

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B, Wohnadresse, vertreten durch Rechtsanwalt, Kanzleiadresse über die Beschwerde vom 21.04.2016 gegen folgende Bescheide des Finanzamtes C vom 24.03.2016

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2014
- Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015
- Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2010 und 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

2. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wird als unbegründet abgewiesen.

3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)

- in Bezug auf die Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2014 nicht zulässig,
- in Bezug auf die Abweisung des Einkommensteuerbescheides 2015 zulässig.

beschlossen:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2010 und für das Jahr 2011 wird gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

2. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2014 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensablauf vor der Abgabenbehörde:

A.1.

Die Beschwerdeführerin (im folgenden „die Bf.“) war in den Beschwerdejahren als nichtselbständige Immobilienmaklerin tätig. Darüber hinaus erzielte sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In ihren Einkommensteuererklärungen 2010 bis 2015 hat die Bf. jeweils das Vertreterpauschale im Sinne der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (BGBl II 2001/382) geltend gemacht. Dazu hat sie in den Einkommensteuererklärungsformularen das Feld „Genaue Bezeichnung Ihrer beruflichen Tätigkeit (z.B. Koch, Verkäuferin; nicht ausreichend ist Angestellte, Arbeiter)“ mit "Immobilienmaklerin" ausgefüllt.

2010:

Der Einkommensteuererklärung für 2010, eingereicht am 05.04.2011, hat die Bf. eine Tätigkeitsbeschreibung ihres Dienstgebers, der D Gesellschaft m.b.H., datiert mit 31.12.2010, beigelegt.

Die Tätigkeitsbeschreibung vom 31.12.2010 hat folgenden Inhalt: „*Es wird hiermit bestätigt, dass die Bf. im Zeitraum vom 01.01.2010 bis 31.12.2010 ausschließlich als Außendienstmitarbeiterin in unserem Unternehmen beschäftigt war.*

Genaue Bezeichnung der Tätigkeit:

Immobilienfachberater bzw. Makler sind Personen, die zu mehr als 80% im Außendienst tätig sind. Die Tätigkeit beinhaltet unter anderem die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften.

Wobei hier noch detailliert erwähnt werden muss, dass Beratungen, diverse notwendige Erhebungen, Objektaufbereitungen, Besichtigungen derselben, Vertragsunterfertigungen, Objektübergaben und Liegenschaftsbewertungen bis hin zur ständigen Betreuung von Bankfilialen zum Aufgabenbereich dieser Personen gehören.“

Am 07.04.2011 ist der Einkommensteuerbescheid 2010 erklärungsgemäß ergangen.

2011:

Die Einkommensteuererklärung 2011 wurde am 10.03.2012 elektronisch eingereicht. Der Einkommensteuerbescheid 2011 ist erklärungsgemäß am 14.03.2012 ergangen.

Auf Grund einer Mitteilung im Sinne des § 188 BAO betreffend die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde am 29.05.2012 ein gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid für 2011 erlassen.

2012:

Die Einkommensteuererklärung 2012 wurde am 08.03.2013 elektronisch eingereicht. Der Einkommensteuerbescheid 2012 ist erklärungsgemäß am 11.03.2013 ergangen.

Auf Grund einer Mitteilung im Sinne des § 188 BAO betreffend die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde am 17.05.2013 ein gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid für 2012 erlassen.

2013:

Die Einkommensteuererklärung 2013 wurde am 13.02.2014 elektronisch eingereicht. Am 25.03.2014 ist an die Bf ein Ersuchen um Ergänzung betreffend Veräußerung eines Grundstücks ergangen. Am 03.04.2014 ist die entsprechende Antwort beim Finanzamt eingelangt. Aus dem Grundstücksverkauf ergaben sich keine steuerlichen Auswirkungen. Der Einkommensteuerbescheid 2013 ist am 06.05.2014 erklärungsgemäß ergangen. Auf Grund einer Mitteilung im Sinne des § 188 BAO betreffend die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde am 02.06.2014 ein gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid für 2013 erlassen.

2014:

Die Steuererklärung 2014 wurde am 07.02.2015 elektronisch eingereicht. Der Einkommensteuerbescheid 2014 ist erklärungsgemäß am 11.02.2015 ergangen. Auf Grund einer Mitteilung im Sinne des § 188 BAO betreffend die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde am 12.03.2014 ein gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid für 2012 erlassen.

Am 23.11.2015 wurde vom Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung an die Bf gerichtet. Darin wurde die Bf. ersucht, zur Überprüfung des Vertreterpauschales eine Kopie des Dienstvertrages vorzulegen. Diesem Ersuchen ist die Bf. am 07.12.2015 durch Vorlage des Dienstvertrages vom 01.04.1999 und der Vertragsänderung vom 14.9.2005 nachgekommen. Zusätzlich wurde noch eine Tätigkeitsbeschreibung, datiert mit 31.12.2014, vorgelegt. Diese Tätigkeitsbeschreibung entspricht zur Gänze der Tätigkeitsbeschreibung vom 31.12.2010. Sie bezieht sich lediglich auf den Zeitraum 01.01.2014 bis 31.12.2014.

Der Dienstvertrag vom 01.04.1999 lautet, soweit beschwerderelevant, auszugsweise:

"§ 1

Aufgabengebiet

1. Der Dienstnehmer ist seit 1. März 1997 als Angestellte im Innendienst und ab **1.4.1999** im Außendienst als **Senior-Verkäufer/Immobilienfachberater** der Gesellschaft beschäftigt. Bezuglich der Urlaubs- und Abfertigungsansprüche gilt der 1. März 1997 als Eintrittsdatum.
Dienstort ist **E**.
2. Aufgabe des Dienstnehmers ist die Vermittlung des An- und Verkaufs von Immobilien sowie die Vermittlung von Bestandsverträgen an Immobilien. Der Dienstnehmer ist verpflichtet, alle mit dieser Dienstverwendung verbundenen Dienstleistungen ordnungsgemäß und unter steter Bedachtnahme auf die Interessen der Gesellschaft nach deren Weisungen zu verrichten. Der Dienstnehmer verpflichtet sich, die einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden Richtlinien der Gesellschaft hinsichtlich des Auftretens nach außen für Mitarbeiter im Außendienst sowie die Berufs- und Standesregeln der Immobilienmakler einzuhalten.
3. Weiters hat der Dienstnehmer im Rahmen seiner Tätigkeit die Interessen der übrigen Unternehmen des F, insbesondere durch Hinweis auf deren Produkte, im Kundenverkehr wahrzunehmen sowie diese Produkte (z.B. Bauspar-, Versicherungs-, Kreditverträge u.ä.) zu vermitteln. Der Dienstnehmer ist diesbezüglich jedoch nicht abschlussberechtigt, nicht inkassoberechtigt und besitzt keine Handlungsvollmacht im Sinne des HGB. Sämtliche Kundenanträge sind vom Dienstnehmer unverzüglich der Gesellschaft zu übermitteln, die dies an die jeweiligen Unternehmen des F weiterleitet.

§ 3

Entgelt

1. Der Dienstnehmer erhält für seine Tätigkeit eine Provision. Diese wird für alle von ihm vermittelten Geschäftsfälle berechnet. Die Auszahlung eines Fixums oder von Sonderzahlungen erfolgt nicht.

Monatliche a-conto-Zahlungen auf zu erwartende Provisionen können seitens der Gesellschaft ausbezahlt werden.
2. Die näheren Bestimmungen über Provision, insbesondere über deren Höhe und den Zeitpunkt ihrer Auszahlung, erfolgen gemäß den Richtlinien der Gesellschaft für Provisionsmitarbeiter, die jeweils für ein Geschäftsjahr der Gesellschaft Gültigkeit haben. Die Gesellschaft behält sich vor, diese Richtlinien dem betriebswirtschaftlichen Ergebnis der Gesellschaft jährlich anzupassen.

§ 6

Sonstiges

1. Für die Verrechnung von Reisegebühren, Kilometergeld und Tagesdiäten gelten die Richtlinien der Gesellschaft. Tagesdiäten sind durch die Provisionsregelung abgegolten.
 2. Sofern dem Dienstnehmer durch die Gesellschaft ein Dienstautor zur Verfügung gestellt wird, ist über Nutzung, Verwendung sowie den Kosten für das Dienstfahrzeug mit dem Dienstnehmer eine Zusatzvereinbarung zu treffen.
- (...)

§ 7

Schlussbestimmungen

1. Zusatzvereinbarungen, Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform, insbesondere die Vereinbarung, künftig vom Erfordernis der Schriftform abzugehen.

(...)

Im **Zusatz zum Dienstvertrag vom 13.04.1999** wurde betreffend privat angemeldete Auto- bzw. Handtelefone folgendes vereinbart: „*Seitens unserer Gesellschaft wird Ihnen für die dienstliche Verwendung Ihres Auto- bzw. Handtelefones ein Betriebskostenbeitrag in Höhe von monatlich ATS 1.000,00 (Grund- und Gesprächsgebühren) pauschal ersetzt. Dieser Beitrag wird monatlich über die Gehaltsverrechnung abgerechnet.*

Für die steuerliche Absetzung Ihrer tatsächlichen anteiligen dienstlichen Aufwendungen haben Sie selbst über Ihr zuständiges Wohnsitzfinanzamt Sorge zu tragen. (...).“

Mit 17.05.2013 wurde eine Beilage zum Dienstvertrag betreffend Dienstfahrten Audi A3 Sportback 2,0 TDI Attrac.quat 5 Türen abgeschlossen. Daraus geht hervor, dass für Dienstfahrten, die notwendig sind, um die vorgegebenen Verkaufs- und Betreuungsziele zu erreichen, dem Mitarbeiter/der Mitarbeiterin im Außendienst ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt wird. Dieser kann auch für private Zwecke genutzt werden. Für diese Privatnutzung ist monatlich ein Refundierungsbetrag zu den Anschaffungskosten iHv EUR 217,73 zu leisten.

2015:

Die Steuererklärung 2015 wurde am 04.02.2016 elektronisch eingereicht. Der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 24.03.2016 berücksichtigte die beantragte Berufsgruppenpauschale für Vertreter nicht.

Zeitgleich mit dem Einkommensteuerbescheid 2015 ergingen am 24.03.2016 folgende weitere Bescheide an die Bf.:

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2014
- Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2014 ohne Berücksichtigung des beantragten Vertreterpauschales
- Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2016
- Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2010 und 2011.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens weisen folgende Begründung auf: „*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung. Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“*

Die Begründungen in den neuen Einkommensteuerbescheiden lauten wie folgt: „*Sie sind lt. Dienstvertrag seit 1.4.1999 als Immobilienfachberater bei der D GmbH beschäftigt. Ihre Aufgabe ist die Vermittlung des An- und Verkaufs von Immobilien sowie die Vermittlung von Bestandsverträgen. Sie unterliegen den Berufs- und Standesregeln der Immobilienmakler – sämtliche Kundenanträge sind unverzüglich der Gesellschaft zu übermitteln. Ausdrücklich angeführt wird, dass Sie lediglich vermitteln dürfen und weder abschlussberechtigt (keine Handlungsvollmacht im Sinne des HGB), noch inkassoberechtigt sind. Ihre Tätigkeit fällt somit nicht in die Gruppe der Vertreter gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen. Das Vertreterpauschale war daher nicht anzuerkennen.“*

A.2.

Am 21.04.2016 hat der Vertreter der Bf., ein Rechtsanwalt, eine 24 Seiten umfassende Beschwerde gegen sämtliche mit 24.03.2016 datierten Bescheide, somit die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014, die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2015, den Vorauszahlungsbescheid 2016 und die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 und 2011, eingebbracht. Nach Ansicht der rechtsanwaltlichen Vertretung der Bf. hat die belangte Behörde sowohl den Sachverhalt unrichtig festgestellt, als auch eine unrichtige rechtliche Beurteilung vorgenommen und im übrigen wesentliche Verfahrensvorschriften im Rahmen der Ermittlung der Basis für die Bemessung der jeweiligen Einkommensteuer bzw. die Wiederaufnahme der Verfahren verletzt.

