



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch steuerl. Vertreter, gegen den Bescheid des Finanzamtes A betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist unselbständig tätige Immobilienmaklerin und hat in der Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 die Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales für Vertreter beantragt.

Mit Vorhalt vom 28. April 2008 wurde sie vom Finanzamt gebeten, eine Bestätigung ihres Arbeitgebers vorzulegen, aus der hervorgehe, dass die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit gem. § 17 EStG 1988 gegeben seien. Der Vorhalt blieb nach der Aktenlage unbeantwortet.

Im Einkommensteuerbescheid vom 6. Mai 2008 hat das Finanzamt das beantragte Berufsgruppenpauschale für Vertreter (die diesbezüglichen pauschalierten Werbungskosten) unberücksichtigt gelassen. Begründend wurde ausgeführt, auf Grund der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, könnten u.a. Vertreter ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen Werbungskosten auf Grund

von Erfahrungswerten geltend machen. Zwingende Voraussetzung für die Geltendmachung des Vertreterpauschales sei, dass der betreffende Arbeitnehmer eindeutig der Berufsgruppe der Vertreter zuzuordnen sei. Vertreter auf Grund der in Rede stehenden Verordnung (BGBl. II Nr. 382/2001) seien Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien und diese Vertretertätigkeit auch ausschließlich ausüben würden. Da nach Ansicht des Finanzamtes die Tätigkeit eines Immobilienmaklers im Außendienst nicht der eines „Vertreters“ im Sinne der obigen Verordnung entspreche und auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Tätigkeit eines Vertreters und die eines Immobilienmaklers im Außendienst nicht vergleichbar sei, stehe im gegenständlichen Fall das „Vertreterpauschale“ nicht zu.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht (Eingang beim Finanzamt am 2. Juni 2008) eingebrachten Berufung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw vorgebracht, die Bw sei fast ausschließlich im Außendienst tätig. Eine Bestätigung des Dienstgebers, wonach die Bw hauptsächlich im Außendienst tätig sei, liege bei. Die Tätigkeiten im Innendienst würden die Abarbeitung der im Außendienst abgeschlossenen Geschäftsfälle betreffen.

Die Außendiensttätigkeit der Bw erfolge ausschließlich zum Zweck der Anbahnung und des Abschlusses von Immobiliengeschäften und der Kundenbetreuung. In der Bescheidbegründung werde zwar angenommen, dass der Außendienst nicht zu diesem Zweck erfolge, es werde jedoch nicht ausgeführt, welchen Zweck denn der Außendienst sonst erfüllen solle. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei überhaupt kein anderer Zweck des Außendienstes der Bw als die Anbahnung und Abschlüsse von Geschäften denkbar.

Im Schreiben vom 2. Mai 2008 hat die Dienstgeberin der Bw (B Gesellschaft m.b.H.) bestätigt, dass die Bw bei ihrer Firma als Immobilienmaklerin beschäftigt und hauptsächlich im Außendienst tätig sei.

Mit Vorhalt vom 17. Juli 2008 hat das Finanzamt die Bw ersucht, ihre beruflichen Aufgaben (Tätigkeitsprofil) für die Firma B Ges. m.b.H. kurz schriftlich darzulegen. Es sei dabei auch wichtig, dass einige Auftragsabwicklungen exemplarisch beschrieben werden würden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 6. August 2008 wurde neuerlich darauf hingewiesen, die Bw sei bei der Fa. B GmbH im Außendienst tätig. Eine entsprechende Bestätigung sei bereits vorgelegt worden. Die beruflichen Aufgaben würden in der Anbahnung und im Abschluss von Immobiliengeschäften sowie in der Kundenbetreuung bestehen. Vorrangiges Ziel sei dabei stets die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen im Immobilienbereich. Eine andere Aufgabe sei mit dem Außendienst nicht verbunden. Wie bereits in der Berufung ausgeführt,

