftraggeber des Maklers und einem Dritten vermittelt (§ 16 Abs. 1 MaklerG).

Das Rechtsgeschäft, der Kauf-, Miet- oder Pachtvertrag, selbst kommt, wie auch die Ausführungen des Bf. zeigen, zwischen dem Auftraggeber des Maklers und dem

Dritten zustande. Als Gegenleistung erhält der Makler bei erfolgreicher Vermittlung einen Anspruch auf Provision.

Der Abschluss des Maklervertrages stößt den Beginn der Vermarktungsphase für die Immobilie an, was umfangreiche Maßnahmen der Auftragsdurchführung nach sich zieht: Erstellung von Verkaufs- und Vermietungsunterlagen, deren Bewerbung in diversen Foren und die Koordinierung und Durchführung von Besichtigungen, Unterstützung beim Vertragsanbot bis zur Begleitung bei den finalen Unterschriften der Vertragspartner beim Notar.

Das konkrete, vom Bf. auch als solches beschriebene, Tätigkeitsbild des Immobilienmaklers ist damit aber nicht vom Abschluss von Maklerverträgen, sondern von seiner Vermittlungstätigkeit geprägt. Die Vermittlungstätigkeit stellt sich dabei als Bündel an Maßnahmen der Auftragsdurchführung dar, wobei die Bewerbung der angebotenen Immobilien und deren Besichtigung mit potentiellen Käufern/Mietern im Vordergrund steht. Bereits zeitlich, wie der Bf. selbst angibt, dauern die Kundenbesichtigungen und die Beratungen üblicherweise wesentlich länger als die Kundenanbahnung für den Abschluss der Maklerverträge.

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2005, 2003/15/0044, geht deutlich hervor, dass eine Tätigkeit, damit sie als Vertretertätigkeit iSd. der Pauschalierungsverordnung angesehen werden kann, nicht nur (zeitlich) überwiegend im Außendienst erfolgen, sondern zudem *"der Außendienst v om Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt"* sein muss. Dieses Erfordernis wurde vom VwGH dahingehend konkretisiert, dass bei einem Vertreter *"im Rahmen des (den Innendienst überwiegenden) Außendienstes der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften **im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers** eindeutig im Vordergrund gestanden"* sein muss. Aus der Formulierung ergibt sich klar, dass die (zeitlich überwiegende) Außendiensttätigkeit eines Vertreters vordergründig im Abschluss von Geschäften im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers bestehen muss. Dh., dass ein Vertragspartner des anzubahnenden Vertrages der Dienstgeber sein muss.

Wie oben dargestellt, schließt der unselbständige tätige Immobilienmakler im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers nur den Maklervertrag ab. Der Abschluss des Maklervertrages steht beim Tätigkeitsbild des Immobilienvermittlers jedoch nicht im Vordergrund. Daher steht nach Ansicht des BFG bereits aus diesem Grund die Vertreterpauschale iSd VO nicht zu.

5.

Für die in Punkt 4 vorgenommene restriktive Auslegung spricht nach Ansicht des BFG auch der Zweck der Pauschalierungsbestimmungen. Wie der VwGH in seiner Entscheidung vom 24.2.2005, 2003/15/0044, zusammenfasst, werden mit der Verordnung BGBl 32/1993 Durchschnittssätze für Werbungskosten für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt. Die Verordnung geht also davon aus, dass Tätigkeiten von bestimmten Gruppen von

Steuerpflichtigen mit einem bestimmten Ausmaß von Werbungskosten verbunden sind. Nach verfassungsrechtlichen Vorgaben ist daher erforderlich, dass sich die Pauschalierung auf eine unter wirtschaftlichen Aspekten einigermaßen homogene Gruppe von Steuersubjekten bezieht, und die Mehrzahl der Fälle zu einem Resultat führt, das den tatsächlichen Gegebenheiten unter Anstellung einer mehrjährigen Betrachtung entspricht (Vgl. UFS 9.5.2012, RV/0582-K/11).

Unter diesem Aspekt sind nur jene Dienstnehmer unter den Begriff des Vertreters iSd VO zu subsumieren, deren typische Aufwendungen aufgrund des Außendienstes sowohl dem Grunde als der Höhe nach vergleichbar sind und daher eine Pauschalierung rechtfertigen und nicht zu einer ungerechtfertigten Bevorzugung gegenüber anderen steuerpflichtigen Dienstnehmern, bei denen keine Pauschalierung anwendbar ist, führen.

Bereits einige UFS-Entscheidungen (siehe zB. UFS 29.11.2006, RV/1915-W/05; UFS 15.5.2008, RV/3581-W/07) haben sich mit der Frage beschäftigt, welche typischen Aufwendungen mit einer Vertretertätigkeit verbunden sind. Sie sind zu folgendem Ergebnis gelangt: *"Ausgehend vom vorrangigen Ziel einer Vertretertätigkeit, der Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen, dh die Akquisition (Erlangung und Abschluss) von Aufträgen, hat der Vertreter typischerweise einen großen potentiellen Kundenkreis, wobei er versucht, zahlreiche Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies bedingt zahlreiche Kundenbesuche, Gespräche und Telefonate etc.. Als Nebenprodukt ist auch die Kundenbetreuung zu nennen, denn die Zufriedenheit der Kunden führt möglicherweise zu Vertragsverlängerungen und weiteren Abschlüssen. Kundenbetreuung als Nebenprodukt ist unschädlich. Diese Art der Vertretertätigkeit bedingt aber auch zahlreiche kleinere Aufwendungen wie Einladungen der potentiellen Kunden, Geschenke, Telefongespräche von unterwegs etc., die durch das Werbungskostenpauschale abgegolten werden sollen."*