Es wurde beantragt nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung,

a.2.1. die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2010 bis 2014 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und/oder Verletzung von Verfahrensvorschriften ersatzlos aufzuheben und infolge der Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme auch die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2014 sowie die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2010 und 2011 aufzuheben;

a.2.2. in eventu die Einkommensteuer 2010 bis 2015 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes unter Berücksichtigung des Vertreterpauschales anstatt der Werbungskostenpauschale festzusetzen, in eventu die angefochtenen Bescheide wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben und die Angelegenheit zur neuerlichen Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens mit ausreichendem rechtlichen Gehör der Beschwerdeführerin und nach Durchführung desselben zur Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2015 an die erste Instanz zurückzuverweisen;

a.2.3. die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2010 und 2011 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes bzw. Verletzung von Verfahrensvorschriften ersatzlos aufzuheben

Die Beschwerde führt zur Begründung aus:

a.) Wiederaufnahmebescheide:

Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer der Jahre 2010 bis 2014 liegen nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht vor, da nach Ansicht der Beschwerdeführerin keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind.

In den abgeschlossenen Verfahren hat die Beschwerdeführerin schon immer angegeben, wo und unter welchen konkreten Bedingungen sie beschäftigt ist; die Tätigkeit der Beschwerdeführerin hat sich daher seit Einbringung der Veranlagungen bis zum heutigen Tag, insbesondere auch für die jeweils relevanten Zeiträume, nämlich die Veranlagungszeiträume 2010 bis 2014, nicht geändert. Geändert hat sich lediglich die Ansicht der belangten Behörde, nämlich, dass die Beschwerdeführerin nicht berechtigt sein soll, das sog. Vertreterpauschale in Anspruch zu nehmen.

Wenn die Behörde in der Vergangenheit aufgrund des jeweils gleichen Sachvorbringens die rechtliche Qualifikation getroffen hat, dass der Beschwerdeführerin das sog. Vertreterpauschale als Abzugsposten für Werbekosten zusteht und sodann ihre (Rechts-)Meinung ändert, kann das nicht zu einer Wiederaufnahme der Festsetzung der Einkommensteuer für die Veranlagungsjahre 2010 bis 2014 führen.

Es sind keinerlei neuen Tatsachen und/oder Beweismittel hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Derartige neue Tatsachen und/oder Beweismittel sind auch von der belangten Behörde nicht angeführt oder der Beschwerdeführerin vor

Bescheiderlassung im Rahmen des notwendigen rechtlichen Gehörs gem. § 45 (§) AVG zur Kenntnis gelangt.

Im Jahr 2010 hat die Beschwerdeführerin folgende Angaben gemacht:

Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte Euro 2.190,--

Die Tätigkeit als Immobilienmaklerin beim Arbeitgeber D GmbH war der belangten Behörde aufgrund des übermittelten Lohnzettels für den Veranlagungszeitraum bekannt. Weitere hat die Beschwerdeführerin die Erklärung vom 31.12.2010 des Dienstgebers, welches im Steuerakt erliegt, der belangten Behörde vorgelegt.

In den Folgejahren 2011 bis 2014 hat Bf. dieselben Werbungskosten geltend gemacht. Die Tätigkeit als Immobilienmaklerin beim Arbeitgeber D GmbH war der belangten Behörde aufgrund des übermittelten Lohnzettels für den Veranlagungszeitraum bekannt. Im Steuerakt erlag das Schreiben der Dienstgeberin der Bf. vom 31.12.2010.

Die Tatsachensituation und/oder die Beweismittel haben sich daher zwischen dem jeweiligen Erstbescheid für die Einkommensteuer der Jahre 2010 und 24.3.2016 nicht geändert; es lagen der belangten Behörde bereite bei Erlassung des jeweiligen Erstbescheides dieselben Tatsachen und Beweismittel vor, die auch jetzt im Jahr 2016 vorlagen. Eine Wiederaufnahme ist daher nach Ansicht der Beschwerdeführerin unbegründet.

Des Weiteren hätte die belangte Behörde beim Ergänzungsansuchen im Jahr 2015 die Beschwerdeführerin konkret darauf aufmerksam machen müssen, aus welchen Gründen die belangte Behörde die Vertreterpauschale überprüft. Wenn diese Angaben gemacht worden wären, dann hätte die Beschwerdeführerin die Möglichkeit gehabt, vor der Wiederaufnahme der Behörde die notwendigen ergänzenden Informationen zu den Tatsachen zu geben, die dazu geführt hätten, dass die Vertreterpauschale als gerechtfertigt angesehen worden wäre, und die Erstbescheide weiterhin rechtsbeständig wären, es daher nicht zur Wiederaufnahme gekommen wäre.

Dadurch ist das Recht der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör im Verfahren über die Wiederaufnahme verletzt, da die belangte Behörde der Beschwerdeführerin nicht konkret mitgeteilt hat, weshalb die Überprüfung stattfindet und mit welchen Konsequenzen die Überprüfung verbunden sein kann. Dass ein derartiges Verfahren zur Überprüfung der Vertreterpauschale dazu führen kann, dass rechtsbeständige Bescheide wieder aufgehoben werden, konnte die Beschwerdeführerin als Laie in steuerrechtlichen Angelegenheiten und insbesondere in Angelegenheiten des Verfahrensrechtes nicht vorhersehen und konnte daher nicht antizipieren, welches konkrete ergänzende Sachverhaltsvorbringen sie zu erstatten hat, damit die belangte Behörde, die ja auch die Tatsachenfeststellung der Beschwerdeführerin und die Rechtsansicht nicht zur Kenntnis gebracht hat, weiterhin der Rechtsmeinung ist, dass die Vertreterpauschale der Beschwerdeführerin zusteht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 9. Juli 1997, 96/1al0185, vom 22. März 2000, 99/13/0253, vom 29. Mai 2001, 97/14/0036, vom 13. September 2003, 99/15/0120, und vom 29. September 2004, 2001/1310135) ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das "Neuherkommen" von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin hat sich der Sachverhalt nicht geändert; auch die Tatsachen und Beweismittel sind für die Behörde gleich. Ein Wiederaufnahmegrund liegt daher nicht vor.

Die Bescheide, je vom 24.3.2016, über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014 sind daher mit einer Rechtswidrigkeit des Inhalts und/oder des Verfahrens belastet, und sind daher ersatzlos aufzuheben.

Hat das Finanzamt eine Wiederaufnahme auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, ist der Bescheid im Berufungsverfahren (nunmehr Beschwerdeverfahren) ersatzlos aufzuheben, was auch bereits durch Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) erfolgen kann (vgl. das Erkenntnis vom 27.Juni 2013, 2010/150052, mwN). (Ro 2014/1510035)

Schon die Tatsache, dass die belangte Behörde nach der Wiederaufnahme noch am selben Tag auch den Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014 erlassen kann, zeigt deutlich auf, dass keinerlei Ermittlungsverfahren stattgefunden hat, in dem neue Tatsachen und/oder Beweismittel hervorgekommen sein können.

Die angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme werden mit einer „Leerformel“ begründet; sie sind nicht in einer Form begründet, die es der Beschwerdeführerin ermöglicht, die konkrete Begründung für die Wiederaufnahme zu erkennen und einer Prüfung zu unterziehen. Der Verweis auf einen noch nicht rechtskräftigen Bescheid, der zwangsläufig erst nach der Wiederaufnahme des Verfahrens ergehen kann, ist nicht zulässig, und kann als ausreichende Begründung nicht herangezogen werden.

Die angefochtenen Bescheide leiden daher an einem wesentlichen Begründungsmangel. (vgl. u.a. VwGH 88/18/0046, 813/0210082).

Im Übrigen sind die Bescheide über die Wiederaufnahme noch nicht rechtskräftig, sodass auch aus diesem Grund nach Ansicht der Beschwerdeführerin die Festsetzung der Einkommensteuer in den wiederaufgenommenen Verfahren mit einem Verfahrensmangel belastet ist.

Bemerkenswert ist auch, dass sowohl die Bescheide über die Wiederaufnahme als auch die (noch zu bekämpfenden) Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer am selben Tag, mit derselben Übermittlung im Finanzonline an die Beschwerdeführerin übermittelt wurden. Die Beschwerdeführerin hat auch nur eine Mitteilung per Email - anstelle mehrerer Mitteilungen- am 25.3.2015, 00:35 Uhr erhalten, nämlich „In Ihre FinanzOnline-Databox (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) wurde Ihnen ein Bescheid zugestellt.“

Es ist daher auch nicht überprüfbar, ob die Bescheide über die Wiederaufnahme den Bescheiden über die Festsetzung der Einkommensteuer der Jahre 2010 bis 2014 zeitlich vorgehen, und von der belangten Behörde vor denselben erstellt bzw. uU. auch der Beschwerdeführerin vor denselben zugestellt wurde. Auch aus diesem Grund liegt ein wesentlicher Verfahrensmangel vor und sind die Bescheide mit der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, da nicht überprüfbar ist, ob die angefochtenen Wiederaufnahmeebescheide vor oder nach den Bescheiden über die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014 einerseits erstellt und andererseits der Beschwerdeführerin zugestellt wurden.

Es wird daher der unter a.2.1. dargestellt Antrag gestellt.

b.) Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer der Jahre 2010 bis 2015 sowie Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2010 und 2011

Entgegen der Begründung in den Einkommensteuerbescheiden 2010 bis 2015 steht das Vertreterpauschale der Beschwerdeführerin zu:

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 EStG 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 Beschwerdeführerin ist bei der Dienstgeberin als Immobilienmaklerin tätig, die vorwiegend im Außendienst tätig ist; diese Tatbestandsvoraussetzung ist daher unzweifelhaft erfüllt.

Die Tätigkeit im Außendienst ergibt sich aus dem Steuerakt, nämlich dem vorgelegten Dienstvertrag, und es ist wohl amtsbekannt, dass Immobilienmakler vorwiegend im Außen dienten tätig sind, da sie Objekte einerseits bereits in der Kundenakquise besichtigen als auch bei der Vermittlung der Objekte diese den Interessenten vor Ort bei der Besichtigung zeigen.

Die belangte Behörde geht von einer unrichtigen Feststellung des Sachverhaltes in Bezug auf die von der Beschwerdeführerin ausgeübte Tätigkeit als Vertreterin der Dienstgeberin aus.

Die Beschwerdeführerin ist als Vertreterin iSd EStG bzw. der angeführten VO des BMF zu qualifizieren, und zwar nach Ansicht der Beschwerdeführerin insbes. schon aufgrund der im Steuerakt erliegenden Unterlagen sowie auch der Unterlagen, die nachfolgend noch vorgelegt werden, nämlich:

- Dienstvertrag" samt Nebenunterlagen insbes. Provisionsrichtlinien
- Erklärung Dienstgeber vom 31.12.2015 (Tätigkeitsbeschreibung)
- Erklärung Dienstgeber vom 31.12.2010
- Erklärung Dienstgeber vom 21.4.2016

Weiters wird als Beweismittel angeboten, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen des Beschwerdeverfahrens persönlich aussagt und eine Erklärung zum Sachverhalt abgibt.

Die belangte Behörde qualifiziert die Tätigkeit der Beschwerdeführerin lediglich aus der Sicht, dass diese als Immobilienmaklerin nicht berechtigt ist, „Immobilienverträge oder Bestandsverträge“ abzuschließen, sondern lediglich zu vermitteln. Die Bestimmung im Dienstvertrag (§1 (3)) bezieht sich auf die ausgeübte Tätigkeit „des Vermittelns der Immobilien (Kauf- und Bestandverträge).“

Die Bestimmung im Dienstvertrag, dass die Beschwerdeführerin nicht abschlussbevollmächtigt und nicht inkassoberechtigt ist, sohin § 1 (3) des Dienstvertrages, bezieht sich explizit auf die Produkte des „F“, zu dem der Dienstgeber der Beschwerdeführerin zählt und explizit sind Bauspar-, Versicherungs- und Kreditverträge genannt. Für derartige Verträge ist die Beschwerdeführerin nicht abschluss- oder inkassoberechtigt.

Maßgeblich für die Beurteilung, ob die Beschwerdeführerin als „VertreterIn“ iSd genannten VO des BMF anzusehen ist, ist jedoch nicht, ob sie berechtigt ist, Immobilienkauf- oder -bestandverträge „abzuschließen“ oder den Kaufpreis bzw. die Miete für den Verkäufer oder den Vermieter zu inkassieren, sondern das Rechtsverhältnis zur Dienstgeberin und die in diesem Bezug ausgeübte Tätigkeit.