würden im Innendienst ausschließlich für konkrete Aufträge erforderliche Verwaltungsarbeiten durchgeführt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. August 2008 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Begründung wurde ausgeführt, nach ständiger Rechtsprechung würden unselbständige Immobilienmakler nicht in die Gruppe der Vertreter im Sinne des § 17 EStG 1988 fallen. Ein Immobilienmakler sei, wer als Makler gewerbsmäßig Geschäfte über unbewegliche Sachen vermittle. Er werde erst auf Grund einer privatwirtschaftlichen Vereinbarung tätig, eine Immobilie zu vermitteln, sei es nun, dass diese vermietet, verkauft oder verpachtet werden solle. Er sei daher nicht ständig damit betraut, für einen anderen Geschäfte zu vermitteln, sondern erst wenn er vom jeweiligen Auftraggeber damit betraut werde. Die Tätigkeit des Immobilienmaklers sei die Vermittlung von Geschäften, um zwei potenzielle Vertragspartner zusammenzubringen und zum Geschäftsabschluss zu bewegen, nicht aber selbständige Geschäftsabschlüsse zu tätigen, wie dies für die Berufsgruppe der „Vertreter“ typisch sei. Es fehle daher das für die Berufsgruppe der Vertreter typische Merkmal des *„ständig mit der Vermittlung betraut sein“*. Weitere Voraussetzung für die Gewährung des Vertreterpauschales sei, dass eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausgeübt werde.

Der Gewährung des „Vertreterpauschales“ für Immobilienmakler stehe daher bereits die Bestimmung des Begriffes „Vertreter“ nach dem Sprachgebrauch entgegen.

Das Berufsbild des Immobilienmaklers sei auch nicht unter den Begriff „Vertreter“ subsumierbar, auch inhaltlich unterscheide sich die Tätigkeit eines Immobilienmaklers deutlich von der eines Vertreters.

Am 15. September 2008 wurde über Finanz Online der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat gestellt. Mit Schreiben vom 2. Februar 2009 wurde vorgebracht, wie bereits in der Berufung ausführlich erläutert worden sei, sei die Bw bei der Fa. B GmbH im Außendienst tätig. Das Finanzamt habe den Ansatz des Werbungskostenpauschales in Höhe von 5 % (der Bemessungsgrundlage) im Wesentlichen mit der Begründung, Immobilienmakler würden nicht in die Gruppe der Vertreter im Sinne des § 17 EStG fallen, nicht anerkannt. Das Finanzamt unterliege dabei jedoch einem Rechtsirrtum, welcher sich wie folgt begründe:

Im § 17 EStG würden sich zwei Verordnungsermächtigungen befinden. Zum einen im Abs. 4 zur pauschalen Gewinnermittlung betreffend Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb, zum anderen im Abs. 6 zu pauschalen Ermittlung der Werbungskosten für

bestimmte Berufsgruppen betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zu beiden Ermächtigungen seien Verordnungen erlassen worden:

- Die „Handelsvertreterverordnung“ (BGBl. II 2000/95) zur pauschalen Gewinnermittlung: Diese Verordnung sei anwendbar für Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb, welche Tätigkeiten im Sinne des Handelsvertretergesetzes ausüben würden. Gem. § 1 HvertrG sei Handelsvertreter, wer von einem anderen mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften betraut sei. Ausdrücklich ausgenommen sei jedoch die Vermittlung bzw. der Abschluss von Geschäften über unbewegliche Sachen. Eine ausdrückliche Erläuterung der Sicht der Finanzverwaltung dazu finde sich im Abschnitt 11 der EStR Rz 4355.
- Die Verordnung BGBl. II 2001/382 betreffe die pauschale Ermittlung von Werbungskosten für bestimmte Berufsgruppen von Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, unter anderem für „Vertreter“ in Höhe von 5 % der Bemessungsgrundlage. Zur Anwendbarkeit der Verordnung würden die EStR Rz 4370 auf die LStR verweisen. In Rz 406 der LStR werde das Berufsbild des Vertreters genau definiert: Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind.

Für die Bw als Bezieherin von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei die Verordnung BGBl. II 2001/382 über die pauschale Ermittlung von Werbungskosten anzuwenden. Die Außendiensttätigkeit der Bw werde ausschließlich zum Zweck der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung ausgeübt und passe daher sehr genau in das in den LStR Rz 406 beschriebene Berufsbild des „Vertreters“. Ziel sei dabei stets die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen im Immobilienbereich. Ein anderer Zweck der Tätigkeit sei überhaupt nicht denkbar.

In der VO BGBl. II 2001/382 betreffend Werbungskostenpauschalierung finde sich keine Ausnahme für Vertretertätigkeiten über unbewegliche Sachen. Ausgenommen seien ausdrücklich nur andere Außendiensttätigkeiten, die nicht der Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen dienen würden (z.B. Inkassotätigkeiten etc.).

