



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der MM.,

1. vom 29. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. März 2004, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Kalenderjahr 2003,
 2. vom 27. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 8. April 2004, betreffend Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und
 3. vom 3. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 15. April 2004, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Kalenderjahr 2002
- entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Zu 1. Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2003:

Die Berufungswerberin beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2003 neben den Aufwendungen für Arbeitsmittel (€ 320,--) auch die Absetzung des Pauschalbetrages für Vertreter (§ 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 1 Z 9 der VO BGBl II Nr. 382/2001) für die Zeit vom 1.1. bis 17.8.2003 als Werbungskosten.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9. März 2004 erkannte das Finanzamt bei den Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, nur die Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von € 320,--, nicht hingegen das Vertreterpauschale an. Dieses stehe laut einer Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion nicht zu.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 29. März 2004 berufen. Die Rechtsmittelwerberin sei seit

April 1997 bei der Firma S. beschäftigt. Seit etwa 1999 arbeite sie als Außendienstmitarbeiterin. Mit Bescheid vom 16. Mai 2000 habe das Finanzamt die Zuerkennung des Vertreterpauschales für 1999 mit der Begründung versagt, dass das Berufsbild laut Dienstvertrag nicht die Voraussetzungen eines Vertreters erfülle. Die im Rechtsmittelverfahren ergangene Berufungsentscheidung vom 21. März 2001, GZ RV 982/1-8/2000 habe den erstinstanzlichen Bescheid mit eingehender Begründung bestätigt. In der Folge sei ihr für die Jahre 2000 und 2002 das Vertreterpauschale zuerkannt worden. Seit April 1999 gehe sie immer derselben Tätigkeit im Außendienst nach. Mit dem angefochtenen Bescheid stütze sich die belangte Behörde nun wieder auf eine – wann auch immer ergangene – Berufungsentscheidung und korrigiere dadurch unmittelbar ihre eigene – vor einem Jahr selbst bescheidmäßig getroffene – Entscheidung. Diese Vorgehensweise verstoße gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, zumal sich die belangte Behörde weiterhin auf eine zwischenzeitlich nicht geänderte Norm stütze. Durch diese unterschiedlichen Entscheidungen verstoße die belangte Behörde gegen Treu und Glauben, dies aber ohne sachliche Rechtfertigung, die bei einer Änderung von Behördenpraxis notwendig wäre. Diese Vorgangsweise sei für die Einschreiterin nicht mehr nachvollziehbar, zumal sie genauso wie ihre Kollegen für die Vermittlung von Immobilien, unter anderem im Bereich des Verkaufs und der Vermietung tätig sei. Dadurch erfülle sie unzweifelhaft – wie sämtliche ihrer Kollegen – das Anforderungsprofil des Vertreters im Außendienst. Sie sei zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung ausschließlich tätig. Allein der Dienstvertrag besage genau dies und unterscheide sich nicht von jenen Kollegen, denen das Vertreterpauschale zuerkannt worden sei. Durch diese Ungleichheit verstoße der angefochtene Bescheid gegen den verfassungsgesetzlich geschützten Gleichheitsgrundsatz vor dem Gesetz, da in völlig identischen Sachverhalten die einschlägige Norm in unterschiedlicher Weise ohne nachvollziehbare Begründung angewendet werde. Beantragt wird die Zuerkennung des Vertreterpauschales.

Zu 2. Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 gemäß § 299 BAO:

Mit Bescheid vom 8. April 2004 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 15. Mai 2003 gemäß § 299 BAO auf. Vom Finanzamt sei festgestellt worden, dass im vorhin genannten Einkommensteuerbescheid das Vertreterpauschale Berücksichtigung gefunden habe, das allerdings laut Berufungsentscheidung der FLD vom 21. März 2001, GZ RV 982/1-8/2000 nicht zustehe. Laut den Angaben der Rechtsmittelwerberin im Schreiben vom 29. März 2004 gehe sie seit April 1999 immer derselben Tätigkeit im Außendienst nach. Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 27. April 2004 berufen. Das Finanzamt verkenne, dass die vorhin genannte Entscheidung der FLD von einem anderen Sachverhalt ausgegangen sei. Die einschlägige Norm laute wie folgt: "Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im

Außendienst (Reisetätigkeit) als auch die für die Auswertung konkreter Aufträge erforderliche Zeitaufwendung im Innendienst. Beide Tätigkeiten zusammen müssen die Gesamtarbeitszeit des Vertreters ausfüllen, wobei von dieser Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst erbracht werden muss". Darüber hinaus laute die durch das Finanzamt selbst für das Jahr 2002 herausgegebene Formulierung auf dem Formblatt wie folgt: "Genaue Bezeichnung der Tätigkeit: Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (z.B. Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit)". Genau diese angeführten Aufgaben (und nicht die Ausnahmen), würde sie mit ihrer Position in der S. erfüllen und genau dies sei für ihre Tätigkeit im Außendienst (Kundenbetreuung und Akquisition, Besichtigungen, Liegenschaftsbewertungen, Vertragsvorbereitung oder vom Aufgabengebiet notwendiger laufender Besuch diverser direkt zugeteilter SF.) zutreffend.