Im Rahmen der Vermittlung von Bestandverträgen nimmt die Beschwerdeführerin als Immobilienmaklerin auch Kautionen (Barkautionen) sowie Beträge für die Gebühren der abgeschlossenen Mietverträge (Bestandsvertragsgebühr gem. GebG) anlässlich der Unterfertigung der Mietverträge in Empfang, quittiert denselben und gibt die Beträge auch

an die Kunden (Vermieter) weiter. Die Beschwerdeführerin ist daher von ihren Kunden auch zum Inkasso dieser Geldbeträge berechtigt und führt diese Tätigkeit auch aus.

Dass Immobilienmakler derartige Tätigkeiten ausführen, darf nach Ansicht der Beschwerdeführerin als amtsnotorisch vorausgesetzt werden.

Der Vertretertätigkeit für den Verkauf von Waren ist es gleichzuhalten, wenn Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044); wenn daher die Beschwerdeführerin berechtigt ist, Verträge mit Vertragspartnern über die Dienstleistung der Dienstgeberin im Namen und auf Rechnung des Dienstgebers abzuschließen, dann ist sie unzweifelhaft als Vertreterin iSd VO des BMF zu qualifizieren.

Die Dienstgeberin erhält sowohl von der Verkäuferseite/Bestandgeberseite (auf Basis des abgeschlossenen Vermittlungsauftrages für Immobilien) als auch von der Käuferseite/Bestandnehmerseite bei erfolgreichem Abschluss eines Vertrages (Bestand- oder Kaufvertrag) ein Leistungsentgelt, nämlich die „Vermittlungsprovision“; diese beträgt — unter Anwendung der Bestimmungen des MaklerG — bis zu drei Bruttomonatsentgelte oder 3 % des Kaufpreises/der Gegenleistung als Nettoprovision.

Die Beschwerdeführerin ist diejenige Person, die als „Vertreterin“ der Dienstgeberin sowohl die Verkäufer/Bestandgeber sucht, findet und mit diesen einen Vermittlungsauftrag verhandelt und abschließt, und dort insbes. auch berechtigt ist - in einem gewissen vorgegebenen Rahmen - die Vermittlungsprovision (= das Entgelt, welches der Dienstgeber), die der Kunde (Verkäufer/Bestandgeber) bei erfolgreicher Tätigkeit zu bezahlen hat, zu verhandeln und im Einvernehmen mit dem Kunden festzulegen. Wie bereits ausgeführt, wird für die Kunden auch eine Inkassotätigkeit erbracht.

Bei jedem Abschluss bzw. bei jeder (erfolgreichen) Vermittlung eines Bestands- oder Kaufobjektes schließt die Beschwerdeführerin als Vertreterin der Dienstgeberin auch mit dem Interessenten, dh. dem (potentiellen) Käufer oder Bestandnehmer, einen Vertrag über die Dienstleistung (insbes. auf Basis des MaklerG) ab, der wiederum eine Entgeltsregelung (Provision für den Dienstgeber) beinhaltet; auch bei der Festlegung dieser Käufer/Bestandsnehmerprovision ist die Beschwerdeführerin in einem gewissen Rahmen frei und kann dem Käufer/Bestandsnehmer bei der Höhe der Provision (3 % netto, drei Bruttomonatsentgelte netto) entgegen kommen.

In diesen Bereichen, dh insbes. bei der Festlegung, welches konkrete Entgelt (Provision) die Kunden, die von der Beschwerdeführerin betreut werden und deren Immobilien vermittelt werden bzw. die als Kauf/Bestandnehmerinteressenten den Bestandgebern/Verkäufern „vermittelt“ werden, bezahlen (müssen), hat die Beschwerdeführerin einen Entscheidungsspielraum und ist sie auch berechtigt, mit den Kunden und/oder Interessenten direkt als Vertreterin der Dienstgeberin Vereinbarungen abzuschließen.

Diese Vereinbarungen über die Höhe des von den Kunden und Interessenten zu leistenden Entgeltes haben einen direkten Einfluss auf das Einkommen

der Beschwerdeführerin; dies ist auch aus § 3 des Dienstvertrages bzw. den Provisionsregelungen ersichtlich.

Wenn daher die Beschwerdeführerin einem Verkäufer beim Leistungsentgelt (Provision), welches er für die Vermittlung der Immobilie an den Dienstgeber der Beschwerdeführerin zu bezahlen hat, entgegenkommt, und dies unter das gesetzlich zulässige Höchstmaß von 3 % (netto) auf z.B. 1,5 % (netto) reduziert, dann hat das einen direkten Einfluss auf das Einkommen der Beschwerdeführerin.

Auf diese Unterscheidung, nämlich die „Vermittlung von Immobilien“ und die „Vertretertätigkeit“ der Beschwerdeführerin in Bezug auf den Abschluss der „Dienstleistungsverträge“ der Dienstgeberin mit den Kunden und Interessenten, ist die belangte Behörde gar nicht eingegangen.

Die Tätigkeit des Immobilienmaklers bringt mit sich, dass auf Seiten des Verkäufers/ Bestandgebers, der Auftraggeber des Dienstgebers der Beschwerdeführerin ist, immer eine Vereinbarung über das Leistungsentgelt (die Provision) geschlossen wird; diese Vereinbarungen und insbes. auch die Höhe der Provision werden von der Beschwerdeführerin direkt mit den Kunden besprochen, verhandelt, abgeändert und auch abgeschlossen.

Bei jeder Anbotslegung für ein Bestandobjekt bzw. für ein Kaufobjekt, das die Beschwerdeführerin betreut, wird unter einem mit der Angebotslegung auch eine Vereinbarung über die Entgeltsleistung des Interessenten an den Dienstgeber der Beschwerdeführerin geschlossen. Auch diese Vereinbarung wird von der Beschwerdeführerin mit den Interessenten besprochen, verhandelt, insbes. im Hinblick auf die Höhe auch abgeändert und sodann auch als Vertreterin für die Dienstgeberin abgeschlossen.

Da die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Immobilienmaklerin vorwiegend darin besteht, einerseits Kunden (Verkäufer und/oder Bestandgeber) zu werben, mit diesen Verträge (Vermittlungsaufträge) abzuschließen und dann deren Immobilien (erfolgreich) zu vermitteln und die Vermittlung darin besteht, Miet-/Kaufanbote für die Verkäufer/ Bestandgeber entgegenzunehmen (nachdem eine Vereinbarung zur Provisionshöhe geschlossen wird) und an die Verkäufer/Bestandgeber weiterzuleiten und dann den Abschluss eines Rechtsgeschäftes zwischen den Kunden der Dienstgeberin und den Interessenten herbeizuführen, ist wohl unzweifelhaft, dass die Beschwerdeführerin
- vorwiegend im Außendienst und als
- Vertreterin der D iS des § 1 Z 9 der genannten VO
tätig ist.

Die Beschwerdeführerin tritt in den Kundenbeziehungen des Dienstgebers als Vertreterin auf, akquiriert sowohl auf der Seite der Kunden (Verkäufer/Bestandgeber) Neukunden als auch bei jedem erfolgreichen Abschluss mit einem Interessenten einen weiteren Neukunden des Dienstgebers, betreut bei der Vermittlungstätigkeit als Immobilienmaklerin sowohl die Kunden (Verkäufer/Bestandgeber) als auch die Interessenten, die bei

erfolgreicher Vermittlung sodann Entgelt in Form der Provision an den Dienstgeber leisten, und schließt sowohl mit Kunden (Verkäufer/Bestandgeber) als auch mit sämtlichen Interessenten, die Kauf- oder Mietanbote abgeben (gleich, ob sie zum erfolgreichen Abschluss des Rechtsgeschäftes mit dem Verkäufer oder Vermieter führen), eine Vereinbarung über das zu leistende Entgelt (Provision) ab, wobei sie auch berechtigt ist, die Höhe des Entgelts (Provision) in gewissem Rahmen mit Zahlungspflichtigen (Kunden = Verkäufer/Bestandgeber; Interessent = Anbotleger) zu verhandeln und zu vereinbaren.

In der Tätigkeit als Immobilienmaklerin repräsentiert die Beschwerdeführerin gegen über den Kunden (Verkäufer/Bestandgeber) und Interessenten nach außen, da sie als Ansprechpartnerin direkt in den Inseraten in Printmedien oder auch im Internet (z.B. Internetadresse) genannt ist. Dies ist leicht durch die Eingabe in einer Internetsuchmaschine wie google.at mit den Suchworten „...“ einsehbar, wenn man auf den Link klickt.

Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar. Tz. 6 zu §'17 EStG), Verwaltungsübung (LStRL Rz 406) und Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (siehe ua. UFS 22.10.2004, RV/0080-F/03) Personen, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind.

Dies trifft auf die Beschwerdeführerin als Immobilienmaklerin für die Dienstgeberin zu.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sind die vorgelegten Unterlagen in den Steuerakten sowie die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin als Immobilienmaklerin ihre Tätigkeit ausübt, ausreichend, um die Feststellung zu treffen, dass sie vorwiegend im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig ist, und insbes. auch mit Kunden (Verkäufern/Bestandgebern) sowie Interessenten (Anbotlegern) jeweils Verträge über Dienstleistungen der Dienstgeberin erörtert, über die Höhe des Leistungsentgeltes verhandelt und dieses vereinbart, sowie die Verträge mit diesem Personenkreis auch namens und auftrags der Dienstgeberin abschließt.

Die belangte Behörde hätte aufgrund der vorliegenden Angaben der Beschwerdeführerin bzw. den vorliegenden Unterlagen sowie einer leicht möglichen Einsicht in das Internet, diese Feststellung treffen müssen und wäre dann wohl rechtsrichtigerweise zur Ansicht gelangt, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Vertreterin iSd § 1 Z 9 der genannten V0 des BMF zu qualifizieren ist.

Insofern leiden die angefochtenen Bescheide an der Rechtswidrigkeit des Inhaltes, da es an der notwendigen, aus dem Ermittlungsverfahren ableitbaren Feststellung der konkreten Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Verhältnis Dienstgeber zur Beschwerdeführerin mangelt. Die belangte Behörde hat zwar festgestellt, dass die Beschwerdeführerin als Immobilienmaklerin tätig ist, sie hat es jedoch gänzlich unterlassen die konkrete Vertretungshandlung der Beschwerdeführerin, die diese namens und auftrags der

Dienstgeberin vornimmt, nämlich den Abschluss der Verträge mit den Kunden (Verkäuferl/ Bestandgeber) und auch den Interessenten (Anbotleger), in irgendeiner Art und Weise zu berücksichtigen und/oder einer Würdigung zu unterziehen.

Hätte die belangte Behörde die Tätigkeit in dieser Hinsicht einer Würdigung unterzogen und ausreichende Feststellungen dazu getroffen, dass die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Dienstleistungsverträge ihrer Dienstgeberin mit den Kunden und Interessenten als Vertreterin abschlussberechtigt ist, dann hätte die belangte Behörde die Abzugspost Vertreterpauschale zuerkennen müssen (wie sie das auch in den Erstbescheiden bei gleicher Sachlage getan hat).

Sollte die sachlich in Betracht kommende Oberbehörde der Ansicht sein, dass die bisherigen Ermittlungsergebnisse im erstinstanzlichen Verfahren (Angaben der Beschwerdeführerin in der Steuererklärung, Vorlage des Dienstvertrages) nicht ausreichend sind, um in sachlich korrekter Weise die Tätigkeit der Beschwerdeführerin einer Beurteilung zu unterziehen, insbes. da die belangte Behörde es gänzlich verabsäumt hat, die „Vertreter-Beziehung“ der Beschwerdeführerin zur Dienstgeberin einer näheren Prüfung im Hinblick darauf zu unterziehen, dass die Beschwerdeführerin für die Dienstgeberin mit den Vertragspartnern Vereinbarungen über die entgeltliche Dienstleistung der Dienstgeberin verhandelt, insbes. auch in Bezug auf die Provisionshöhe, und auch abschließt, dann leiden die angefochtenen Bescheide an einem wesentlichen Verfahrensmangel, sodass sie aus diesem Grund aufzuheben sind.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass es bezüglich der wiederaufgenommenen Verfahren zu keinerlei „Ermittlungsverfahren“ gekommen ist, in dem die Beschwerdeführerin auch nur die Möglichkeit gehabt hätte, der Meinung der belangten Behörde entgegenzutreten, dass unberechtigterweise das Vertreterpauschale in den Jahren 2010 bis 2014 bei der Einkommensteuer als Abzugspost von der Steuerbemessungsgrundlage in Abzug gebracht wurde. Ein derartiges Ermittlungsverfahren ist auch undenkbar, da die Bescheide über die Festsetzung der jeweiligen Einkommensteuer uno actu mit den Bescheiden über die Wiederaufnahme des jeweiligen Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer erlassen wurden und dies obwohl die Bescheide über die Wiederaufnahme der Beschwerdeführerin noch gar nicht zugestellt waren, geschweige denn rechtskräftig wurden.

