



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/1095-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 21. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, vertreten durch AB, vom 2. September 2004 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO für den Zeitraum 1998 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 7. Juni 2004 langte am Finanzamt X ein Schreiben des Bw. ein. In diesem wurde ausgeführt, der Bw. bitte aufgrund eines Hinweises seines Arbeitgebers zu pauschalierten Werbungskosten für Vertreter, seine Arbeitnehmerveranlagung rückwirkend aufzurollen. Beigelegt war diesem Schreiben eine "Bestätigung des Arbeitgebers für pauschalierte Werbungskosten" in welcher ausgeführt wurde, die Bestätigung diene zur Vorlage beim Finanzamt XY rückwirkend für die Jahre 1998 (ab 3.8.1998), 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003. Herr Beruw., Daten sei bei AG ausschließlich als Immobilienmakler tätig. Im Rahmen dieser Tätigkeit sei er überwiegend im Außendienst tätig, dies zur Anbahnung und zum Abschluss von Geschäften und zur Kundenbetreuung. Von der Gesamtarbeitszeit werde wesentlich mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht. Diese Tätigkeit habe im Jahr 1998 die Monate August bis Dezember und in den Jahren 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 die Monate Jänner bis Dezember umfasst; dies ohne Unterbrechungen (außer Erholungsurlaub). Das Schreiben datiert vom 12.05.2004 ist von der AG, Adr. ausgestellt.

Mit Schreiben vom 26. August 2004 wurde nach telefonischer Aufforderung durch das Finanzamt eine Kopie des Dienstvertrages und eine detaillierte Tätigkeitsbeschreibung vorgelegt.

Der Dienstvertrag lautet: "1. Dienstgeber: ArbG

2. Dienstnehmer: Herr Beruw., Dat..

3. Beginn und Dauer des Dienstverhältnisses: das Dienstverhältnis beginnt am 3. August 1998 und ist zunächst für 6 Monate, das ist bis zum 31. Jänner 1999 befristet. Wird das Dienstverhältnis über diesen Zeitraum hinaus fortgesetzt gilt es als unbefristet abgeschlossen, sofern nichts abweichendes vereinbart wird. Der Erste Monat des Dienstverhältnisses gilt als Probezeit im Sinne des § 19 Abs. 2 Angestelltengesetz. Während dieser Zeit kann das Dienstverhältnis von beiden Teilen jederzeit mit sofortiger Wirkung ohne Angabe von Gründen gelöst werden.

4. Dienstort: Dienstort ist der Sitz der zukünftigen Betriebsstätte im Bezirk XY. Herr Beruw. erklärt sich bereit, seine Dienste in jeder Betriebsstätte des Unternehmens über Verlangen des Arbeitnehmers zu leisten.

5. Dienstverwendung: Herr Beruw. übt die Funktion als Immobilienmakler aus.

6. Anzuwendender Kollektivvertrag: Für das Dienstverhältnis sind die Bestimmungen des Angestelltengesetzes und des Kollektivvertrages für die Angestellten des allgemeinen Groß- und Kleinhandels, Gehaltsgebiet A, maßgeblich, sofern durch diesen Vertrag keine abweichende Regelung erfolgt.

7. Arbeitszeit: Die regelmäßige wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt 38,5 Stunden. Die Einteilung der täglichen Arbeitszeit sowie deren Änderung obliegt dem Dienstgeber; die Vorschriften des Kollektivvertrages sowie der sonstigen einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen ist zu beachten.

8. Vordienstzeitenanrechnung: Hinsichtlich der Vordienstzeitenanrechnung wird folgendes vereinbart: Für die Abfertigung werden keine Vordienstzeiten angerechnet. Für die Bemessung des Krankenentgeltes werden keine Vordienstzeiten angerechnet. Für den Urlaub werden 5 Jahre als Vordienstzeiten angerechnet. Für die Pensionskasse wird die in der frühererAG verbrachte Dienstzeit als Vordienstzeit für die Wartezeit auf Beitragszahlung angerechnet.