Am 30. April 2004 wurde beim Finanzamt eine ergänzende Stellungnahme vom 29.4.2004 eingebracht. In der Berufungsentscheidung der FLD vom 29. März 2001, RV 982/1-8/2000 sei einerseits argumentiert worden, dass die Vermittlung von Mietobjekten und die sich daraus notwendigerweise ergebende Tätigkeit im Innendienst die Zuerkennung des Vertreterpauschales nicht zulassen und andererseits die Einschreiterin eine gewisse Vorgesetztenfunktion ausüben würde. Die Berufungsbehörde verkenne aber den Zusammenhang, dass gerade auch im Vermitteln von Bestandverträgen, um die es sich konkret nicht mehr ausschließlich handle, der Mittelpunkt im Verkaufsgeschehen liege. Ihre Aufgabe sei die Dienstleistung ihrer Firma direkt und indirekt zu verkaufen, um Provisionen für ihre Firma zu lukrieren. Dies könne im Sinne einer vernünftigen Auslegung der anzuwendenden Normen im Endergebnis aber nichts anderes sein, als jene Vertretertätigkeit, von der die Berufungsbehörde in ihrer damaligen Entscheidung ausgehe, und zwar von einem Vertreter, der Eigentum seiner Firma an den Kunden vor Ort verkaufe und dadurch Vertreter sei. Ihr Aufgabenbereich im Aussendienst liege vor allem im Verkauf von Dienstleistungen. Dadurch sei dies auch eine klassische Verkaufstätigkeit. Dass die Berufungswerberin in irgendeiner Form Vorgesetztenfunktion ausübe, könne sie nur neuerlich heftig bestreiten und biete dahingehend diverse Zeugenaussagen an. Sie sei mit sämtlichen – mit Ausnahme der aus zwei Vorgesetzten bestehenden Geschäftsführung – angestellten Kundendienstberaterinnen und auch allen Außendienstmitarbeitern in keinem wie auch immer gearteten hierarchischen Verhältnis und übe daher keine Vorgesetztenfunktion aus. Zudem sei sie weder Inkasso bevollmächtigt noch übe sie Kontrollfunktion ihrer Mitarbeiter aus. Zusätzlich neben der Vermietung sei sie noch für den Verkauf von Immobilien zuständig. Nun

zu ihren tatsächlichen Aufgabengebieten:

a) Im Außendienst habe die Einschreiterin insbesondere folgende Tätigkeiten zu verrichten: Zunächst arbeite sie grundsätzlich in der Vermittlung von Immobilien, die zur Vermietung oder zum Verkauf stehen würden. Dies setze zunächst die Kenntnis vom Objekt selbst voraus, was bedeute, dass sie mit dem Fahrzeug zur konkreten Adresse der Liegenschaft fahre und diese persönlich in Augenschein nehme. Diesbezüglich habe sie auch den "Objektcheck", der den Kunden angeboten werde, zu machen. Dies sei nichts anderes als eine Schätzung einer Wohnimmobilie durch Mitarbeiter der S. in schriftlicher Form. In diesem Zusammenhang müsse sie auch die für den Verkauf oder die Schätzung erforderlichen Unterlagen von den zuständigen Gemeinden erheben und dort einsehen bzw. kopieren. Gleiches gelte für Recherchen an den jeweiligen Grundbuchsgerichten in Bezug auf diverse Verträge oder zur Überprüfung von einzelnen Kaufpreisen. Selbstverständlich habe sie im Zuge ihrer Tätigkeit auch andere Behörden zu besuchen. Komme ein Verkaufsauftrag zustande, so bereite sie das Objekt für die Vermarktung vor. Dies bedeute, das Objekt vor Ort zu fotografieren und entsprechende Textbeschreibungen zu verfassen. Darüber hinaus gehöre es zu ihrem Aufgabengebiet die ihr zugeteilten SF., es seien etwa 14 im Raum L. und Umgebung, ständig zu besuchen und in allen Immobilienfragen zu betreuen. Bei der Vermittlung von Immobilien gehöre es selbstverständlich dazu, nicht nur die einzelnen Verkäufer als Auftraggeber laufend zu besuchen und über den aktuellen Stand zu informieren, sondern auch mit Kauf- oder Mietinteressenten das angefragte Objekt vor Ort zu besichtigen. Gleiches gelte für den Abschluss und die Abwicklung des Rechtsgeschäftes, wobei die Vertragsunterzeichnung beim beauftragten Rechtsanwalt oder Notar vorzubereiten, dort anwesend zu sein und nach dem Geldfluss habe sie die tatsächliche Objektübergabe im Beisein der Parteien durchzuführen. Bei sämtlichen dieser Tätigkeiten befinde sie sich im Außendienst.

b) Im Innendienst habe sie insbesondere die Post zu erledigen, diverse Telefonate zu führen, Akte für die Vermarktung aufzubereiten, Schätzungen, die im Außendienst vorbereitet worden seien, fertig zu stellen und auszufertigen oder Abschlussberichte zur Rechnungslegung einzureichen.

Sollten Makler explizit bei der Zuerkennung des Vertreterpauschales ausgenommen sein, so würde diese Regelung mangels sachlicher Rechtfertigung wohl gegen verfassungsmäßig geschützte Rechte verstoßen und wäre anfechtbar. Beantragt wird die Verbindung der beiden bei der belangten Behörde anhängigen Berufungen und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beim UFS sowie die Zuerkennung der Vertreterpauschale für die Jahre 2002 und 2003.