Nach Renner/Wisiak, Pauschalisierte Aufwendungen ohne tatsächlichen Aufwand? - UFS gegen UFS, UFSjournal 2009, 175, soll die VO BGBl. II Nr 382/2001 offenbar auch die Abzugsfähigkeit von im Zusammenhang mit dem Abschluss von Geschäften einhergehenden Kosten wie etwa Bewirtungsaufwand oder anderen Aufwendungen zur Erhaltung der Geneigtheit und Abschlussfreudigkeit potenzieller Kunden (z. B. Weihnachtsgeschenken, Korrespondenz aus Anlass des Geburtstags o. Ä.) – und damit durchaus Aufwendungen, bei denen eine klare Abgrenzung zum an sich nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwand mit Schwierigkeiten verbunden ist – ermöglichen. Somit können jedenfalls Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden, die vom Arbeitgeber – wohl auch aufgrund der Nähe zu deren Repräsentationscharakter oder mangels konkreten Nachweises im Einzelfall – dem Arbeitnehmer nicht ersetzt werden.

Aufgrund der Eigenart der Immobilienmaklertätigkeit fallen jedoch, auch nach eigenen Angaben des Bf., solche Aufwendungen im Beschwerdefall weitgehend nicht an. Dies hat zum einen damit zu tun, dass sowohl die Anbahnung des Maklervertrages als auch die nachfolgenden Besichtigungen auf der Immobilie stattfinden und weder dort noch vorher oder im Anschluss eine Bewirtung üblich ist. Zum anderen ergibt sich dies auch daraus,

dass das Immobilienmaklergeschäft im Regelfall von einmaligen Kundenbeauftragungen geprägt ist und daher Aufwendungen zur Förderung weiterer Abschlüsse die Ausnahme sind.

Daher sind die mit der Verordnung pauschal abzudeckenden typischen Werbungskosten im Beschwerdefall nicht gegeben, weshalb auch nach dem Sinn der Verordnung das Werbungskostenpauschale nicht zusteht.

6.

Im Beschwerdefall spricht darüber hinaus gegen die Zuerkennung der Vertreterpauschale noch folgender Aspekt:

Selbst wenn die Vermittlungstätigkeit des Bf. als Vertretertätigkeit iSd VO anzusehen wäre, übt der Bf. neben der Vertretertätigkeit nicht bloß völlig untergeordnete andere Tätigkeiten aus.

Es ist zutreffend, dass nach dem VwGH vom 24. Februar 2005, 2003/15/0044, die Innehabung einer Führungsfunktion, zB. die des Geschäftsführers, der Zuerkennung einer Vertreterpauschale eines im Außendienst tätigen Geschäftsführers nicht entgegensteht. Allerdings müssen seine anderen Tätigkeiten - im Beschwerdefall vor dem VwGH eine geschäftliche Leitungstätigkeit - völlig untergeordnet sein. In dem, dem VwGH-Verfahren zugrundeliegenden, Sachverhalt bestand die Besonderheit darin, dass sie einen Vertreter betraf, der zugleich auch handelsrechtlicher Geschäftsführer einer GmbH war, welche "nahezu nur aus dem Beschwerdeführer selbst bestanden" hat. Eine ähnliche "völlig untergeordnete Leitungstätigkeit" hat der VwGH im Erkenntnis vom 28.06.2012, 2008/15/0231, bei einem Steuerpflichtigen, der Geschäftsführer für zwei Gesellschaften mit insgesamt 276 Dienstnehmern war, jedoch nicht angenommen. Im letztgenannten Erkenntnis hat der VwGH auch ausgesprochen, dass allgemeine Aufgaben der Geschäftsführung nicht unter die "für konkrete Aufträge" erforderliche Tätigkeit eines Vertreters iSd VO im Innendienst fallen.

Nach dem Sachverhalt ist der Bf. für 8 Mitarbeiter und die Ergebnis- und strategische Entwicklung des Geschäftsfeldes der Immobilienvermittlung verantwortlich. Auf seine Leitungsfunktion und auf seine Tätigkeit als Liegenschaftsbewerter entfallen bereits mehr als 15% seiner Arbeitszeit. Der VwGH hat zur prozentmäßigen Grenzziehung noch keine Aussage getroffen. Das BFG hält jedoch 15% der Arbeitszeit für nicht mehr völlig untergeordnet.

D. Zulässigkeit der Revision:

Ob unselbständige Immobilienmakler unter den Begriff des Vertreters gemäß § 1 Z 9 der VO BGBl II Nr. 382/2001 fallen, ist durch die Rechtsprechung des VwGH noch nicht geklärt.

Wird diese Frage vom VwGH bejaht, ist ebenso noch nicht durch die VwGH-Rechtsprechung geklärt, bei welchem Ausmaß anderer Tätigkeiten des Vertreters keine ausschließliche Vertreterstätigkeit iSd § 1 Z 9 der VO BGBl II Nr. 382/2001 mehr vorliegt.

D, am 7. Mai 2014