Im Übrigen sind die Bescheide über die Wiederaufnahme noch nicht rechtskräftig, sodass auch aus diesem Grund nach Ansicht der Beschwerdeführerin die Festsetzung der Einkommensteuer in den wiederaufgenommenen Verfahren mit einem Verfahrensmangel belastet ist.

Bemerkenswert ist auch, dass sowohl die Bescheide über die Wiederaufnahme als auch die (noch zu bekämpfenden) Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer am selben Tag (24.3.2016) erstellt wurden, mit derselben Übermittlung in Finanzonline an die Beschwerdeführerin auch eine Information (am 25.3.2016) übermittelt wurden. Die

Beschwerdeführerin hat auch nur eine einzige Mitteilung per Email — anstelle mehrerer Mitteilungen — am 25.3.2015, 06:35 Uhr erhalten, obwohl ihr mehrere Bescheide zugestellt wurden, nämlich:

In Ihre FinanzOnline-Databox (<https://finanzonline.bmf.gv.at/>) wurde Ihnen ein Bescheid zugestellt.

Es ist daher auch nicht überprüfbar, ob die Bescheide über Wiederaufnahme den Bescheiden über die Festsetzung der Einkommensteuer der Jahre 2010 bis 2014 zeitlich vorgehen und von der belangten Behörde vor denselben erstellt bzw. uU. auch der Beschwerdeführerin vor denselben zugestellt wurde.

Auch aus diesem Grund liegt ein wesentlicher Verfahrensmangel vor, und sind die Bescheide mit der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, da nicht überprüfbar ist, ob die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide vor oder nach den Bescheiden über die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014 einerseits erstellt und andererseits der Beschwerdeführerin zugestellt wurden.

Dieser Verfahrensablauf (Erlassung der Bescheide über die Wiederaufnahme und die Festsetzung der Einkommensteuer an einem Tag und mit einem Zustelldatum) stellt einen wesentlichen Verfahrensmangel dar, sodass die angefochtenen Bescheide aufzuheben sind, „da die Beschwerdeführerin keinerlei Möglichkeit hatte eine Stellungnahme abzugeben“ und daher das rechtliche Gehör gem. § 45 (3) AVG nicht ausreichend gewahrt wurde.

Die belangte Behörde hätte die Tätigkeit der Beschwerdeführerin, die in den Veranlagungen jeweils angegeben hat, „Vertreterin“ zu sein, naher untersuchen müssen, und darf sich nicht damit begnügen von der Beschwerdeführerin, die noch dazu eine steuerrechtliche Laie ist, lediglich den Dienstvertrag (ausschließlich im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2015 (!) einzufordern, und dann die Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer am 24.3.2015 bescheidmäßig wiederaufzunehmen und uno actu am selben Tag und mit derselben Zustellverfügung vom 25.3.2016, 06:35 Uhr, die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2010 bis 2014 festzusetzen, ohne der Beschwerdeführerin die Möglichkeit der Stellungnahme gern. § 45 (3) AVG zu geben.

In der Beurteilung, ob das Vertreterpauschale berechtigterweise in Abzug gebracht werden kann, kommt es auf die konkrete Tätigkeit an sich und nicht auf die oftmals plakativen Regelungen im Dienstvertrag an. Den Dienstvertrag hatte die belangte Behörde mit Ergänzungsersuchen im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2015 im Dezember 2015 von der Beschwerdeführerin angefragt.

Die belangte Behörde hätte daher im Rahmen eines ordnungsgemäßigen Ermittlungsverfahrens, insbes. wenn man bedenkt, dass die Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014 bereits festgesetzt war, die Beschwerdeführerin — nach Zustellung der Bescheide über die Wiederaufnahme am 24.3.2016 - mit angemessener Fristsetzung auffordern müssen, zur beabsichtigten Sachverhaltsfeststellung Stellung zu nehmen,

und sie auffordern müssen, die konkret ausgeübte Tätigkeit zu schildern und der Beschwerdeführerin vorhalten müssen, dass sie davon ausgeht, dass das Vermitteln von Immobilienkauf- und -bestandverträgen kein Vertreterpauschale rechtfertigt. Dann hätte die Beschwerdeführerin die Möglichkeit gehabt, die konkrete Vertretertätigkeit darzulegen und wie in dieser Beschwerde den Sachverhalt zu schildern und auch mit Beweismitteln zu untermauern.

Dadurch, dass die Bescheide über die Wiederaufnahme und die Bescheide über die Festsetzung zeitgleich ergangen sind, wurde der Beschwerdeführerin jede Möglichkeit genommen, sich zu äußern und die Sachlage zu schildern und durch Beweismittel zu untermauern.

Es reicht auch - insbesondere nicht in den wiederaufgenommenen Verfahren betreffend Festsetzung der Einkommensteuer der Jahre 2010 bis 2014 - nicht aus, in einem anderen Verfahren (Festsetzung der Einkommensteuer 2015) ein Ergänzungsersuchen zu senden, ohne die Beschwerdeführerin

- 1.) auf die Auswirkungen desselben für die bereits festgesetzten Einkommen steuern der Jahre 2010 bis 2014 hinzuweisen
- 2.) die Beschwerdeführerin im konkreten Ermittlungsverfahren für die Festsetzung

der Einkommensteuer 2015 damit zu konfrontieren, dass die belangte Behörde der Meinung ist, dass die Beschwerdeführerin keine „Vertretertätigkeit“ iS der VO ausübt, sondern nur ausführt: „Zur Überprüfung des Vertreterpauschales ...“

Das rechtliche Gehör wurde nicht gewahrt. Der Bestimmung des § 45 (3) AVG ist nicht genüge getan, wenn der Beschwerdeführerin jegliche Möglichkeit genommen wird, sich zu einer angenommenen Tatsache — insbes. in den wiederaufgenommenen Verfahren - zu äußern, sodass die angefochtenen Bescheide an einem wesentlichen Verfahrensmangel leiden und ersatzlos zu beheben sind.

Es wird daher der unter a.2.2. dargestellte Antrag gestellt.

Hinsichtlich der Festsetzung der Anspruchszinsen für das Jahr 2011 und 2012 wird der unter a.2.3. dargestellte Antrag gestellt.

Als Beweismittel wurden zusätzlich zu den bereits in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 23.11.2015 vorgelegten Unterlagen folgende Unterlagen vorgelegt:

- Eine Bestätigung/Erklärung der Arbeitgeberin der Bf. vom 21.04.2016
- Eine Tätigkeitsbeschreibung/Bestätigung der Arbeitgeberin der Bf. vom 31.12.2015

Die Bestätigung/Erklärung der Arbeitgeberin der Bf. vom 21.04.2016 weist folgenden Inhalt auf: „*Als Immobilienmaklerin ist die Bf. berechtigt, sowohl mit Kunden (Verkäufern, Bestandgebern) Vermittlungsaufträge zu verhandeln, insbes. auch die Höhe der Provision im Rahmen der geltenden Provisionsregelungen festzulegen und abzuschließen, sowie auch mit Interessenten (Personen, die Kauf- oder Mietanbote legen)*

Dienstleistungsverträge zu verhandeln, insbesondere auch die Provisionshöhe im Rahmen der geltenden Provisionsregelungen festzulegen und abzuschließen. Diese Tätigkeit, nämlich der Abschluss dieser Dienstleistungsverträge geht einher mit der Maklertätigkeit und ist die überwiegende Tätigkeit der Bf., da mit jedem Kunden, den sie betreut, auch ein Vermittlungsauftrag (durch sie) abgeschlossen wird, und mit jedem Interessenten, der ein Angebot legt, auch von der Bf. eine Provisionsvereinbarung besprochen, verhandelt und abgeschlossen wird.

Wie sich aus dem Dienstvertrag ergibt, ist die Bf. im Außendienst tätig; aus diesem Grund verfügt sie auch über einen Dienstwagen.

Sie vertritt das Unternehmen bei Abschluss derartiger Vereinbarungen mit Kunden und Interessenten nach außen und repräsentiert unser Unternehmen in der Betreuung der Kunden beim Verkauf oder der Vermietung von Immobilien.

Die Höhe des Einkommens der Bf. ist direkt von der Höhe der Gesamtprovisionen der von ihr erfolgreich vermittelten Geschäfte abhängig.

Die Bestimmung im Dienstvertrag, dass die Bf. nicht abschlussberechtigt ist, ist so zu verstehen, dass sie zwar die in § 3 Abs. 1 genannten Verträge des F vermitteln darf, aber in Bezug auf diese konkreten Verträge (Produkte des Sektors) ihr keine Vertretungsmacht zukommt.“

Die Tätigkeitsbeschreibung/Bestätigung der Arbeitgeberin der Bf. vom 31.12.2016 für den Zeitraum 01.01.2015 bis 31.12.2015 ist im ersten und letzten Absatz ident mit jenen, die für das Jahr 2010 und 2014 vorgelegt wurden. Lediglich die beiden mittleren Absätze zur genauen Bezeichnung der Tätigkeit wurden nunmehr wie folgt formuliert:

„Immobilienmakler in unserem Unternehmen sind Mitarbeiter, die zu mehr als 80% im Außendienst tätig sind. Die Tätigkeit beinhaltet die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften; in der Praxis wird ein Maklervertrag abgeschlossen. Käufer oder Verkäufer, Mieter oder Vermieter beauftragen mittels Maklervertrag unser Unternehmen mit der Vermittlung einer Immobilie auf eine bestimmte Zeit bzw. bis zum tatsächlichen Vermittlungserfolg. Diesen Maklervertrag schließt der Mitarbeiter im Namen des Unternehmens schriftlich ab.“

Der von uns im Wesentlichen verwendete Maklervertrag ist der sogenannte Alleinvermittlungsauftrag. Lt. § 14 Maklergesetz ist der Immobilienmakler zur Tätigkeit verpflichtet. Im Regelfall sind diese Vermittlungsaufträge auf einen Zeitraum von bis zu 6 Monaten befristet. Während der Auftragsdauer sind wir allein und ausschließlich betraut.“

A.3.

2010 bis 2014

Hinsichtlich der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2014, der Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2014 und der

Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 und 2011 wurde am 4.5.2016 eine Beschwerdevorentscheidung erlassen.

Darin wurde der Beschwerde über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 vom 21.04.2016 ohne nähere Begründung stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben. Auf Grund des § 261 Abs. 2 BAO wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2010 als gegenstandslos erklärt. Dadurch wurde der Nachforderungsbetrag wieder gutgeschrieben und auch ein neuer Bescheid hinsichtlich der Festsetzung von Anspruchszinsen für 2010, datiert mit 04.05.2016, erstellt, in dem der identische Betrag des angefochtenen Bescheides wieder gutgeschrieben wurde.

Die Beschwerde gegen die anderen Bescheide wurde als unbegründet abgewiesen.

Die Begründung lautet:

„Ihre Beschwerde über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 - 2014 vom 21.04.2016 wird als unbegründet abgewiesen.“

Begründung:

Strittig ist, ob die amtswegige Wiederaufnahme für die Jahre 2011 bis 2014 zulässig war oder nicht.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die in Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuherkommen von Tatsachen bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 18.9.2003, 99/15/0120). Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung im wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl. Eilinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303, E 177). Das Neuherkommen von Tatsachen bezieht sich damit auf den Wissenstand, der sich aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen ergibt (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Nach der Judikatur muss, soll eine Tatsache als neu hervorgekommen, damit als Wiederaufnahmsgrund, gelten können, aktenmäßig erkennbar sein, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2932).

Nach Wiedermann muss man somit entscheiden, ob die Kenntnis einer Tatsache im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde zuzurechnen ist, was die Verfügung einer Wiederaufnahme ausschließen würde, oder ob der Behörde eine Tatsache unbekannt geblieben ist, weil sie ihrer amtswegen Ermittlungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist. Letzteres ermöglicht trotz behördlichen Verschuldens eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, S 101, Orac—Verlag, Wien 1998).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist die Frage des Neuherkommens erheblicher Tatsachenelemente allein in der Gegenüberstellung mit den Inhalten der Abgabenerklärungen für die Jahre 2011 bis 2014 und ihren Beilagen, sowie dem Ergebnis der Überprüfung des Dienstvertrages für die Jahre 2011 bis 2014 zu prüfen.