Hätte der Gesetzgeber einen Ausschluss für Geschäfte über unbewegliche Sachen beabsichtigt, wäre wohl im § 17 Abs. 6 EStG bzw. in der Verordnung BGBl. II 2001/382 ein Ausschluss dieser Tätigkeiten zu finden, so wie der ausdrückliche Ausschluss der Betriebsausgabenpauschalierung in der Handelsvertreterverordnung im § 1 HvertrG zu finden sei.

Der Gesetzgeber beabsichtige diesbezüglich seines Erachtens eine differenzierte steuerliche Behandlung von pauschalen Betriebsausgaben für betriebliche Einkünfte und pauschale Werbungskosten für nichtselbständig Erwerbstätige.

Auch die Verfasser der EStR seien wohl von einer differenzierten Betrachtung ausgegangen, sonst wäre seines Erachtens für die Beschreibung des Berufsbildes der Vertreter in Rz 4370 EStR bzw. Rz 406 LStR ein Bezug auf die EStR Rz 4355 betreffend „Handelsvertreterpauschale“ zu finden.

Das Finanzamt berücksichtige diese differenzierte Betrachtung des Gesetzgebers und der Richtlinienverfasser nicht und beziehe sich in ihrer Bescheidbegründung auf die für nichtselbständig Tätige nicht anwendbare Handelsvertreterverordnung, um eine sachlich ungerechtfertigte Gleichstellung der Betriebsausgaben für selbständig Tätige mit den Werbungskosten für nichtselbständig Tätige zu rechtfertigen.

Außerdem werde in der Bescheidbegründung angeführt, dass eine weitere Voraussetzung für die Gewährung eines „Vertreterpauschales“ die ausschließliche Ausübung der Vertreter Tätigkeit sei. Wie bereits in der Berufung ausgeführt worden sei, würden im Innendienst ausschließlich die für konkrete Aufträge erforderlichen Verwaltungsarbeiten durchgeführt. Andere Innendiensttätigkeiten würden von der Bw nicht ausgeführt. Auch würden keine anderen Außendiensttätigkeiten, die der Anwendbarkeit der VO BGBl. II 2001/382 entgegenstehen würden, ausgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Bw als im Berufungsjahr nichtselbständig tätige Immobilienmaklerin Vertreter iSd. zu § 17 Abs. 6 EStG ergangenen Verordnung ist und ihr diesfalls das beantragte Werbungskostenpauschale für Vertreter zustehen würde.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. 32/1993 idF BGBl. II 382/2001, lautet auszugsweise:

„Auf Grund des § 17 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, 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:

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."

Die Verordnung enthält keine Definition des Begriffes „Vertreter“. Sie legt lediglich fest, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss, sohin der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss, und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf. Da es nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. dazu Erk. vom 29.9.2004, 2004/13/0089) bei der Einstufung der Tätigkeit einer Person in eine bestimmte Gruppe – gegenständlich jene der Vertreter – auf die Besonderheit der von dieser Person ausgeübten Tätigkeit ankommt, ist an Hand der Tätigkeit der Bw als unselbständige Immobilienmaklerin zu beurteilen, ob ihre Tätigkeit unter den Begriff des Vertreters fällt oder nicht (vgl. dazu auch Berufungsentscheidung des UFS GZ RV/0944-L/04).

Mit dem MaklerG 1996, BGBl. 262, wurde erstmals in Österreich das Handelsvermittlerrecht umfassend kodifiziert. Der allgemeine Teil des MaklerG behandelt die Rechte und Pflichten aus dem Maklervertrag, der besondere Teil enthält Sonderbestimmungen für die wichtigsten Maklertypen. (vgl. dazu: <http://www.uibk.ac.at/zivilrecht> – IV. Sonderformen des Auftrags). Unter der angegebenen Internetseite ist u.a. zu lesen: Der Makler schließt Rechtsgeschäfte und Verträge nicht selber ab, sondern **vermittelt** sie nur, leistet also Vorarbeiten dazu. Vermitteln bedeutet, zwei potenzielle Vertragspartner zusammenzubringen, um diese zum Geschäftsabschluss zu bewegen (vgl. Berufungsentscheidung des UFS, RV/0184-S/03).

Gem. § 1 MaklerG ist Makler, wer auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung (Maklervertrag) für einen Auftraggeber Geschäfte mit einem Dritten vermittelt, ohne ständig damit betraut zu sein.

§ 2 Abs. 1 MaklerG bestimmt, dass ohne ausdrückliche Vereinbarung der Makler nicht befugt ist, für den Auftraggeber das vermittelte Geschäft zu schließen oder Zahlungen vom Dritten entgegenzunehmen.