Laut dem angeschlossenen Dienstvertrag vom 1. April 1999 ist Aufgabe der Berufungswerberin die Vermittlung des An- und Verkaufs von Immobilien sowie die

Vermittlung von Bestandsverträgen an Immobilien. Die Dienstnehmerin 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. Weiters hat der Dienstnehmer im Rahmen seiner Tätigkeit die Interessen der übrigen Unternehmen des Sektors, 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. Er hat sämtliche Kundenanträge unverzüglich der Gesellschaft zu übermitteln, die diese an die jeweiligen Unternehmen des Sektors weiterleitet.

Zu 3. Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2002:

Der nach der Aufhebung erlassene Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2002 vom 15. April 2004 anerkannte nur Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 319,62, nicht hingegen das Vertreterpauschale. Dagegen wendet sich die Berufung vom 3. Mai 2004, in der auf die jeweiligen Berufungen und die Stellungnahme verwiesen wurde. Die Einkommensteuer sei wegen der unterlassenen Zuerkennung der Vertreterpauschale "zu niedrig" und daher gesetzwidrig.

Mit Schreiben vom 19. September 2005 richtete der Unabhängige Finanzsenat ein Schreiben folgenden Inhaltes an die Berufungswerberin: "Bezugnehmend auf Ihre oben angeführten Berufungen werden Sie ersucht, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens die Schriftstücke einer für Ihre Tätigkeit als Immobilienmaklerin am häufigsten vorkommenden Abwicklung einer erfolgreichen Vermittlung einer Immobilie (von der Auftragsannahme bis zur Veräußerung) sowie eines Mietobjektes vorzulegen. Personen- und objektbezogene Daten sollen soweit anonymisiert werden, dass eine "Verfolgbarkeit" der Personen und Objekte nicht möglich ist. Jedenfalls ist eine Kopie des Vermittlungsauftrages anzuschließen. Weiters wollen Sie innerhalb der obgenannten Frist ausführlich schriftlich bekanntgeben, was mit dem weiteren Aufgabengebiet, "die mir zugeteilten SF., es sind etwa 14 im Raum Linz und Umgebung, ständig zu besuchen und in allen Immobilienfragen zu betreuen" konkret gemeint ist und wie viel Zeit durchschnittlich pro Monat in den Jahren 2002 und 2003 für dieses Aufgabengebiet verwendet wurde."

Dazu teilte die Rechtsmittelwerberin mit, dass die Schriftstücke als Musterexemplare nach Rücksprache mit der Geschäftsführung per Post übermittelt werden. Das "weitere Aufgabengebiet.... SF.ständig zu besuchen und zu betreuen..." heiße etwas konkreter: Neben Akquisition von Neukunden, Betreuung während eines laufenden Verkaufs- oder Vermietungsauftrages und Nachbetreuung der Kunden stünde die Rechtsmittelwerberin natürlich auch den ihr zugeteilten Mitarbeitern der AS. für sämtliche, den Immobilienbereich

betreffende Fragen zur Verfügung. Dies erfordere selbstverständlich auch die dauernde Kontaktaufrechterhaltung während des Jahres und den mehrfachen Besuch dieser Filialen und deren Mitarbeiter. Natürlich werde sie auch für Kundengespräche, die ihr Aufgabengebiet betreffen würden, in den Filialen vor Ort beigezogen.

Beigefügt war eine Bestätigung des Arbeitgebers der Einschreiterin vom 26. April 2004 in der bestätigt wurde, dass die Berufungswerberin im Zeitraum vom 1.1.2002 bis 31.12.2002 und vom 1.1.2003 bis zum 15.8.2003 ausschließlich als Außendienstmitarbeiterin beschäftigt war. (Ab 18. August 2003 bezog die Berufungswerberin Wochengeld von der Gebietskrankenkasse.) Die Tätigkeit wird genau wie Folgt bezeichnet: Immobilienfachberater bzw. Makler seien Personen, die zu mehr als 80 % im Außendienst tätig seien. Die Tätigkeit beinhalte unter anderem die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften, wobei hier noch detailliert erwähnt werden müsse, dass Beratungen, diverse notwendige Erhebungen, Objektaufbereitungen, Besichtigungen derselben, Vertragsunterfertigungen, Objektübergaben und Liegenschaftsbewertungen bis hin zur ständigen Betreuung von SF. zu ihren Aufgaben gehörten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu 1. Einkommensteuer 2003

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

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

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

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

9. Vertreter

5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 € jährlich.

Der Arbeitnehmer muss **ausschließlich** Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 13. 6. 1981, B 319/77 ausgesprochen, dass die Pauschalierung von Werbungskosten durch den Gesetzgeber nicht gegen das Gleichheitsgebot verstößt. Sie dient der Vermeidung eines unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes. Da der nicht von der Pauschalierung erfasste Steuerpflichtige seine effektiven Werbungskosten nachweisen und absetzen kann – wie dies im konkreten Fall auch geschehen ist –, darf der Ordnungsgeber die Pauschalierung auf einen bestimmten, von ihm leicht überblickbaren Personenkreis beschränken.

Im gegenständlichen Verfahren ist **unbestritten**, dass die Berufungswerberin im Rahmen ihres Dienstverhältnisses zum S., die Tätigkeit einer unselbständig tätigen Immobilienmaklerin ausübt und überwiegend im Außendienst tätig ist.

Strittig ist, ob die Tätigkeit einer unselbständig tätigen Immobilienmaklerin in die Gruppe der Vertreter 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.