Aus den Inhalten der Abgabenerklärungen und ihren Beilagen war nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin nicht abschlussberechtigt, nicht inkassoberechtigt ist und keine Handlungsvollmacht im Sinne des HGB besitzt.

Aus oben genannten Gründen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Ihre Beschwerde über die Einkommensteuer 2011 - 2014 vom 21.04.2016 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Die Tätigkeit einer unselbständig tätigen Immobilienmaklerin fällt nicht in die Gruppe der Vertreter gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen.

Eine Immobilienmaklerin ist weder ständig von einem anderen mit der Vermittlung betraut noch schließt sie im Namen und für Rechnung ihres Arbeitgebers und auch nicht für ihren jeweiligen Auftraggeber das "Geschäft" ab. Eine Immobilienmaklerin wird erst über einen Auftrag tätig und der Geschäftsabschluss über eine Immobilie wird zwischen den jeweiligen Vertragspartnern (Verkäufer, Vermieter, Verpächter einerseits und Käufer, Mieter, Pächter andererseits) abgeschlossen.

Aus obigen angeführten Grund konnte die Vertreterpauschale nicht anerkannt werden.

Ihre Beschwerde über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 und 2011 vom 21.4.2016 wird abgewiesen.

Auf die Wiedergabe der Begründung wird im Hinblick auf die Zurückziehung der Beschwerde gegen die beiden Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2010 und 2011 in der mündlichen Verhandlung verzichtet.

Mit Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung ist dieselbe wie jene in der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Jahre 2010 bis 2014.

A.4.

Gegen diese abweisenden Beschwerdevorentscheidungen – mit Ausnahme jener gegen den Vorauszahlungsbescheid 2016 – wurde innerhalb der vorgesehenen Monatsfrist durch die vertretende Rechtsanwaltskanzlei ein Vorlageantrag eingebracht. Dieser richtet sich auch gegen die abweisende Beschwerdevorentscheidung betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für 2010, ungeachtet dessen, dass gleichzeitig mit dem Tag der Beschwerdevorentscheidung ein neuer Erstbescheid mit entsprechender Gutschrift ergangen ist. In der Begründung wird vorgebracht:

„Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2011 bis 2014 wurde als unbegründet abgewiesen, ohne auf die Argumente im Hinblick auf den Zeitablauf zwischen Wiederaufnahme und Entscheidung einzugehen.

Die Beschwerde gegen die Festsetzung der Einkommensteuer 2011 bis 2014 wurde als unbegründet abgewiesen, ohne dass auf die Argumente der Antragstellerin im Detail eingegangen wurde; insbes. erfolgte keinerlei Differenzierung, dass die Antragstellerin in den Kundengesprächen laufend den Dienstgeber beim Abschluss von Alleinvermittlungsverträgen, Vermittlungsverträgen sowie der Hereinnahme von Angeboten für die zu vermittelnden Kauf- und Mietverträge, die mit Provisionsverpflichtung für die Anbotsteller verbunden sind, vertritt, und in diesem Zusammenhang auch mit den Kunden in Verhandlungen, insbes. auch über die Höhe der Provision - somit auch zumindest indirekt - über die Höhe des eigenen Einkommens, das von der Provisionshöhe abhängig ist, verhandelt und Vereinbarungen in Vertretung des Dienstgebers mit diesen Kunden trifft.

Die Beschwerde über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 und 2011 wurde als unbegründet abgewiesen, wobei insbes. darauf verwiesen werden muss, dass der Beschwerde gegen die Festsetzung der Einkommensteuer stattgegeben wurde, sodass die Abweisung der Beschwerde über die Festsetzung der Anspruchszinsen für das Jahr 2010 aus diesem Gesichtspunkt als nicht gesetzeskonform anzusehen ist und den Grundsätzen des ordentlichen Verfahrens widerspricht und sowohl inhaltlich als auch aus verfahrensrechtlichen Grundsätzen gesetzwidrig ist. Die Beschwerde gegen die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 wurde nicht inhaltlich behandelt.

Die Beschwerde gegen die Festsetzung der Einkommensteuer 2015 wurde mit separater Beschwerdevorentscheidung (ebenfalls vom 4.5.2016), abgerufen durch den Vertreter am 10.5.2016 über Finanzonline - ohne auf die umfangreichen Ausführungen in der Beschwerde vom 21.4.2016 einzugehen - als unbegründet abgewiesen.

Die Antragstellerin hat sich in der Beschwerde vom 21.4.2016 ausführlich mit der

Differenzierung der Vertretung des Dienstgebers auseinander gesetzt und umfangreiches Sachvorbringen erstattet, welches die entscheidende Behörde keinerlei Würdigung unterzogen hat.

Im Vorlageantrag wurde ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

B. Verfahren vor dem BFG

Die Beschwerde wurde am 22.07.2016 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Das BFG hat am 8.3.2017 einen Vorhalt an die Beschwerdeführerin mit fünf Fragen zum Sachverhalt gerichtet. Dieser wurde mit Schreiben vom 23.03.2017 unter Beilage von Unterlagen zur Immobilienmaklertätigkeit der Bf. beantwortet. Der Vorhalt samt Schreiben wurde dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt. Mit E-Mail vom 11.04. bzw. 18.04.2017 hat das Finanzamt dazu Stellung genommen. Die Beantwortung der Fragen fließt in den Sachverhalt ein.

Am 16.05.2017 hat die beantragte mündliche Beschwerdeverhandlung stattgefunden. Darüber wurde eine Niederschrift aufgenommen. In dieser Verhandlung zog die Bf. ihre Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2010 und 2011 zurück.

In der mündlichen Verhandlung wurde im Wesentlichen der bisher vorliegende Sachverhalt vorgetragen und die bestehenden Unschärfen betreffend einzelner Sachverhaltselemente hinterfragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Streitpunkte

Strittig ist,

- verfahrensrechtlich, ob neue Tatsachen hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2014 zulässig machen,
- inhaltlich, ob die Bf. als unselbstständig tätige Immobilienmaklerin zu Recht eine Vertreterpauschale iSd § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (BGBI II 2001/382) in Anspruch nehmen kann.

II. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

II.1.

Die Bf. arbeitet seit April 1999 als unselbständige tätige Immobilienmaklerin für die D Gesellschaft m.b.H., einer Gesellschaft des F. Als solche ist ihre Aufgabe die Vermittlung des An- und Verkaufs von Immobilien sowie die Vermittlung von Bestandsverträgen an Immobilien.

Im Dienstvertrag der Bf. vom 01.04.1999 ist in § 1 Abs. 3 vorgesehen, dass die Bf. als Dienstnehmerin im Rahmen ihrer Tätigkeit die Interessen der übrigen Unternehmen des F, insbesondere durch Hinweis auf deren Produkte, im Kundenverkehr wahrzunehmen sowie diese Produkte (z.B. Bauspar-, Versicherungs-, Kreditverträge u.ä.) zu vermitteln hat. Weiters heißt es dort, dass sie diesbezüglich jedoch nicht abschlussberechtigt, nicht inkassoberechtigt ist und keine Handlungsvollmacht im Sinne des HGB besitzt. Tatsächlich tut die Bf. in diesem Bereich nichts. Lediglich hinsichtlich einer möglichen Finanzierung einer Immobilie gibt sie dem Interessenten für ein Objekt einen Kontaktanamen innerhalb des F weiter. Der Kontakt wird dann direkt zwischen dem Interessenten und der zuständigen Stelle in der Bank hergestellt. Die Bf. erhält in diesem Fall, wenn ein Kreditvertrag mit der Bank abgeschlossen wird, eine Tippgeberprovision von EUR 50,00 bis EUR 100,00.

II.2.

Die Kunden der Bf. sind überwiegend Eigentümer von Wohnungen, Häusern und Grundstücken, die ihre Objekte verkaufen wollen, weiters auch Bauträger. Ein geringer Teil ihrer Kunden sind Personen, die Objekte vermieten wollen.

Es handelt sich zumeist um Einzelgeschäfte mit den Kunden, jedoch werden auch Kunden, die mehrere Objekte (Bauträger, Zinshäuser) haben, von der Bf. öfter betreut. Die Bf. erhält auch Folgeaufträge von Personen, für die sie bereits vorher als Immobilienmaklerin tätig wurde.

Der Abschluss des - fast ausschließlich - Alleinvermittlungsauftrages zwischen den Kunden und dem Dienstgeber der Bf. erfolgt meist auf Initiative der Verkäufer/Vermieter über Anbahnung durch die Bf., da sie aufgrund ihrer jahrelangen Tätigkeit in E sowohl potentiellen Kunden als auch Mitarbeitern der Bank als Immobilienmaklerin bekannt ist. Zudem stehen ihre Kontaktdaten bei Werbemaßnahmen (zB. Bandenwerbung bei Sportveranstaltungen) bzw. in Suchinseraten in Printmedien und im Internet. Wird ein Objekt in einem großen Mehrparteienhaus, Siedlung, etc. von ihr erfolgreich verkauft, dann akquiriert die Bf. mit Hilfe des Innendienstes ihres Dienstgebers (3 Mitarbeiterinnen) weitere Kunden in diesem Gebiet, in dem die Bewohner dieses Gebietes per Brief über die Dienstleistungen des Dienstgebers der Bf. mit Anführung der Kontaktdaten der Bf. informiert werden.

Bei der Dienstgeberin der Bf. ist eingeteilt, welcher Immobilienmakler welche Bankfilialen in E betreut. Die Bf. ist exklusiv für das Filialnetz in G, in einem Teil von H sowie im Süden von E zuständig. Die Bf. steht Mitarbeitern der Bank in ihrem Filialeinzugsbereich für sämtliche Immobilienfragen zur Verfügung, wenn deren Kunden Immobilien veräußern möchten. Etwa 5% ihrer Tätigkeit entfallen daher auch auf die Durchführung von

Immobilienabschätzungen für die Kunden der Bank im Rahmen von Finanzierungen. Sie geht auch aktiv auf die Bankmitarbeiter zu mit einem Formular Kontaktempfehlung, damit diese an die Bf. herantreten, wenn sie von Verkaufs-/Kaufs-, Vermietungs-/Mietwünschen von Kunden hören. Diese erhalten dann auch eine Zubringerprovision im Verkaufsfall.

II.3.

Hat sich ein Kunde entschlossen, ein Objekt durch die Bf. vermitteln zu lassen, nimmt die Bf. einen Termin vor Ort auf der Immobilie wahr. Bei diesem nimmt sie die notwendigen Objektdaten auf, macht Fotos von den Objekten und stellt, sofern gewünscht, vor Ort Werbetafeln auf. Sie lässt vom Innendienst Routine-Unterlagen ausheben, wie etwa Grundbuchsäusserungen oder online (zB. im Grundbuch) vorhandene Urkunden. Die Bf. selbst holt weitere für den Abschluss eines potentiellen Käufers erforderliche Informationen (z.B. Pläne, Baujahr, Wohnungseigentumsvertrag, sonstige Verträge, Nutzwertgutachten, Betriebskostenabrechnungen, etc.) bei Ämtern und Behörden (z.B. Bauamt) sowie Hausverwaltungen oder Grundbuch (Urkundensammlung im Archiv) ein. Die Bf. kümmert sich um die Preisfindung. Einerseits hat sie aufgrund ihrer Erfahrung ein Preisgespür. Ihr steht auch ein online Programm, Immomapping, zur Verfügung und sie greift auf Vergleichspreise zurück, in dem sie bei Gemeinden Grundkosten erfragt oder Immobilienpreisspiegel (der Zeitschrift Gewinn, der WKO) heranzieht und/ oder gegebenenfalls selbst anhand des Alters des Gebäudes eine Bewertung durchführt.

Bei Abschluss des Vermittlungsauftrages, für den sie im Namen ihres Dienstgebers zeichnungsberechtigt ist, verhandelt die Bf. mit dem Auftraggeber selbstverantwortlich die Provisionshöhe.

Die Bf. schreibt den Text für das Exposé. Der Innendienst erstellt daraus das Exposé. Sie entscheidet, in welchen Medien (Print, Online) das Objekt geschaltet wird. Die tatsächliche Durchführung dieser administrativen Tätigkeiten übernimmt der Innendienst. Dieser schreibt auch vorgemerkt Kunden an.