Gem. § 4 Abs. 1 MaklerG ist der Makler mangels anderer Vereinbarung nicht verpflichtet, sich um die Vermittlung zu bemühen. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist der Auftraggeber nicht verpflichtet, das angebahnte Geschäft zu schließen.

Gem. § 7 Abs. 1 MaklerG entsteht der Anspruch auf Provision mit der Rechtswirksamkeit des vermittelten Geschäftes.

Gem. § 16 Abs. 1 MaklerG ist Immobilienmakler, wer als Makler gewerbsmäßig Geschäfte über unbewegliche Sachen vermittelt.

Der Maklervertrag ist ein einseitig verpflichtender entgeltlicher Vertrag. Der Auftrag, ein Geschäft zu vermitteln, dem keine Verpflichtung des Vermittlers, die Vermittlung zu bewirken, zu entnehmen ist, ist nicht Auftrag (auch nicht Unterart des Auftrags), sondern Maklervertrag und somit im ABGB nicht geregelter **Vertrag sui generis** (Strasser in Rummel (ABGB)³, § 1002 Rz 20).

Der Auftraggeber beauftragt den Makler, ihm ein Geschäft zu vermitteln oder eine Geschäftsgelegenheit nachzuweisen. Durch diesen Auftrag wird der Makler jedoch nicht verpflichtet, tätig zu werden; wird er tätig und erbringt er den von ihm erwarteten Erfolg, d.h. kommt es durch seine Tätigkeit zum Abschluss des Hauptvertrages, so wird der Auftraggeber provisionspflichtig. Der Makler wird durch den Auftraggeber bloß ermächtigt, für ihn tätig zu werden, regelmäßig aber im eigenen Interesse bestrebt sein, tätig zu werden, um seine Provision zu erhalten (W. Fromherz, aaO, Seite 16).

Dem steuerlichen Vertreter der Bw wurde auf Anfrage bereits am 27. August 2009 telefonisch mitgeteilt, dass der Unabhängige Finanzsenat (UFS) in ständiger Rechtsprechung die Ansicht vertrete, dass ein unselbständiger (angestellter) Immobilienmakler nicht als Vertreter im Sinne der zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangenen Verordnung anzusehen sei. Exemplarisch wurde dem Bw die Berufungsentscheidung des UFS, RV/0184-S/03, benannt und darauf hingewiesen, dass in der FINDOK zahlreiche, im Ergebnis zum gleichen Schluss kommende Entscheidungen zu finden seien. Auch nach der Rechtsprechung des VwGH setze die Vertretertätigkeit nicht nur eine (zeitlich) überwiegende Außendiensttätigkeit voraus, sondern dass diese Außendiensttätigkeit grundsätzlich dem Abschluss von Geschäften über Waren oder Dienstleistungen dienen müsse. Bezogen auf einen Immobilienmakler stelle es sich nach Ansicht der Referentin so dar, dass zwei Rechtsgeschäfte abgeschlossen werden würden. Zum einen der Maklervertrag als im ABGB nicht geregelter Vertrag sui generis, zumal sich aus dem „Auftrag“ zur Vermittlung keine diesbezügliche Verpflichtung ergebe. Dieser Vertrag werde zwischen dem Auftraggeber und dem Makler abgeschlossen. Andererseits werde das zu vermittelnde Rechtsgeschäft (Kauf-, Miet-, Pachtvertrag) zwischen dem „Auftraggeber“ des Immobilienmaklers und „Dritten“ geschlossen. Eine von der bisherigen Rechtsprechung des UFS zu nichtselbständig tätigen Immobilienmaklern abweichende Entscheidung würde – wie dem steuerlichen Vertreter ferner mitgeteilt wurde – voraussetzen, dass (von Seiten der Bw) dargestellt werde, worin die sachverhaltsmäßigen Unterschiede zu den vom UFS entschiedenen Fällen bestehen würden. Eine vom Finanzamt angeforderte Tätigkeitsbeschreibung sei nur sehr allgemein ausgefallen und sei bis dato nicht einmal der Dienstvertrag vorgelegt worden. Die Referentin hat über den Inhalt des Telefonates einen Aktenvermerk erstellt. Trotz gegenteiliger Ankündigung hat sich der steuerliche Vertreter in der Folge weder telefonisch noch schriftlich zur Judikaturlinie des UFS bezüglich angestellter Immobilienmakler geäußert,

noch sachverhältnismäßige Unterschiede zu vom UFS entschiedenen Fällen, in denen ein Vertreterpauschale für angestellte Immobilienmakler Gegenstand der Beurteilung war, schriftlich oder mündlich aufgezeigt. Schon deshalb sieht die Referentin keine Möglichkeit bzw. Notwendigkeit, von einer gefestigten Entscheidungspraxis abzugehen.