Dies trifft aus folgenden Gründen nicht zu:

Berufsgruppe der Immobilienmakler in der Verordnung nicht enthalten

In der Aufzählung der Gruppen von Steuerpflichtigen, für die die Durchschnittssätze der Verordnung gelten, ist die Gruppe der nicht selbständig tätigen Immobilienmakler nicht enthalten, sodass auf Grund der taxativen Aufzählung der einzelnen Gruppen in der Verordnung das "Vertreterpauschale" nicht zusteht. Da es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zuletzt VwGH 29. 09. 2004, 2004/13/0089) aber bei der Einstufung der Tätigkeit einer Person in eine bestimmte Gruppe – im gegenständlichen Verfahren in die Gruppe der Vertreter – auf die Besonderheit der von dieser Person ausgeübten Tätigkeit ankommt, ist somit entscheidend, ob die Tätigkeit der Berufungswerberin als unselbständig tätige Immobilienmaklerin unter den Begriff des Vertreters fällt oder nicht. Der Begriff des Vertreters ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nach dem **Sprachgebrauch** sowie nach der dazu entwickelten **Judikatur** und **Lehre** zu bestimmen, da der Gesetzgeber weder den Begriff des "Vertreters" noch die "ausschließliche Vertretertätigkeit" normiert hat.

Vertreter nach dem Sprachgebrauch (Gabler Wirtschafts-Lexikon¹², Seite 2473).

1.) Allgemein

Vertreter ist im Allgemeinen eine Person, die befugt ist, für einen anderen rechtsgeschäftliche Erklärungen abzugeben und/oder entgegenzunehmen:

- a) auf Grund gesetzlicher Vorschrift (gesetzliche Vertreter)
- b) zufolge der ihnen rechtsgeschäftlich erteilten Vollmacht (Stellvertretung, Vertretung)

2.) Berufsbezeichnung

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.

Die Berufungswerberin bringt vor, dass im Vermitteln von Bestandverträgen der Mittelpunkt im Verkaufsgeschehen liege und sie daher Vertreterin sei.

Diese Ansicht kann im Hinblick auf die in der Literatur vertretene Ansicht zur Rechtsnatur des Maklervertrages nicht geteilt werden. Der Maklervertrag ist ein einseitig verpflichtender entgeltlicher Vertrag. Er ist weder Mandats- (Auftrags-) noch Dienst- oder Werkvertrag, sondern ein Vertrag sui generis (siehe W. Fromherz, Der Zivilmaklervertrag, Springer Verlag, Seite 20, Strasser in Rumme³, § 1002 Rz 20, Schwimann/Apathy, ABGB² V, § 1002 Rz 3).

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

Es ist weder auf Grund der Ausführungen der Berufungswerberin noch im Hinblick auf die von der Berufungswerberin vorgelegten Kopie eines "Vermietungsauftrag"

(Alleinvermittlungsauftrag gem. § 14 Maklergesetz) bzw. eines "Verkaufsauftrag"

(Alleinvermittlungsauftrag gem. § 14 Maklergesetz) und den darin zwischen dem Auftraggeber und der S. als Auftragnehmer vereinbarten Bedingungen nachvollziehbar, dass der Auftraggeber die Berufungswerberin "bevollmächtigt" habe ihn rechtsgeschäftlich zu vertreten und sie daher "Vertreterin" im Sinne der Z 1 des Sprachgebrauchs ist. Sowohl aus den im bisherigen Verfahren von der Berufungswerberin gemachten Angaben als auch aus den vorgelegten Unterlagen ist zweifelsfrei zu schließen bzw. zu entnehmen, dass die Berufungswerberin nicht vom Auftraggeber bevollmächtigt, sondern nur vermittelnd tätig wird. Selbstverständlich ist in diesem Zusammenhang, dass der Begriff "Vermitteln" bedeutet, zwei potentielle Vertragspartner zusammenzubringen um diese zum Geschäftsabschluss zu bewegen.

Da sowohl das Gesetz als auch die Verordnung auf "Gruppen von Steuerpflichtigen" und damit auf Berufsgruppen abstellt, ist daher die Berufsbezeichnung (Ziffer 2) und damit die Berufsgruppe der "Vertreter" für die umgangssprachliche Auslegung des Begriffes "Vertreter" maßgebend. Legt man diese Berufsbezeichnung der Auslegung des Begriffes der Berufsgruppe "Vertreter" zu Grunde, so ist ein Vertreter eine Person, die **ständig damit betraut ist**, für einen anderen Geschäfte zu vermitteln und/oder **in dessen Namen**

abzuschließen. Bei selbständiger Tätigkeit sind sie Handelsvertreter sonst Angestellte.