Die Bf. vermittelt an die 50 bis 70 Objekte im Jahr.

In der Folge gehen Anfragen zu Objekten meist bei der Bf. (per E-Mail oder telefonisch) ein. Die Bf. leitet diese Anfragen an den Innendienst weiter, der das Exposé an die Interessenten versendet. Zusätzlich zu den im Internet beworbenen Objektdaten enthält das Exposé weitere Unterlagen wie Bau- und Hauspläne sowie die genaue Adresse des Objekts. Die Bf. telefoniert dann aktiv den Interessenten nach, ob sie eine Besichtigung wünschen. Bejahendenfalls besichtigt die Bf. mit dem Interessenten das Objekt.

Entscheidet sich ein Interessent für den Kauf/die Anmietung eines Objektes, erstellt die Bf. auf Käufer- bzw. Mieterseite den Text für ein Kaufanbot/Mietanbot und gibt dieses an den Innendienst weiter. Dieser sendet dann das Kauf-/Mietanbot mit den notwendigen Unterlagen an den Interessenten weiter. Gibt dieser ein verbindliches Kauf-/Mietanbot ab, wird dieses an den Verkäufer/Vermieter weitergeleitet.

Anlässlich des Kaufanbotes wird mit dem Interessenten die Provisionshöhe besprochen und vereinbart. Diese kann die Bf. für ihren Dienstgeber auch unter der gesetzlich zulässigen Höchstprovision von 3% netto zuzüglich Umsatzsteuer bei Verkäufen vereinbaren. Sie handelt dabei im Namen und Auftrag ihres Arbeitgebers.

Die Bf. ruft den Auftraggeber an und informiert ihn über die weitere Vorgangsweise. Wird das Kaufanbot vom Auftraggeber angenommen, informiert die Bf. oder der Innendienst den Anbotsteller über die Vertragsannahme. Der Käufer beauftragt einen Vertragserrichter und die Bf. koordiniert zumeist den Termin, sieht den Vertrag auf Übereinstimmung mit dem Kaufanbot durch und ist bei der Vertragsunterfertigung anwesend.

Bei Übergabe des Objektes ist die Bf. persönlich anwesend. Es wird ein Übergabeprotokoll erstellt, in dem z.B. Zählerstände eingetragen werden. Dieses wird an den Innendienst zur Weiterleitung an den Vertragserrichter übergeben. Der Innendienst wickelt die Ummeldungen (Behörden, Strom, Heizung, Hausverwaltung, etc.) ab.

Die Rechnungslegung der Provision sowohl an den Verkäufer/Vermieter als auch an den Käufer/Mieter erfolgt durch den Innendienst im Auftrag der Bf., zumeist nach Übergabe des Objektes. Bei Bauträgern als Auftraggeber ist der Käufer oft provisionsfrei.

Damit ist die Tätigkeit der Bf. für ein konkretes Objekt beendet.

II.4.

Im Regelfall schaut der Tagesablauf der Bf. folgendermaßen aus: Die Bf. beginnt ihren Dienst um ca. 8:00 Uhr, je nachdem, ob sie einen Termin hat, entweder zu Hause am Laptop, im Büro ihres Dienstgebers oder sie fährt direkt zu einer Besichtigung, einer Übergabe, einer Behörde, einer Vertragsunterfertigung oder in eine Filiale.

Danach nimmt sie Termine auswärts mit Kunden wahr und bringt zwischendurch, wenn es sich zeitlich vereinbaren lässt, Unterlagen ins Büro oder sendet sie abends von zu Hause per Email an das Büro.

Die Bf. verbringt maximal 20% ihrer Tätigkeit tatsächlich im Büro ihres Dienstgebers. Diese Zeit umfasst auch Dienstbesprechungen oder Seminare. Ihre Unterlagen hat sie im Auto bei sich oder auf ihrem Laptop gespeichert, sodass sie auch von unterwegs die Möglichkeit hat, auf Informationen für Kunden, auch unter Nutzung von mobilem Internet, direkt zuzugreifen. Im Büro hält sie sich nur kurz auf (etwa 1 Stunde), gibt Unterlagen ab und nimmt dann wieder Auswärtstermine wahr.

II.5.

Die Bf. wird, wie sich aus ihrem im Verfahrensablauf auszugsweise wiedergegebenen Dienstvertrag ergibt, ausschließlich provisionsabhängig entlohnt. Für ihre Tätigkeit erhält sie einen Prozentsatz jener Provisionen, die sie für ihren Dienstgeber durch die erfolgreiche Vermittlung von Immobilien erwirtschaftet. Durch die Provisionsregelung sind auch die Tagesdiäten abgegolten (§ 6 Abs. 1 des Dienstvertrages vom 01.04.1999).

Der Dienstgeber stellt der Bf. einen Firmen-PKW und ein internetfähiges Diensthandy zur Verfügung. Den Firmen-PKW darf die Bf. gegen einen Betriebskostenbeitrag auch privat nutzen.

Die Bf. verfügt über ein Büro bei ihrem Dienstgeber.

Arbeitet die Bf. daheim, nutzt sie den privat angeschafften Drucker, Papier und das von ihr bezahlte Internet auch beruflich. Die Kosten dafür werden ihr vom Dienstgeber nicht ersetzt.

Für größere Dauerkunden fallen Repräsentationsaufwendungen in Form von Essenseinladungen sowie - auch für Mitarbeiter der Bankfilialen - Geschenke zu Weihnachten, Ostern und Nikolaus an. Die Kosten dafür übernimmt im Regelfall der Dienstgeber der Bf.. Es kann vorkommen, dass die Bf. einzelne Einladungen freiwillig übernimmt (allerdings nur bis zu einem Limit von EUR 50 bis 100,00), ohne sich um einen Ersatz bei ihrem Arbeitgeber zu bemühen.

III. Beweiswürdigung

Der in Punkt II. festgestellte Sachverhalt ist unstrittig. Der Sachverhalt entspricht auch dem allgemeinen Bild, den die Richterin des BFG von einem Immobilienmakler hat.

Zu einzelnen Sachverhaltselementen ist auszuführen.

Auf die Frage der Richterin der BFG in der mündlichen Verhandlung, was sie im Hinblick auf Punkt § 1 Abs. 3 des Dienstvertrages konkret macht, machte die Bf. die im Sachverhalt festgehaltenen Angaben. Diese Angaben blieben unbestritten

Für das BFG steht außer Zweifel, dass die Bf. den Großteil jener Aufwendungen, die im Zusammenhang mit ihrer Berufsausübung anfallen, nicht aus Eigenem tragen musste. Dennoch gibt es einzelne Positionen, wie die EDV-Infrastruktur zu Hause (Strom, Internet, Drucker, Papier), die wirtschaftlich nicht vom ihrem Dienstgeber getragen wurden. Es besteht für das erkennende Gericht aufgrund der Tätigkeitsbeschreibung der Bf. kein Zweifel daran, dass derartige Werbungskosten dem Grunde nach, wenn auch in geringer Höhe, anfielen, obwohl ein diesbezüglicher Nachweis von der Bf. nicht erbracht wurde.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23.03.2017 wurde bezüglich der zu Hause bei der Bf. anfallenden Betriebskosten folgendes ausgeführt: „*Ich habe zu Hause einen Drucker, den ich auch für meine Tätigkeit für den Dienstgeber nutze; ebenso den Internetanschluss. Es ist z.B. so, dass ich, wenn ich später nachmittags oder in der Früh Termine habe, nicht nachher oder vorher ins Büro (Straße E) fahre, sondern zu Hause arbeite, sodass ich auch Dokumente bearbeite und ausdrucke bzw. Emails versende. Die Kosten des Druckers und des Verbrauchsmaterials sowie des Internetanschlusses (der auch privat genutzt wird) werden von mir direkt beglichen und vom Dienstgeber nicht ersetzt.*“

Erstmals wurde in dieser Vorhaltsbeantwortung auch folgendes geltend gemacht: „*Es ist so, dass der Dienstgeber ein Werbebudget zur Verfügung stellt; es handelt sich dabei*

um ca. 10% des von mir vermittelten Umsatzes. Wenn meine Werbetätigkeit über diesen Betrag hinausgeht, dann habe ich das selbst zu bezahlen. Bis dato war der von mir vermittelte Umsatz immer so hoch, dass die Werbemaßnahmen vom Dienstgeber bezahlt wurden.“

Da sich im Hinblick auf eine Grenze zum Werbebudget keine Anhaltspunkte in den bisher vorgelegte Unterlagen der Bf. (Dienstvertrag, Sondervereinbarung Dienstwagen, etc.) gefunden haben, wurde die Bf. in der Ladung zur mündlichen Verhandlung, in der sie aufgefordert wurde, persönlich zu erscheinen, ersucht, eine Bestätigung ihres Dienstgebers beizubringen, dass die Bf. die Kosten für die Werbung ihrer vermittelten Objekte zu tragen hat, falls die Kosten für die Werbung 10% des von ihr vermittelten Umsatzes überschreiten.

In der mündlichen Verhandlung hat die Bf. keine Dienstgeberbestätigung darüber vorgelegt. Auf Nachfrage, warum keine Vorlage erfolgte, antwortete die Bf. dass ihr Dienstgeber eine solche Bestätigung trotz ihres Ersuchens nicht ausstellen wollte, weil es sich lediglich um eine interne Order handelt. Befragt hat die Bf. ergänzend dazu folgende Aussage gemacht (Vgl. Niederschrift über die mündliche Verhandlung am 16.05.2017):
„Dazu ist auszuführen, dass jeder Mitarbeiter ein eigenes Werbebudget hat. Der Innendienst gibt diesbezügliche Aufwendungen für jeden Mitarbeiter gesondert ein. Jeder Immobilienmakler erhält monatlich eine Aufstellung über seine Werbungsmaßnahmen. Erreichen die Werbungsmaßnahmen diese Grenze, wird vom Dienstgeber ermahnt mit den Worten "wir sollen sparen". Wie eine Sanktion aussieht, wenn nicht gespart wird, konnte die Bf nicht sagen, weil sie sich immer bisher an die Sparvorgaben gehalten hat bzw. Aufwendungen zB Einladungen zum Essen, selber übernommen hat.

Hinsichtlich sonstiger Aufwendungen führte die Bf. nach entsprechender Frage der Richterin des BFG aus, dass es nur bei den größeren "Dauerkunden" zB. Bauträgern üblich ist, mit diesen in Abständen (zB. alle 3 Monate findet eine Besprechung statt oder es wird ein Mehrparteienhaus mit 28 Wohnungen endgültig übergeben) Essen zu gehen. Hierbei trägt entweder der große "Dauerkunde" die Essenskosten oder der Dienstgeber der Bf. oder die Bf. selbst (die Bf. nur bis zu einem Limit von 50 - 100 Eur). Weihnachtsfeiern finden für große "Dauerkunden" ebenfalls statt (10 - 15 Personen), die Feier zahlt der Dienstgeber der Bf.. Zu Weihnachten, Nikolaus, Ostern macht der Dienstgeber der Bf. den "Dauerkunden" bzw. den Filialmitarbeitern des F Geschenke (Nikolaussackerl, Ostereier, Flasche Wein).

Das BFG hält es für wahrscheinlich, dass Werbeaufwendungen für erfahrene Immobilienmakler limitiert sind. Ebenso hält es das BFG für wahrscheinlich, dass die Bf., wenn sie nahe der Grenze ihres Werbebudgets ist, selbst Einladungen im geringen Ausmaß freiwillig übernimmt, um einer "Ermahnung" ihres Dienstgebers zu entgehen.

IV. Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahr 2011 bis 2014

IV.1.

Das auf den Beschwerdefall anzuwendende Verfahrensrecht ist die Bundesabgabenordnung (BAO) und nicht das Allgemeine Verwaltungsverfahrensgesetz (AVG).

IV.2.

Nach §§ 303 Abs. 1 BAO kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn

1. der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
2. Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
3. der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der durch rechtskräftige Bescheide abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren 2011 bis 2014 sind daher im Beschwerdefall:

- das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel
- deren abändernde Auswirkung auf den Spruch des Bescheides und
- eine dem Gesetz entsprechende Ermessensausübung

Gem. § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Das bedeutet für den Beschwerdefall, dass gleichzeitig mit den die Wiederaufnahme bewilligenden Bescheiden auch die geänderten Sachbescheide zu ergehen haben. Es ergibt sich daher aus dem Gesetz, dass beide Bescheide, der die Wiederaufnahme verfügende und der neue Sachbescheid, gleichzeitig zu ergehen haben. Sie werden daher zeitgleich erlassen und sind daher auch mit demselben Datum datiert.