9. Entlohnung: 9.1. Monatliches Grundgehalt: Herr Beruw. wird entsprechend dem gültigen Kollektivvertrag in die Beschäftigungsgruppe 4/Stufe 9 (im 9. Verwendungsgruppenjahr) eingereiht und erhält ein monatliches Grundgehalt von 19.300,00 S brutto, zahlbar 14-mal jährlich. 9.2.: Provision: Zusätzlich wird eine Provision von 20 % des anrechenbaren Provisionsumsatzes bezahlt. Von dieser Provision in Höhe von 20 % erhält HerrB einen Anteil von 25 %. Der anrechenbare Provisionsumsatz errechnet sich wie folgt: Provisionserträge die Herrn Beruw. unmittelbar zuzurechnen sind, abzüglich Subprovisionen abzüglich Forderungsausfälle aus der Geschäftstätigkeit von Herrn Beruw..

10. Überstunden: Überstunden gelten als ständig angeordnet und sind mit dem über kollektivvertraglichen Gehalt (Monatsgehalt + Provision) abgegolten. Sie werden nicht zusätzlich entlohnt.

11. Urlaub: Der Urlaubsanspruch beträgt derzeit 25 Arbeitstage. Der Urlaub ist jeweils zeitgerecht zu vereinbaren. Das Urlaubsjahr ist das Kalenderjahr.

12. Dienstobliegenheiten: Herr Beruw. ist verpflichtet, die ihm übertragenen Arbeiten gewissenhaft zu verrichten und die ihm erteilten Anordnungen genau zu befolgen. Herr Beruw. ist verpflichtet, während der Dauer des Dienstverhältnisses und nach dessen Beendigung stillschweigen über alle Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse zu bewahren. Eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht gilt als Entlassungsgrund und macht Herrn Beruw. schadenersatzpflichtig. Herr Beruw. unterliegt dem Bankgeheimnis gem. Bankwesengesetz.

13. Konkurrenzverbot: Während der Dauer des Dienstverhältnisses darf Herr Beruw. Geschäfte und Nebenbeschäftigungen, die in den Arbeitsbereich des Unternehmens fallen und diesen konkurrieren, nur mit ausdrücklicher Zustimmung des Arbeitgebers betreiben.

14. Dienstfahrten: Dienstfahrten mit dem eigenen Pkw dürfen nur nach ausdrücklicher Anordnung durch den Dienstgeber durchgeführt werden.

15. Kündigung: Das Dienstverhältnis kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsletzten gekündigt werden.

Es folgen Datum und Unterschriften."

In der detaillierten Tätigkeitsbeschreibung führt der Bw. aus, sein Dienstort sei D und seine Funktion sei die eines Immobilienmaklers. Von D aus sei er für den gesamten Bezirk XY zuständig. Teilweise gäbe es auch Termine die außerhalb der Bezirksgrenzen liegen würden. Die Hauptaufgabe sei die Besichtigung von Immobilien sowohl mit den Verkäufern, um entsprechende Immobilienmakleraufträge zu bekommen, auf der anderen Seite die Besichtigung mit den Interessenten (Käufern). Um entsprechende Verhandlungen führen zu können, sei es auch oft nötig die Kunden zu Hause zu besuchen. Weiters würden die Kunden bis zur Kaufvertragsunterzeichnung betreut und sei er deshalb auch bei den Notarsterminen dabei. Weiters gehöre es zu seiner Aufgabe für verschiedene Auftraggeber im gesamten Bezirk XY fachliche Auskünfte über Preise zu erteilen bis hin zu Gutachtenerstellungen/Liegenschaftsbewertung. Teile der anfallenden Büroarbeiten (Inserate, Vorbereitung der Kaufanbote) würden von ihm im Büro in D erledigt. Abrechnungen, Exposedrucke für die Banken, Buchhaltung etc. würde von den Kollegen in K erledigt. Im weitaus überwiegenden Teil seiner Tätigkeit würde er sich im Außendienst befinden. Beigelegt wurden vom Bw. die Dienstreiseabrechnungen des Jahres 2002. Auf der Dienstreiseabrechnung für Jänner 2002 findet sich ein Aktenvermerk des Finanzamtes wo ausgeführt wird: Aus den vorliegenden Aufzeichnungen könne nicht geschlossen werden, dass sich die überwiegende Tätigkeit im Außendienst abspiele. Tageweise sei es möglich, dass Außendienst überwiegt, aber an den meisten Tagen seien Kurzstrecken vermerkt, die