Vergleicht man diesen umgangssprachlichen Begriff der Berufsgruppe "Vertreter" mit der Tätigkeit der Berufungswerberin als Immobilienmaklerin so führt dies zu dem Ergebnis, dass die Berufsgruppe der Immobilienmakler nicht unter die Berufsgruppe der "Vertreter" fallen kann. Die Berufungswerberin wird erst auf Grund einer privatwirtschaftlichen Vereinbarung – dies ist der zwischen den jeweiligen, wechselnden Auftraggeber und ihr geschlossene "Vermittlungsauftrag" – tätig, eine Immobilie zu vermitteln, sei es nun, dass diese vermietet, verkauft oder verpachtet werden soll. Sie ist daher **nicht ständig damit betraut** für einen anderen Geschäfte zu vermitteln, sondern erst wenn sie vom jeweiligen Auftraggeber damit betraut wird. Es fehlt daher das für die Berufsgruppe der Vertreter typische Merkmal des "ständig mit der Vermittlung betraut sein", da auch ihr Dienstgeber nicht Eigentümer dieser von ihr zu vermittelnden Liegenschaften ist sondern der jeweilige Auftraggeber. Die Berufungswerberin tätigt auch **keinen Geschäftsabschluss**. Sie schließt weder ein "Geschäft" für ihren Arbeitgeber noch für ihren Auftraggeber ab, sondern der Auftraggeber und dessen Vertragspartner schließen den jeweiligen Vertrag und damit das "Geschäft" ab. Außerdem ist das Vermitteln von Bestandsverträgen nur ein Teil der Tätigkeit der Berufungswerberin. Da die Berufungswerberin nicht ständig damit betraut ist, für einen anderen Geschäfte zu vermitteln und/oder in dessen Namen abzuschließen, fällt die Tätigkeit der Berufungswerberin als nicht selbständig tätige Immobilienmaklerin nicht unter den Begriff des "Vertreter" in seiner umgangssprachlichen Bedeutung. Der Gewährung des "Vertreterpauschales" steht daher bereits die Bestimmung des Begriffes "Vertreter" nach dem Sprachgebrauch entgegen.

Begriff und Tätigkeit des Maklers, des Immobilienmaklers nach dem Maklergesetz (BGBl 262/1996) der Rechtsprechung des OGH und dem Österreichischen Verband der Immobilientreuhänder

Der Ansicht, dass auch die Tätigkeit einer Immobilienmaklerin unter den allgemein gehaltenen Begriff des "Vertreter" subsumiert werden könne, kann unter Hinweis auf das Maklergesetz sowie der Judikatur des OGH nicht gefolgt werden.

Nach § 1 des Maklergesetzes (MaklerG - BGBl. Nr. 262/1996) ist Makler eine Person, die auf Grund einer privatwirtschaftlichen Vereinbarung (Maklervertrag) für einen Auftraggeber Geschäfte mit einem Dritten vermittelt, ohne ständig damit betraut zu sein.

Nach § 16 Abs 1 MaklerG ist Immobilienmakler, wer als Makler gewerbsmäßig Geschäfte über unbewegliche Sachen vermittelt. Der Immobilienmakler übt mit der Vermittlung von Bestandsverträgen eine dem Gewerbe der Immobilientreuhänder vorbehaltene Tätigkeit aus (§ 117 GewO). Der Makler ist ein Geschäftsvermittler. Die Vermittlungstätigkeit selbst entzieht sich einer gesetzlichen Definition, da die an sie zu stellenden Anforderungen je nach

Geschäftszweig und Lage des Falls sehr variieren. Selbstverständlich ist, dass der Begriff "Vermitteln" bedeutet, zwei potentielle Vertragspartner zusammenzubringen und zum Geschäftsabschluss zu bewegen. Inwieweit der Makler dabei beratend und aufklärend tätig sein muss, um die Willensbildung der Parteien in Richtung eines Abschlusses des in Aussicht genommenen Geschäfts zu fördern, hängt von vielen Umständen ab, nicht zuletzt von der Geschäftserfahrung der Parteien (OGH 16. 03. 2004, 4 Ob 35/04g). Möglich ist es allerdings, eine Untergrenze wie in § 6 Abs 2 MaklerG einzuziehen: Danach begründet die bloße Namhaftmachung eines Dritten grundsätzlich keinen Provisionsanspruch, sofern nicht - wie derzeit bei den Immobilienmaklern - ein abweichender Geschäftsgebrauch besteht (Regierungsvorlage zum § 1 MaklerG, abgedruckt bei S. Bydlinski, MaklerG 11).

Die Tätigkeit des Immobilienmaklers nach der Judikatur des OGH ist daher **die Vermittlung von Geschäften** um **zwei potenzielle Vertragspartner zusammenzubringen** und zum Geschäftsabschluss zu bewegen, **nicht aber selbst Geschäftsabschlüsse zu tätigen**, wie dies für die Berufsgruppe der "Vertreter" typisch ist.

Nach dem **Österreichischen Verband** der Immobilientreuhänder erbringt der Immobilienmakler die **Dienstleistung der Vermittlung** von Kauf, Verkauf oder Tausch von bebauten und unbebauten Grundstücken,

Wohnungen, Geschäftsräumlichkeiten, Fertigteilhäusern und Unternehmen, Rechten an Immobilien einschließlich der Vermittlung von Nutzungsrechten, vermittelt Bestandsverträge über Immobilien, so u.a. Mietverträge über Wohnungen, Geschäftsräume aber auch Bestandsverträge über Unternehmen und ist weiters berechtigt zum Handel mit Immobilien einschließlich des Mietkaufes sowie Vermittlung von Hypothekendarlehen.

Der ÖVI-Immobilienmakler zeichnet sich aus durch kompetente Immobilienberatung in allen Belangen von Kauf und Verkauf, An- und Vermietung sowie Pacht,

Vorsprung durch Fachwissen! ÖVI-Makler vertiefen laufend ihr Wissen über alle Teilbereiche des Immobilienmanagement. Auch die Mitarbeiter nehmen an diesen Schulungen teil.

Zugang zur Datenbank des Europäischen Maklerverbandes CEI.