IV.3.

Der Neuerungstatbestand verlangt das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem

wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon im ursprünglichen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach der Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung gelangen hätten können (Ritz, BAO⁵, § 303 Rz 21 und Rz 24). Dabei kommt es auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) für das jeweilige Veranlagungsjahr an (zB. VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0016; 28. 10. 2009, 2008/15/0049; 24. 6. 2009, 2007/15/0045; 23. 9. 2005, 2002/15/0001).

Keine neuen Tatsachen sind hingegen, wie die Beschwerde zutreffend anmerkt, etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, da die Wiederaufnahme nicht dazu dient, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

Die die Wiederaufnahme rechtfertigenden neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel müssen bereits im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung existent gewesen, jedoch später hervorgekommen und so entscheidungswesentlich sein, dass sie, wären sie bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt gewesen, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (Vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 303, Tz 30).

IV.4.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl VwGH 16.11.2006, 2006114/0014).

Gemäß § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in hier nicht interessierenden Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO in der angeführten Fassung zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. mit weiteren Hinweisen VwGH vom 22. November 2006, 2003/15/0141).

Aufgabe des Verwaltungsgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Verwaltungsgericht den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist weder in der Beschwerdevorentscheidung noch im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes nachholbar (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014, VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104, Ritz, BAO, 5. Auflage , § 307 Tz 3).

IV.5.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahmebescheide 2011 bis 2014 mit einem Verweis auf die in der Begründung zu den gleichzeitig neu ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2011 bis 2014 angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht entgegen der Meinung der Vertretung der Bf. ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0172).

In den Einkommensteuerbescheiden 2011 bis 2014 vom 24.03.2016 findet sich folgende Begründung: „*Sie sind lt. Dienstvertrag seit 1.4.1999 als Immobilienfachberater bei der D GmbH beschäftigt. Ihre Aufgabe ist die Vermittlung des An- und Verkaufs von Immobilien sowie die Vermittlung von Bestandsverträgen. Sie unterliegen den Berufs- und Standesregeln der Immobilienmakler – sämtliche Kundenanträge sind unverzüglich der Gesellschaft zu übermitteln. Ausdrücklich angeführt wird, dass Sie lediglich vermitteln dürfen und weder abschlussberechtigt (keine Handlungsvollmacht im Sinne des HGB), noch inkassoberechtigt sind. Ihre Tätigkeit fällt somit nicht in die Gruppe der Vertreter gemäß § 1 Z 9 der Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen. Das Vertreterpauschale war daher nicht anzuerkennen.*“

Damit werden nach Ansicht des BFG aber keine neuen Tatsachen dargetan, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Die Bf. hat in jeder Steuererklärung bei der genauen Bezeichnung ihrer beruflichen Tätigkeit „Immobilienmaklerin“ angegeben. Der anwaltlichen Vertretung der Bf. ist zuzustimmen, dass sich bereits aus der Tätigkeitsbezeichnung als Immobilienmaklerin nach dem allgemeinen Sprachgebrauch ergibt, was als Tätigkeit in der Begründung zur Wiederaufnahme angeführt wird, nämlich die Vermittlung von Immobilienan- und –verkäufen sowie Bestandsverträgen.

Die daran anschließende Begründung in den Einkommensteuerbescheiden bezieht sich auf § 1 Abs. 3 des Dienstvertrages. Wie sich im Zuge der Befragung der Bf. in der

mündlichen Verhandlung herausgestellt hat, tut die Bf. diesbezüglich aber real nichts. Als Wiederaufnahmegrund sind aber nur Tatsachen geeignet, die auch in der Wirklichkeit gegeben sind.

Andere Wiederaufnahmegründe wurden von der Abgabenbehörde nicht herangezogen.

Da keine neuen Tatsachen vorliegen, erfolgte die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2011 bis 2014 daher aufgrund einer Änderung der Rechtsansicht. Dies ist nicht zulässig.

Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2011 bis 2014 sind daher aufzuheben.

IV.6.

Wird der Wiederaufnahmbescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 307 Rz 8 mit Hinweis auf die VwGH-Rechtsprechung).

Gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist unter anderem dann, wenn einer Beschwerdebeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen wird, eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Aufgrund der zitierten Bestimmungen war die Beschwerde gegen die in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide (= Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014 vom 24.03.2016) wegen Aufhebung der diesen Verfahren zugrunde liegenden Wiederaufnahmbescheide vom 24.03.2016 mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

V. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015

V.1. Konkreter Streitpunkt

Im gegenständlichen Verfahren ist unbestritten, dass die Bf. im Rahmen ihres Dienstverhältnisses die Tätigkeit einer unselbständig tätigen Immobilienmaklerin ausübt, überwiegend im Außendienst tätig ist und (nahezu) ausschließlich die Immobilienmaklertätigkeit ausübt.

Strittig ist, ob ihre 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.

V.2. Rechtliche Beurteilung

V.2.1.

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 auszugsweise folgenden Wortlaut:

"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:

1. Artisten,... 2. Bühnenangehörige, ... 3. Fernsehschaffende,... 4. Journalisten... 5. Musiker... 6. Forstarbeiter, Förster... 7. Hausbesorger... 8. Heimarbeiter... 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. 10. Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung..."

In der taxativen Aufzählung der Gruppen von Steuerpflichtigen, für die die Durchschnittssätze der Verordnung gelten, ist die Gruppe der unselbstständig tätigen Immobilienmakler nicht enthalten. Andererseits ist der Begriff des „Vertreters iSd § 1 Z 9 der VO nicht definiert. 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). Zu prüfen ist daher, ob ein unselbstständig tätiger Immobilienmakler unter den Begriff des „Vertreters iSd § 1 Z 9 der VO“ eingeordnet werden kann.

V.2.2.

Da eine nähere Definition des Vertreterbegriffs weder dem Gesetz noch der Verordnung zu entnehmen ist, ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH dazu auf die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung abzustellen (vgl. VwGH vom 18. Dezember 2013, 2009/13/0261, mit weiteren Nachweisen).

Nach Gablers Wirtschaftslexikon (<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/4642/vertreter-v8.html>) wird als "Vertreter" im Allgemeinen eine Person bezeichnet, die befugt ist, für einen anderen rechtsgeschäftliche Erklärungen abzugeben und/oder entgegenzunehmen, dies aufgrund gesetzlicher Vorschrift (gesetzlicher Vertreter) oder

zufolge der rechtsgeschäftlich erteilten Vollmacht (Stellvertretung, Vertretung). Von der Berufsbezeichnung her umfasst die Berufsgruppe der "Vertreter" Personen, die ständig damit betraut sind, für einen anderen Geschäfte zu vermitteln und/oder in dessen Namen abzuschließen. Bei selbständiger Tätigkeit sind sie Handelsvertreter, sonst Angestellte (§ 84 HGB).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe zuletzt VwGH vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0030; VwGH vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0072) 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. In seinem erst jüngst ergangenen Erkenntnis (VwGH vom 27.04.2017, Ra 2015/15/0072) hat der VwGH klar gestellt, dass nicht erforderlich ist, dass der Vertreter mit Abschlussvollmacht ausgestattet ist. Vertreter im hier maßgebenden Sinn ist auch, wer Geschäftsabschlüsse für seinen Arbeitgeber lediglich anbahnt. Daher erfüllt auch die bloße Vermittlung von Geschäftsabschlüssen eine Vertretertätigkeit iSd VO. Wesentlich ist jedoch, dass eine Außendiensttätigkeit vorliegt, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für seinen Arbeitgeber ist. Der Vertretertätigkeit für den Verkauf von Waren des Arbeitgebers ist gleichzuhalten, wenn Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044). In diesem VwGH-Erkenntnis ging es um die Dienstleistung der Entsorgung von Problemstoffen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 9.11.1983, 82/13/0146, unter Hinweis auf sein Vorerkenntnis vom 10.3.1981, 2885/80, dargelegt, dass der Beruf des Vertreters im Sinn der zu § 17 ergangenen Verordnung einen weit gezogenen Kreis von Berufstätigen umfasst. Es fallen darunter nicht nur Personen, die im Namen und für Rechnung des 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. Es würde auch den Erfahrungen des täglichen Lebens und der Verkehrsauffassung widersprechen, wenn Personen nur dann als Vertreter angesehen werden können, wenn sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst sind. Vielmehr wird sich bei fast allen Vertretern je nach den branchenbedingten Besonderheiten und der betriebsinternen Organisation in mehr oder weniger zeitaufwendigem Umfang für konkrete Aufträge die Notwendigkeit einer Tätigkeit im Innendienst ergeben. Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen, Entgegennahme von Waren seien beispielsweise solche Tätigkeiten, die in den Geschäftsräumlichkeiten des Dienstgebers abgewickelt zu werden pflegen, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verliert (VwGH vom 24.02.2005, 2003/15/0044). Der Entgegennahme von Waren im Innendienst ist die Zustellung der Waren gleichzusetzen. Besteht die Tätigkeit einer Person im Rahmen ihres (den

Innendienst überwiegenden) Außendienstes neben der Auftragsanbahnung auch teilsweise aus der Auftragsdurchführung, so ist diese dennoch als Vertreter tätig, solange der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht. Maßgeblich ist, ob der Außendienst vom Abschluss von Rechtsgeschäften für den Arbeitgeber 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). Wenn der Steuerpflichtige für die Erarbeitung EDV-technischer Lösungsvorschläge, deren Durchführung sowie für Schulungen zuständig ist, kann diese Tätigkeit der Projektdurchführung nicht dem Kernbereich der Vertretertätigkeit im Sinne der Verordnung zugeordnet werden. Ebenso kann eine Tätigkeit, die in erster Linie eine Beratung und Hilfestellung darstellt, nicht als Vertretertätigkeit angesehen werden. Innerorganisatorische Aufgaben im Rahmen des Verkaufsgeschehens wie Personal- und Ergebnisverantwortung für die Erreichung der vereinbarten Ziele zählen nicht zu den Kernbereichen einer Vertretertätigkeit (UFS 17.6.2010, RV/0881-S/09). Entscheidend ist, dass die Tätigkeit dem Berufsbild des Vertreters entspricht; wenn Anbahnung und Abschluss von Geschäften nicht das vorrangige Ziel der Tätigkeit sind, kann nicht davon gesprochen werden (UFS 28.11.2011, RV/0230-G/10).

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).

Ein Vertreter hat 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 (UFS 29.11.2006, RV/1915-W/05, 15.5.2008, RV/3581-W/07). Nach Renner/Wisiak, Pauschalierte Aufwendungen ohne tatsächlichen Aufwand? - UFS gegen UFS, UFSjournal 2009, 175, soll die VO BGBI. 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.

V.2.3.

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 Bf. als unselbständige Immobilienmaklerin zu beurteilen, ob ihre Tätigkeit unter den Begriff des Vertreters fällt oder nicht.

V.2.3.1.

Die Tätigkeit des Immobilienmaklers ist im Maklergesetz 1996 in der Fassung BGBI. I Nr. 34/2012, geregelt. Nach § 1 Maklergesetz ist Makler, wer auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung (Maklervertrag) für einen Auftraggeber Geschäfte mit einem Dritten vermittelt, ohne ständig damit betraut zu sein. Neben allgemeinen Vorschriften für den Makler im ersten Teil des Maklergesetzes stellt das Maklergesetz in den Teilen 2 bis 4 besondere Vorschriften für den Immobilienmakler, den Handelsmakler und den Personalkreditvermittler auf.

Immobilienmakler ist gem. § 16 Abs. 1 Maklergesetz, wer als Makler gewerbsmäßig Geschäfte über unbewegliche Sachen vermittelt. Gem. § 16 Abs. 2 Maklergesetz sind die für Immobilienmakler geltenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes auch auf den anzuwenden, der von einem Auftraggeber ständig betraut ist oder der eine entgeltliche Vermittlungstätigkeit bloß gelegentlich ausübt.