Die Tätigkeit eines **angestellten Immobilienmaklers** besteht sohin darin, im Namen und für Rechnung des Dienstgebers Maklerverträge (vgl. § 1 MaklerG) zu schließen und jene mit dem Auftraggeber im Maklervertrag vereinbarten „verdienstlichen“ Tätigkeiten (wie z.B. Erstellen eines Verkaufsprospektes, von Inseraten, Besichtigung der Immobilie mit (Kauf-/Miet etc. –Interessenten etc.) durchzuführen, d.h. jene Vorarbeiten zu leisten, die dazu führen sollen, dass ein den Provisionsanspruch des Dienstgebers auslösendes (Immobilien)Geschäft zwischen dem Auftraggeber (laut Maklervertrag) und einem Dritten zustande kommt. Ein (auch angestellter) Immobilienmakler ist grundsätzlich nur vermittelnd tätig. Der eigentliche Geschäftsabschluss (Hauptvertrag wie Kauf-, Mietvertrag etc.) erfolgt üblicherweise zwischen dem Auftraggeber und Dritten.

Wie aus dem Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2005, [2003/15/0044](#), deutlich hervorgeht, muss eine Tätigkeit, damit sie als Vertretertätigkeit iSd. der Pauschalierungsverordnung angesehen werden kann, nicht nur (zeitlich) überwiegend im Außendienst erfolgen, sondern muss zudem *„der Außendienst (Anmerkung der Referentin: des Vertreters) vom Abschluss von Rechtsgeschäften geprägt“* sein. Der VwGH hat dieses Erfordernis 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 (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund gestanden“* sein muss. Aus der Formulierung ergibt sich klar, dass die (zeitlich überwiegenden) Außendiensttätigkeit eines Vertreters vordergründig im Abschluss von Geschäften im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers bestehen muss, d.h. dass er Vertragspartner des für den Dienstgeber abgeschlossenen Vertrages sein muss.

Das Vorbringen der Bw zur ausgeübten Tätigkeit beschränkt sich sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag auf allgemein gehaltenen Aussagen, wonach die Außendiensttätigkeit ausschließlich zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Immobiliengeschäften erfolge und der Kundenbetreuung diene. Die Referentin bezweifelt nicht, dass die Bw im Rahmen des zeitlich überwiegenden Außendienstes jene Tätigkeiten (Vorarbeiten) leistet, die der Anbahnung und dem Abschluss jener Immobiliengeschäfte (Kauf-, Miet-, Pachtverträge etc.) dienen, die zwischen den jeweiligen Auftraggebern und Dritten abgeschlossen werden. Aus dem Vorbringen kann aber nicht abgeleitet werden, dass bei der Bw im Rahmen des (den

Innendienst überwiegenden) Außendienstes der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers im Vordergrund gestanden hätte.

Aus der Bestätigung der Dienstgeberin kann nur das zeitliche Überwiegen des Außendienstes entnommen werden. Die Referentin geht mangels entgegenstehender Beweise davon aus, dass im Rahmen des Außendienstes jene Tätigkeiten (Vorarbeiten) geleistet wurden, die der Auftragsdurchführung (nämlich der Durchführung des jeweiligen Vermittlungsauftrages /Maklervertrages) und damit dem Abschluss des Hauptvertrages (Miet-, Kauf-, Pachtvertrag etc.) dienen. Der Maklervertrag ist aus Sicht der Referentin der einzige (einseitig verpflichtende) Vertrag, den ein angestellter Immobilienmakler „*im Namen und im Auftrag*“ des Dienstgebers abschließen kann. Das Hauptgeschäft (Kaufvertrag, Mietvertrag etc.) wird üblicherweise zwischen dem Auftraggeber und (einem) Dritten geschlossen. Dass Tätigkeiten der Auftragsdurchführung im Rahmen der Außendiensttätigkeit nicht im Vordergrund stehen dürfen, wenn von einer Vertretertätigkeit im Sinne der genannten Verordnung ausgegangen werden soll, ist dem obig genannten VwGH-Erkenntnis deutlich zu entnehmen.