Der Verkäufer, Vermieter bzw. Verpächter erhält Beratung bei der marktgerechten Preisgestaltung kompetente Entwicklung von Marketingstrategien erfolgreiche Kommunikation durch richtige Medien.

Der Käufer, Mieter bzw. Pächter erhält umfassende Beratung detaillierte Objektinformationen

zuverlässige Organisation von Besichtigungsterminen

Vorbereitung fundierter Vertragsunterlagen.

Mögliche Zusatzleistungen wie Bewertungsgutachten und Projektentwicklungsarbeit runden das Tätigkeitsbild des ÖVI-Immobilienmakler ab (Quelle: www.oivi.at).

Es ist daher festzustellen, dass sich die Tätigkeit der Berufungswerberin als nicht selbständig tätige Immobilienmaklerin nach den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen, der Judikatur des OGH sowie auf Grund der Beschreibung des Verbandes der Österreichischen Immobilientreuhänder wesentlich von dem eines "Vertreter" unterscheidet. Ein "Vertreter" ist von einem anderen ständig damit betraut im Außendienst Geschäfte anzubahnen, Geschäftsabschlüsse zu tätigen und die Kunden zu betreuen. Der Immobilienmakler hingegen vermittelt nur Geschäfte über einen entsprechenden Auftrag und tätigt selbst keine Geschäftsabschlüsse. Die Tätigkeit der Berufungswerber fällt auch aus diesem Gesichtspunkt nicht unter die Berufsgruppe der "Vertreter" sondern in die Berufsgruppe der Immobilienmakler.

Begriff des Vertreters nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und der Lehre

Der Begriff des Vertreters sowie die "ausschließliche Vertretertätigkeit" ergeben sich weder aus dem Einkommensteuergesetz noch aus der bzw. den dazu ergangenen Verordnungen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 09. 11. 1983, 82/13/0146 unter Hinweis auf seine Vorerkenntnisse vom 10. 03. 1981, 14/2885/80 und 14/2994/80 ausgeführt, dass der Beruf eines Vertreters im Sinne der genannten Verordnung (BGBl Nr. 49/1979 und 6/1982) einen weit gezogenen Kreis von Berufstätigen umfasst. Es fallen darunter nicht nur Personen, die im Namen und für Rechnung ihres Arbeitgebers ausschließlich und ständig mit dem Abschluss vieler und ihrer wirtschaftlichen Gewichtung nach als "klein" zu bezeichnender Geschäfte befasst sind, sondern auch Personen, denen der Verkauf besonders teurer und ihrer Beschaffenheit nach nur für einen kleinen Personenkreis in Betracht kommender Maschinen, Anlagen und Geräte obliegt. Im gleichen Sinne hat auch die Lehre (vgl. Hofstätter/Reichl, Kommentar zu § 17 EStG 1972, Tz 5, Punkt 13) die Auffassung vertreten, dass als Vertreter gemäß der gegenständlichen Verordnungen Personen anzusehen sind, die regelmäßig im Außendienst zwecks Abschlüssen von Geschäften und Kundenbetreuung tätig sind, wobei es jedoch nicht erforderlich ist, dass sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst sind (siehe VwGH 09. 11. 1983, 82/13/0146 u.v. 24.2.2005, 2003/15/0044).

Zum Verständnis und als Auslegungshilfe ist darauf hinzuweisen, dass mit der Verordnung BGBl. Nr. 6/1982 eine einschränkende Veränderung der Verordnung BGBl Nr. 49/1979 vorgenommen wurde. In der geänderten Verordnung (BGBl Nr. 6/1982) wurde normiert, dass

zur Vertretertätigkeit sowohl die Tätigkeit im Außendienst (Reisetätigkeit) als auch die für die Auswertung konkreter Aufträge erforderliche Zeit im Innendienst gehört. Beide Tätigkeiten zusammen müssen die Gesamtarbeitszeit eines Vertreters ausfüllen, wobei von dieser Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst erbracht werden muss. Zu dieser durch die Verordnung BGBl Nr. 6/1982 geänderten Rechtslage stellte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. 11. 1984, 83/13/0034 fest, dass nicht jede im Bereich des Verkaufs ausgeübte Tätigkeit als Vertretertätigkeit bezeichnet werden kann. Nach der im Streitjahr geltenden Verordnung (BGBl II Nr. 382/2001) wird außerdem gefordert, dass der den pauschalen Abzug der Aufwendungen begehrende Steuerpflichtige eine **ausschließliche Vertretertätigkeit** bestehend aus Außen- und Innendienst verrichten muss.

Nach der Lehre ist ein Vertreter eine Person, die überwiegend im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und

den Abschlüssen von Geschäften sowie

zur Kundenbetreuung tätig ist.

Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (siehe Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 17 EStG 1988, Tz 6).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist nach der Judikatur – unter Ausklammerung der überwiegenden Außendiensttätigkeit der Berufungswerberin, die im gegenständlichen Verfahren nicht strittig war – ein Vertreter eine Person, die im Namen und für Rechnung ihres Arbeitgebers ständig mit dem Abschluss von Geschäften befasst ist, gleichgültig ob diese als "klein" zu bezeichnende Geschäfte oder den Verkauf von Maschinen und Anlagen betrifft.