Immobilienmakler werden in Österreich in der Regel als Doppelmakler tätig (§ 17 Maklergesetz e contrario), wie dies laut Sachverhalt auch auf die Bf. zutrifft. Dh. der Makler verpflichtet sich zur Vertretung sowohl des Auftraggebers als auch des in späterer Folge kauf- bzw. mietwilligen Interessenten. Den Doppelmakler trifft die Pflicht, die Interessen beider Auftraggeber zu wahren. Als Doppelmakler darf der Makler, sowohl vom Käufer, wie auch vom Verkäufer, jeweils die vereinbarte bzw. ortsübliche Provision fordern. Eine beidseitige Entgeltlichkeit muss jedoch, wie auch der Sachverhalt zeigt, nicht immer vorliegen (vgl. z.B.: „Provisionsfrei für den Käufer“ bei Aufträgen von Bauträgern).

Der Makler wird zunächst vom Verkäufer/Vermieter beauftragt und bei erfolgreichem Abschluss bezahlt. Mangels anderer Vereinbarung ist der Makler nicht verpflichtet, sich um die Vermittlung zu bemühen (§ 4 Abs. 1 Maklergesetz). Liegt jedoch, wie dies bei der Bf. bzw. ihrem Dienstgeber üblich ist, ein Alleinvermittlungsauftrag vor, so verpflichtet sich der Auftraggeber, für das zu vermittelnde Geschäft keinen anderen Makler in Anspruch

zu nehmen. In diesem Fall muss sich der Makler nach Kräften innerhalb des vereinbarten Zeitraumes um die Vermittlung bemühen (§ 14 Abs. 1 Maklergesetz).

Der Auftraggeber ist zur Zahlung einer Provision an den Makler verpflichtet, wenn da zu vermittelnde Geschäft durch die vertragsgemäße verdienstliche Tätigkeit des Makler mit dem Dritten zustande kommt (§ 6 Abs. 1 Maklergesetz). Der Anspruch auf Provision entsteht mit der Rechtswirksamkeit des vermittelten Geschäfts (§ 7 Abs. 1 Maklergesetz).

Der potentielle Kauf- bzw. Mietinteressent erhält die genauen Daten der zu vermittelnden Immobilie des Auftraggebers in der Regel nur, wenn er auch mit dem Makler im Fall des erfolgreichen Abschlusses des vermittelten Immobiliengeschäfts zum Abschluss eines Maklervertrages und damit zur Leistung einer Provision bereit ist.

Die Provisionshöhe unterliegt grundsätzlich der Vereinbarung (§ 8 Abs. 1 Maklergesetz).

V.2.3.2.

Beim unselbständigen Immobilienmakler spielen zwei Rechtsverhältnisse eine Rolle (Vgl. auch UFS vom 12.4.2010, RV/0112-F/09): Der Maklervertrag (Vgl. den Vorpunkt) wird zwischen dem Auftraggeber und dem Makler sowie in weiterer Folge zwischen dem kauf-/mietwilligen Interessenten und dem Makler abgeschlossen (§ 1 MaklerG).

Im Beschwerdefall kommt der Maklervertrag zwischen dem Auftraggeber und dem Dienstgeber der Bf. zustande. Laut Dienstvertrag und Sachverhalt ist die Bf. von ihrem Dienstgeber ständig mit dem Abschluss von Maklerverträgen betraut und hat dafür Abschlussvollmacht. Sie darf auch selber die Provisionshöhe im Namen und auf Rechnung des Dienstgebers vereinbaren.

Vertragsinhalt des Immobilienmaklervertrages ist, dass der Makler Rechtsgeschäfte (Kauf, Miete) über unbewegliche Sachen zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten vermittelt.

Das Rechtsgeschäft, der Kauf-, Miet- oder Pachtvertrag, selbst kommt, wie auch die Ausführungen der Bf. zeigen, zwischen ihrem Auftraggeber und dem Dritten zustande. Als Gegenleistung erhält der Makler bei erfolgreicher Vermittlung für seine Mühlwaltung einen Anspruch auf Provision und zwar im Regelfall von beiden Seiten.

Der Abschluss des (ersten) Maklervertrages mit dem Auftraggeber stößt den Beginn der Vermarktungsphase für die Immobilie an, was umfangreiche Maßnahmen nach sich zieht: Objektbesichtigung, Preisfindung, Erstellung von Verkaufs- und Vermietungsunterlagen, deren Bewerbung in diversen Foren, die Koordinierung und Durchführung von Besichtigungen, Unterstützung beim Vertragsanbot bis zur Begleitung bei den finalen Unterschriften der Vertragspartner beim Notar und die Sicherstellung einer reibungslosen Übergabe.

Zum Abschluss des zweiten Maklervertrages mit dem kauf-/mietwilligen Interessenten kommt es erst am Ende der Vermarktungsphase.

V.2.3.3.

Im UFS und im BFG wurde bereits in zahlreichen Entscheidungen (BFG vom 07.05.2014, RV/5100969/2013; 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 09.11.2005, RV/0391-L/04; UFS vom 31.03.2005, RV/1095-L/04; UFS 22.2.2005, RV/0184-S/03) die Ansicht vertreten, dass unselbständige Immobilienmakler nicht unter den Begriff des Vertreters iSd VO fallen. Argumentiert wird dies mit folgenden Gründen:

Zum einen ist dem Verordnungsgeber zu unterstellen, 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 unbenommen, die tatsächlich angefallenen Kosten als Werbungskosten geltend zu machen.

Zum anderen ist auch das Berufsbild des Immobilienmaklers nicht unter den Begriff "Vertreter" subsumierbar, da sich die Tätigkeit eines Immobilienmaklers 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.

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.

V.2.3.4.

V.2.3.4.1.

Nach der angeführten Judikatur des VwGH ist wesentlich für die Einstufung als Vertreter, dass eine Person im Außendienst tätig ist, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber ist. Daraus lässt sich ableiten, dass das Rechtsverhältnis zwischen dem Arbeitnehmer, der Bf., und ihrem Arbeitgeber maßgebend ist und nicht das Rechtsverhältnis zwischen dem Auftraggeber und dem Arbeitgeber des Immobilienmaklers.

Wird das Rechtsverhältnis der Bf. zu ihrem Arbeitgeber betrachtet, so ist die Bf. von ihrem Dienstgeber zufolge rechtsgeschäftlich erteilter Vollmacht ständig damit betraut, im Namen ihres Dienstgebers Maklerverträge mit Dritten abzuschließen. Ihr Tätigkeitsbild entspricht daher der im Wirtschaftslexikon von Gabler wiedergegebenen Definition. Der Maklervertrag umfasst als Dienstleistung die Vermittlung von Geschäften über unbewegliche Sachen zwischen Dritten. Eine Vertretertätigkeit wird zwar üblicherweise

mit dem Verkauf oder der Vermittlung von Waren in Verbindung gebracht. Nach VwGH vom 24.2.2005, 2003/15/0044, ist der Vertretertätigkeit für den Verkauf von Waren jedoch gleichzuhalten, wenn Rechtsgeschäfte über Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Arbeitgebers abgeschlossen werden.

Im Beschwerdefall besteht die Besonderheit, dass es nicht nur im Rechtsverhältnis Dritter und dem Dienstgeber der Bf. zu einem Vertragsabschluss, sondern zusätzlich als Endprodukt dieses Rechtsverhältnisses auch zu einem weiteren Rechtsverhältnis in Form des Vertragsabschlusses, dem Kauf- oder Mietvertrag, zwischen den Dritten kommt. Diesen vermittelt die Bf. durch ihre Tätigkeit als Immobilienmaklerin. Im Sinne der zitierten VwGH-Rechtsprechung spielt dieses Rechtsverhältnis jedoch für die Frage der Zuerkennung der Vertreterpauschale keine Rolle.

V.2.3.4.2.

Die Rechtsprechung verlangt zusätzlich, dass die Außendiensttätigkeit der Bf. vom Abschluss von Rechtsgeschäften für den Arbeitgeber geprägt sein muss, dass also der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über den Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht. Dominieren andere Tätigkeiten, wie die Auftragsdurchführung, Beratung, Schulung, etc., liegt keine Vertretertätigkeit iSd hier maßgebenden VO vor.

Im Namen und für Rechnung ihres Arbeitgebers schließt die Bf. nur die Maklerverträge ab. Kommt es zum Abschluss des (ersten) Maklervertrages zwischen dem Auftraggeber (potentiellen Verkäufer bzw. Bestandgeber) und dem Dienstgeber, stößt dieser ihre Vermittlungstätigkeit für eine Immobilie an. Ihre Vermittlungstätigkeit stellt sich als Bündel an Maßnahmen der Auftragsdurchführung des Maklervertrages dar (Vgl. die in Punkt V.2.3.2. detaillierter dargestellten Maßnahmen). Zeitlich dauert diese Vermarktungsphase üblicherweise wesentlich länger als die Kundenanbahnung für den Abschluss des (ersten) Maklervertrages mit dem Auftraggeber.

Damit steht aber nach Ansicht des BFG nicht die Anbahnung und der Abschluss von Maklerverträgen bei ihrer Tätigkeit im Vordergrund, sondern die in den abgeschlossenen Maklerverträgen mit dem Auftraggeber vereinbarte Leistung: die Vermittlung einer bestimmten Immobilie und die daraus resultierenden Tätigkeiten der Bf.. Mit der Vermittlung erfüllt die Bf. nur die im Namen des Dienstgebers eingegangene Verpflichtung aus dem Maklertätigkeit. Die Vermittlungstätigkeiten stellen daher Maßnahmen der Auftragsdurchführung dar.

Nach Ansicht des BFG ändert an dieser Betrachtungsweise auch nicht, dass die Bf. als Doppelmaklerin tätig wird. Unabhängig davon, ob die Bf. als Doppelmaklerin oder "Einfachmaklerin" tätig wird, ist das Ziel bei beiden Konstellationen das gleiche - eine erfolgreiche Vermittlung eines bestimmten Immobilienobjektes. Ausgelöst wird diese Verpflichtung bereits durch den ersten Maklervertrag. Von der erfolgreichen Vermittlung der Immobilie hängt der Provisionsanspruch des Dienstgebers ab. Der Provisionsanspruch

des Dienstgebers der Bf. entsteht nicht bei Abschluss des Maklervertrages, sondern erst bei erfolgreicher Vermittlung. Die Vermittlung einer bestimmten Immobilie ist aber die Dienstleistung, um deren Erbringung sich der Dienstgeber der Bf. bei Abschluss des (ersten) Maklervertrages zu bemühen verpflichtet.

Der Abschluss des zweiten Maklervertrages mit dem kauf-/mietwilligen Interessenten ist Gepflogenheit im Immobilienmaklergeschäft und dient vor allem dazu, dem Makler auch auf Käufer-/Mieterseite ein zusätzliches Entgelt zu verschaffen, das ansonsten der Auftraggeber durch eine höhere Provision zu tragen hätte.

Der Abschluss der Maklerverträge der Bf. im Namen und für Rechnung ihres Dienstgebers steht damit nach Ansicht des BFG beim Tätigkeitsbild der Bf. als Immobilienmaklerin nicht im Vordergrund. Daher steht der Bf. bereits aus diesem Grund die Vertreterpauschale iSd VO nicht zu.

VI. Zurückziehung der Beschwerden gegen die beiden Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2010 und 2011

In der mündlichen Verhandlung hat die Bf. ihre Beschwerde gegen die beiden Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2010 und 2011 zurückgezogen. Wird eine Beschwerde zurückgenommen, so ist die Bescheidbeschwerde vom Verwaltungsgericht mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären (§ 256 Abs. 3 iVm § 278 Abs. 1 lit.b BAO). Als Folge ist das Beschwerdeverfahren diesbezüglich einzustellen.

VII. Zu-/Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nur hinsichtlich der Abweisung des Einkommensteuerbescheides 2015 zulässig. Die Frage, ob unselbständige Immobilienmakler unter den Begriff des Vertreters gemäß § 1 Z 9 der VO BGBI II Nr. 382/2001 fallen, ist durch die Rechtsprechung des VwGH noch nicht geklärt.

Hinsichtlich der anderen Spruchbestandteile ist keine ordentliche Revision zulässig. Die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung der Beschweidbeschwerde betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2010 und 2011 infolge der Zurückziehung sowie betreffend der Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014 infolge Aufhebung der Wiederaufnahme der diesbezüglichen Einkommensteuerverfahren ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Der Spruchteil betreffend Aufhebung der Bescheide über die

Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2011 bis 2014 hängt ebenso von keiner Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab.

Linz, am 12. Juni 2017