zurückgelegt werden und die meiste Zeit des Tages werde Innendienst sein. Aus der Tätigkeitsbeschreibung gehe hervor, dass der Pflichtige Bewertungsgutachten erstelle – diese seien mit Ausnahme einer Liegenschaftsbesichtigung im Innendienst zu erstellen.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO für 1998 bis 2002 wurde seitens des Finanzamtes X Standort XY mit Bescheid vom 2. September 2004 abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt: Es werde für die angeführten Jahre das Vertreterpauschale beansprucht. Aufgrund des § 7 Abs. 6 EStG 1988 sei die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (BGBl. Nr. 32/1993 idgF.) erlassen worden. Aufgrund dieser Verordnung würden anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 für Vertreter auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses Werbungskosten in Höhe von 5 % der Bemessungsgrundlage (maximal 2.190,00 € bzw. 30.000,00 S) festgelegt. Der vom Bw. ausgeübte Beruf sei laut Dienstvertrag der eines angestellten Immobilienmaklers bei der Firma AG. Haupttätigkeit eines Immobilienmaklers sei aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung (Maklervertrag), Geschäfte für einen Dritten zu vermitteln ohne ständig damit betraut zu sein. Vermittelt oder abgeschlossen werden Geschäfte mit unbeweglichen Sachen (Grund und Boden, Gebäude). Gem. § 1 Abs. 1 des Handelsvertretergesetzes 1993 (Handelsvertretergesetz) ist einem (Handels) Vertreter ausdrücklich die Vermittlung oder der Handel über unbewegliche Sachen verboten. In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen sei unter Punkt 6.1.9 deziert nur der Begriff Vertreter angeführt. Es heiße nicht "Vertreter und/oder ähnliche Berufe (Tätigkeiten)". Wörtlich werde zitiert: "Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderlich Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden". Von der Tätigkeit her kann man ihre tägliche Arbeit annähernd mit einem Vertreter vergleichen. Wie jedoch bereits ausgeführt wurde sei der Begriff Vertreter bewusst gewählt worden, sodass darunter nicht die Berufsgruppe der Makler verstanden werden könne. Den Anträgen hätte daher nicht stattgegeben werden können.

Am 21. September 2004 wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben und wie folgt ausgeführt. Richtig sei, dass der Bw. bei der Arbeitg. als Immobilienmakler im Angestelltenverhältnis tätig sei. Über Auftrag der Dienstgeberin sei der Bw. als Außendienstmitarbeiter tätig. Der Bw. habe den Auftrag, alle Termine im Raum Oberösterreich, insbesondere im Bezirk XY wahrzunehmen. Er sei unzweifelhaft, wie auch das Finanzamt feststellte, weitaus überwiegend im Außendienst tätig, um Abschlüsse im Rahmen der Veräußerung von Immobilien zu initiieren und die Kunden entsprechend zu betreuen. Das Finanzamt führe jedoch in der Begründung zur Abweisung des Ansuchens des Bw. an, dass lediglich Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes als Vertreter iSd. Verordnung vom 30. Jänner 1979 anzusehen seien. Das Finanzamt gehe von einer zu engen

Interpretation des Begriffes "Vertreter" aus. ISd. Verordnung vom 30. Jänner 1979 umfasse der Beruf eines Vertreters einen weitgezogenen Kreis von Berufstätigen. Es würden nicht nur Personen darunter fallen, die im Namen und für Rechnung eines Arbeitgebers ausschließlich und ständig mit dem Abschluss vieler kleiner Geschäfte befasst seien, sondern auch Personen, die nach ihrer Verwendung in der Verkaufsstruktur ihres Unternehmens eingebunden seien, überwiegend Außendiensttätigkeiten vollbringen würden, jedoch zur Aufarbeitung dieser Tätigkeit auch im Innendienst tätig seien. Nun bestehe die Tätigkeit des Immobilienmaklergewerbes grundsätzlich darin, Dienstleistungen auf dem Sektor der Verwertung von Immobilien zu verkaufen und sei zu diesem Zweck eine umfangreiche Außendiensttätigkeit notwendig, welche jener eines Handelsvertreters iSd. Handelsvertretergesetzes gleichzusetzen sei. Der Wille des Gesetzgebers sei grundsätzlich darauf gerichtet, Arbeitnehmern, welche im Rahmen ihrer Außendiensttätigkeiten Mehraufwendungen entstehen würden, auf vereinfachtem Wege eine steuerliche Berücksichtigung zu ermöglichen. Das Finanzamt zitiere richtig, dass die Vertreterpauschale nur Personen zustehe, die im Außendienst zum Zweck der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Unzweifelhaft stehe fest, dass der Bw. überwiegend mit dem Abschluss von Geschäften im Außendienst beschäftigt sei. Dass im konkreten Fall Dienstleistungen verkauft und die Verkaufserlöse in Form von Provisionen erwirtschaftet würden, würde nichts an der grundsätzlichen Tätigkeit des Bw. im Außendienst ändern. Aus der Verordnung vom 30. Jänner 1979 gehe in keiner Weise hervor, dass nur Vertreter iSd. Handelsvertretergesetzes im Außendienst tätig seien und die Gebietsvertreterpauschale in Anspruch nehmen könnten. Es widerspräche dem Willen des Gesetzgebers, würde einem Außendienstmitarbeiter, welcher die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Gebietsvertreterpauschales unzweifelhaft erfülle, diese versagt werden.