Sowohl nach der **Verordnung** als auch nach der Lehre ist für die Gewährung des "Vertreterpauschales" die Ausübung einer ausschließlichen Vertretertätigkeit maßgeblich. Die (ausschließliche) Vertretertätigkeit bedingt, neben der Anbahnung und der Betreuung der Kunden, dass ein Vertreter im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers Geschäfte im Außendienst anbahnt und abschließt. Es **ist unbestritten**, dass die Berufungswerberin weder ständig von einem anderen mit der Vermittlung betraut ist noch im Namen und für Rechnung ihres Arbeitgebers und auch nicht für ihre Auftraggeber Geschäftsabschlüsse tätigt. Sie 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) geschlossen. Damit fehlen aber dem von der Berufungswerberin ausgeübten Beruf der unselbständig tätigen Immobilienmaklerin die wesentlichsten Merkmale des "Vertreters", nämlich das ständig von einem anderen mit der Vermittlung betraut sein und das Abschließen von Geschäften.

Daher steht der Gewährung des "Vertreterpauschales" der von Judikatur und Lehre entwickelte Begriff für die Berufsgruppe der "Vertreter" entgegen.

Gegenstand des Handelsverkehrs, Handelsvertreter, Vertreterregelungen

Aus dem von Judikatur und Lehre entwickelten Begriff des "Vertreter" sowie unter Einbeziehung des Begriffes des Handelsvertreter und des Immobilienmaklers, vertritt der Unabhängige Finanzsenat außerdem die Auffassung, dass ein "Vertreter" im Sinne der ergangenen Verordnung BGBl II Nr. 382/2001 nur Geschäfte über "Gegenstände des Handelsverkehrs" nicht aber über unbewegliche Sachen für einen anderen abschließen kann. Nach § 1 Abs. 1 des Handelsvertretergesetzes (BGBl. Nr. 88/1993) ist Handelsvertreter, wer von einem anderen (im folgenden "Unternehmer" genannt) mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften, **ausgenommen über unbewegliche Sachen**, in dessen Namen und für dessen Rechnung ständig betraut ist und diese Tätigkeit selbständig und gewerbsmäßig ausübt.

Nach § 16 Abs. 1 des MaklerG (BGBl. Nr. 262/1996) ist Immobilienmakler, wer als Makler gewerbsmäßig Geschäfte über unbewegliche Sachen vermittelt.

Im Sinne der Einheitlichkeit der Rechtsordnung muss daraus der Schluss gezogen werden, dass unter dem Begriff des "Vertreter" und dessen Tätigkeit nur eine Person zu verstehen ist, die für einen anderen Geschäfte über "Gegenstände des Handelsverkehrs", wie z.B.

Maschinen und Anlagen und damit über bewegliche Sachen bzw. Dienstleistungen anbahnt, abschließt und die Kunden betreut. Nicht hingegen jedoch die Berufungswerberin, die als unselbstständig tätige Immobilienmaklerin Geschäfte über unbewegliche Sachen vermittelt, da dies sowohl den selbstständig tätigen Handelsvertretern als auch den unselbstständig tätigen "Vertretern" verwehrt ist, weil die Vermittlung dieser Geschäfte den Immobilienmaklern vorbehalten ist. Wenn die Rechtsmittelwerberin meint, dass die Ziffer 9 der Verordnung BGBl. Nr. 382/2001 allein auf die überwiegende Außendiensttätigkeit abstelle und nicht Gegenstände bzw. Dienstleistungen des Handelsverkehrs betreffen würden, müsse vorerst die Frage gestellt und beantwortet werden, welche Gründe vorgelegen sein müssen, die den Gesetzgeber dazu bewogen haben eigene Gesetze, wie das Handelsvertretergesetz oder das Maklergesetz zu erlassen und darin die Begriffe Handelsvertreter, Makler, Immobilienmakler, Handelsmakler zu normieren und Abgrenzungen vorzunehmen, wenn ohnehin alles unter den gesetzlich nicht geregelten Begriff des "Vertreter" subsumierbar wäre. Es besteht ein gravierender Unterschied, ob eine Person als "Vertreter" oder als Immobilienmakler tätig ist, denn nach seinem Tätigkeitsgebiet ist es ihm entweder von Gesetzes wegen untersagt über "unbewegliche Sachen" Geschäfte anzubahnen, abzuschließen und die Kunden zu betreuen, wie dies einem "Vertreter" verboten ist, oder es ausschließlich ihm vorbehalten ist über Auftrag Geschäfte über unbewegliche Sachen und damit Immobilien zu vermitteln und

darüber keine Geschäftsabschlüsse zu tätigen, wie dies dem Immobilienmakler vorbehalten ist. Würde man allein auf die überwiegende Außendiensttätigkeit abstellen, müsste man selbst einen Servicetechniker als "Vertreter" ansehen. Eine derartige Auslegung entspricht sicher nicht der Verordnung.

Aus all diesen Überlegungen steht der Berufungswerberin das Werbungskostenpauschale für Vertreter nicht zu.