Die Bw hat im Übrigen keinerlei Beweismittel dafür angeboten noch solche vorgelegt, wonach bei ihrer Tätigkeit im Rahmen des den Innendienst (zeitlich) überwiegenden Außendienstes der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Maklerverträgen im Vordergrund gestanden wäre bzw., dass sie auf Grund ausdrücklicher Vereinbarung (vgl. § 2 MaklerG) mit den jeweiligen Auftraggebern befugt gewesen wäre, für diese **im Namen und auf Rechnung des Dienstgebers** das vermittelte Immobiliengeschäft (z.B. Mietvertrag, Kaufvertrag etc.) im Außendienst zu schließen, und dass deshalb ihre Außendiensttätigkeit vom Abschluss von Rechtsgeschäften im Namen und auf Rechnung des Dienstgebers geprägt gewesen wäre.

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 47). Aus diesem Grundsatz ist abzuleiten, dass ein Steuerpflichtiger, der eine durch Verordnung eröffnete Möglichkeit zur Geltendmachung pauschaler Werbungskosten in Anspruch nehmen möchte, das Vorliegen der Pauschalierungsvoraussetzungen nicht nur behaupten, sondern nachweisen oder zumindest glaubhaft machen muss. Mit anderen Worten: Sieht das Gesetz oder eine Verordnung auch Pauschbeträge vor und wird die eingeräumte Pauschalierungsmöglichkeit beansprucht, dann ist die Nachweisführung bzw. (jedenfalls) Glaubhaftmachung dem Grunde nach erforderlich (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 16 EStG Tz 4).

Dies schon deshalb, weil sich die Inanspruchnahme der Pauschalierung steuermindernd auswirkt, somit hinsichtlich ihrer Wirkung eine Begünstigung darstellt. Die Begünstigung liegt auch darin, dass ein Einzelnachweis - wie er ansonsten von Steuerpflichtigen hinsichtlich der als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach zu

erbringen ist - nicht erforderlich ist. Die Pauschalierung dient der Verwaltungsvereinfachung, entbindet aber den Steuerpflichtigen nicht davon, das Vorliegen der Pauschalierungsvoraussetzungen bezogen auf die konkret von ihm ausgeübte Tätigkeit nachzuweisen. Dazu bedarf es nicht nur einer entsprechend detaillierten Tätigkeitsbeschreibung, sondern auch der Vorlage von Beweismitteln, die nicht nur das behauptete zeitliche Ausmaß der Außendiensttätigkeit belegen, sondern auch erweisen, dass und in welchem Umfang im jeweiligen Veranlagungszeitraum im Außendienst im Namen und für Rechnung des Dienstgebers Rechtsgeschäfte abgeschlossen und auf deren Abschluss gerichtete Tätigkeiten ausgeübt wurden.

Das Finanzamt und auch die Referentin haben der Bw bzw. ihrem steuerlichen Vertreter mehrfach Gelegenheit gegeben, das allgemein gehaltene Vorbringen zu substantiieren und die Anspruchsvoraussetzungen durch entsprechende Unterlagen zu belegen. Das Finanzamt hat in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung u.a. festgestellt, die Tätigkeit des Immobilienmaklers sei die Vermittlung von Geschäften, um zwei potenzielle Vertragspartner zusammenzubringen und zum Geschäftsabschluss zu bewegen, **nicht aber selbständige Geschäftsabschlüsse zu tätigen**, wie dies für die Berufsgruppe der „Vertreter“ typisch sei. Die Bw und ihr steuerlicher Vertreter sind dieser Feststellung, der Vorhaltswirkung zukommt, nicht entgegengetreten. Für die Referentin ist mangels substantiierten Vorbringens und fehlender Beweisführung der Bw insgesamt nicht zu erkennen, dass und inwiefern sich insbesondere ihre Außendiensttätigkeit von jenen Fällen unterschieden hätte, in denen der Unabhängige Finanzsenat die Tätigkeit unselbständiger Immobilienmakler als nicht unter die Berufsgruppe der Vertreter subsumierbar beurteilt hat. Die Tätigkeit des Immobilienmaklers besteht auch nach der Judikatur des Obersten Gerichtshofes (OGH) in der Vermittlung von Geschäften, um zwei potenzielle Vertragspartner zusammenzubringen und zum Geschäftsabschluss zu bewegen, nicht aber selbst Geschäftsabschlüsse zu tätigen, wie dies für die Berufsgruppe der „Vertreter“ typisch ist (vgl. nochmals Berufungsentscheidung des UFS, RV/0184-S/03).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 12. April 2010