Es werde daher beantragt, der Berufung stattzugeben.

Die Berufung wurde am 8. November 2004 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 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. In der aufgrund dieser Bestimmung erlassenen Verordnung (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen) wird für Vertreter 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190,00 € jährlich (früher 30.000,00 S) festgesetzt. Weiters wird festgelegt, dass der Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben muss. Zur Vertretertätigkeit gehört

nach dieser Bestimmung sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch für die konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Im gegenständlichen Verfahren ist unbestritten, dass die Bw. im Rahmen ihres Dienstverhältnisses zur AG, die Tätigkeit einer unselbständig tätigen Immobilienmaklerin ausübt. Strittig ist, ob die Tätigkeit eines unselbständig tätigen Immobilienmaklers in die Gruppe der Vertreter iSd. oben genannten Verordnung fällt. Nach Ansicht der Referentin fällt die Tätigkeit des Bw. nicht in die Gruppe der Vertreter iSd. Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppe und zwar aus folgenden Gründen:

In der Aufzählung der Gruppen von Steuerpflichtigen, für die die Durchschnittssätze der Verordnung gelten, ist die Gruppe der nicht selbständig tätigen Immobilienmakler nicht enthalten, sodass auf Grund der taxativen Aufzählung der einzelnen Gruppen in der Verordnung das Vertreterpauschale nicht zusteht.

Richtig führt das Finanzamt in seinem Abweisungsbescheid an, die Formulierung der Verordnung laute nicht "Vertreter und/oder ähnliche Berufe/Tätigkeiten". Wenn der steuerliche Vertreter in der Berufung einwendet, der Wille des Gesetzgebers sei darauf gerichtet, Arbeitnehmers, welchen im Rahmen ihrer Außendiensttätigkeiten Mehraufwendungen entstehen würden, auf vereinfachten Wege eine steuerliche Berücksichtigung zu ermöglichen, so ist dem entgegenzuhalten, dass dem Verordnungsgeber zu unterstellen ist, dass ihm die Begriffe "Vertreter" und "Makler" und ihre Unterschiede bekannt waren und er eben bewußt nur "Vertretern" pauschalierte Werbungskosten zugestehen wollte. Dies umso mehr, als auch unterschiedliche Rechtsnormen (Handelsvertretergesetz, Maklergesetz) für die jeweiligen Berufsgruppen zur Anwendung kommen. Anderen Dienstnehmern in ähnlichen Berufen bleibt es ja unbenommen, die tatsächlich angefallenen Kosten als Werbungskosten geltend zu machen.

Das Berufsbild des Immobilienmaklers ist auch nicht unter den Begriff "Vertreter" subsumierbar, da sich die Tätigkeit eines Immobilienmakler auch inhaltlich deutlich von der eines Vertreters unterscheidet. Ein Vertreter ist von einem anderen ständig damit betraut, im Außendienst Geschäfte anzubahnen, Geschäftsabschlüsse zu tätigen und Kunden zu betreuen. Der Immobilienmakler hingegen vermittelt nur Geschäfte über einen entsprechenden Auftrag und tätigt selbst keine Geschäftsabschlüsse.

(Zu den unterschiedlichen Begriffsbestimmungen vgl. die detaillierten Ausführungen in der Entscheidung des UFS vom 22. Februar 2005, GZ RV/0184-S/03)

Nach Ansicht der Referentin steht daher das Vertreterpauschale nicht zu.

Die Berufung war abzuweisen.

Linz, am 31. März 2005