Auch ein weiterer Grund spricht gegen die Gewährung des beantragten Werbungskostenpauschales. Nach § 1 Z 9 der oben zitierten Verordnung (BGBl II Nr. 382/2001) muss der Arbeitnehmer **ausschließlich** Vertretertätigkeit ausüben. Selbst wenn man – entgegen der Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – der Meinung wäre, eine Maklertätigkeit wäre unter dem Begriff "Vertreter" zu subsumieren, liegt die weitere Voraussetzung der Verordnung, und zwar eine "ausschließliche" Vertretertätigkeit hier ebenfalls nicht vor. In all den vorgelegten Schreiben des Arbeitgebers über die Tätigkeit der Berufungswerberin (vgl. Schreiben v. 26.4.2004) ist davon die Rede, dass zu den Aufgaben der Berufungswerberin auch die ständige Betreuung von (14) SF. gehört. In der Vorhaltsbeantwortung vom 20.10.2005 wird diese Aufgabe wie folgt beschrieben: "Neben Aquisition von Neukunden, Betreuung während eines laufenden Verkaufs- oder Vermietungsauftrags und Nachbetreuung der Kunden stehen wir natürlich auch den uns zugeteilten Mitarbeitern der AS. für sämtliche, den Immobilienbereich betreffenden Fragen, zur Verfügung. Dies erfordert selbstverständlich auch die dauernde Kontaktaufrechterhaltung während des Jahres und den mehrfachen Besuch dieser Filialen und deren Mitarbeitern. Natürlich werden wir auch für Kundengespräche, die unser Aufgabengebiet betreffen, in den Filialen vor Ort beigezogen." Die Betreuung von Mitarbeitern von SF. für sämtliche den Immobilienbereich betreffenden Fragen stellt keinesfalls eine "Vertretertätigkeit" dar. Die weitere im Vorhalt vom 19. September 2005 gestellte Frage, wie viel Zeit durchschnittlich pro Monat in den Jahren 2002 und 2003 für dieses Aufgabengebiet verwendet wurde, hat die Rechtsmittelwerberin nicht beantwortet. In freier Beweiswürdigung geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass diese Tätigkeit angesichts von 14 betreuten SF. einen bedeutenden Zeitaufwand verursachte, so dass keinesfalls von einer "ausschließlichen" Vertretertätigkeit gesprochen werden kann.

Aus diesen beiden Gründen war die Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 als unbegründet abzuweisen.

Bemerkt wird, dass das Abgehen von einer bisherigen Verwaltungsübung keinen Verstoß gegen Treu und Glauben bedeutet. Die Behörde ist nämlich nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald

sie ihr Fehlverhalten erkennt (siehe VwGH 20.1.1999, 96/13/0090, v. 20.4.1999, 94/14/0149 u.v. 2.8.2000, 97/13/0196, 0197 und 0198).

Aus den Berufungsausführungen, die Behörde habe in vergleichbaren Fällen anders als hier entschieden, ist für den Standpunkt der Rechtsmittelwerberin letzten Endes nichts zu gewinnen. Denn selbst wenn in anderen Rechtssachen gesetzwidrig verfahren worden sein sollte, könnte ein solches Vorgehen der Einschreiterin kein Recht auf gleiches behördliches Fehlverhalten einräumen (vgl. VfGH 29.6.1981, B 65/81 u. VfSlg. 6992/1973, 7962/1976, 16814/2003 sowie VwGH 9.9.1998, 98/14/0145).

Was den erst in der Stellungnahme vom 29. April 2004 gestellten Antrag auf eine mündliche Verhandlung betrifft, ist auf § 284 Abs. 1 Z 1 BAO zu verweisen, wonach über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat, wenn es in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird. Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung setzt also einen rechtzeitigen Antrag der Berufungswerberin voraus. Anträge, die – wie im vorliegenden Fall - erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. Erk. v. 23.4.2001, 96/14/0091) keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung. Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufsfrist eingebracht wird (z.B. VwGH 16.2.1994, 90/13/0071). Somit konnte dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht stattgegeben werden.

Zu 2. Aufhebungsbescheid vom 8. April 2004 gemäß § 299 BAO, betreffend Einkommensteuer 2002

Gemäß § 299 Abs. 1 Bundesabgabenordnung in der hier geltenden Fassung kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich nicht als richtig erweist.

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt nach Abs. 3 des § 299 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat. Aufhebungen gemäß § 299 BAO sind nach § 302 Abs. 1 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides zulässig.

Wie aus den Ausführungen zu Punkt 1. hervorgeht, steht der Berufungswerberin das Vertreterpauschale nach BGBl. II Nr. 382/2001 nicht zu. Da sich der Sachverhalt seit 1999 nicht geändert hat, fehlen auch für das Kalenderjahr 2002 die Voraussetzungen. Somit erweist sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 15. Mai 2003, bei dem an Stelle der tatsächlichen Kosten das Vertreterpauschale gewährt wurde, als nicht richtig. Da die Aufhebung weiters innerhalb der Frist des § 302 Abs. 1 BAO erfolgt ist, besteht sie zu Recht.

Die im freien Ermessen erfolgte Ausübung des Behebungsrechtes gründet sich insbesondere auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem der Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit sowie auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dem Interesse der Abgabepflichtigen an der Nichtaufhebung des Bescheides kommt im Vergleich zum öffentlichen Interesse an der Behebung in Anbetracht der nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit des Bescheides geringeres Gewicht zu. Hinsichtlich der Nichtdurchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird auf die diesbezüglichen Ausführungen zu Punkt 1 verwiesen.

Auch hinsichtlich dieses Bescheides war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zu 3. Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2002:

Wie aus den Ausführungen zu den Punkten 1. und 2. hervorgeht, steht der Rechtsmittelwerberin das Vertreterpauschale nach BGBl. II Nr. 382/2001 auch für das Kalenderjahr 202 nicht zu.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 9. November 2005