

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L., vom 14. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 26. April 2004, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2003 neben nicht strittigen Sonderausgaben auch die Absetzung des Pauschalbetrages für Vertreter (§ 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 1 Z 9 der VO BGBI II Nr. 382/2001) für die Zeit vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2003 als Werbungskosten.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 26. April 2004 berücksichtigte das Finanzamt nicht den Pauschalbetrag für Vertreter als Werbungskosten.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Die Rechtsmittelwerberin sei seit April 2000 bei der Firma K. als Außendienstmitarbeiterin beschäftigt. Sie sei ausschließlich zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig. Im Außendienst habe sie 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 der Liegenschaft 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", welcher den Kunden

angeboten werde, zu machen. Dieser Objektcheck sei nichts anderes als die Schätzung einer Wohnimmobilie durch Mitarbeiter der K. in schriftlicher Form. In diesem Zusammenhang müsse sie auch die erforderlichen Unterlagen von den zuständigen Gemeinden erheben, einsehen und kopieren. Gleiches gelte für Recherchen an den jeweiligen Grundbuchsgerichten in Bezug auf diverse Verträge und zur Überprüfung von einzelnen Kaufpreisen.

Selbstverständlich habe sie im Zuge ihrer Tätigkeit auch andere Behörden zu besuchen.

Komme ein Vermittlungsauftrag für eine Liegenschaft zustande, so bereite die Berufungswerberin das Objekt für die Vermarktung vor, dies bedeute, sie fahre zum Objekt um Fotos von der Liegenschaft zu machen und eine entsprechende Textbeschreibung zu verfassen. Bei der Vermittlung von Immobilien gehöre es selbstverständlich auch dazu, die einzelnen Verkäufer als Auftraggeber zu besuchen und über den aktuellen Stand der Vermittlung zu informieren. Weiters fahre sie Besichtigungen mit Kauf- oder Mietinteressenten beim Objekt, zu welchem sie mit dem Auto fahre, durch. Bei Abschluss eines Geschäftes unterstütze sie die Käufer bzw. Mieter bei der Vertragsunterzeichnung, welche bei verschiedenen Rechtsanwälten durchgeführt werde und sei in deren Kanzlei anwesend, um ihre Kunden bei der Vertragsunterzeichnung zu unterstützen. Ebenso sei sie bei der Übergabe und Begehung der Liegenschaft vor Ort anwesend um ein Übergabeprotokoll zu erstellen. Bei sämtlichen dieser Tätigkeiten befindet sie sich im Außendienst und sei diesbezüglich auch einer erhöhten Unfallgefahr ausgesetzt. Im Innendienst habe die Rechtsmittelwerberin insbesondere die Post zu erledigen, diverse Telefonate zu führen, Akte für die Vermarktung aufzubereiten, Schätzungen, die im Außendienst vorbereitet worden seien, fertig zu stellen, Abschlussberichte zur Rechnungslegung einzureichen. Die Einschreiterin halte fest, dass sie 90 % ihrer Tätigkeit im Außendienst verrichte. Sie sei für die Vermittlung von Immobilien, unter anderem im Bereich des Verkaufs und der Vermietung tätig. Dadurch erfülle sie unzweifelhaft das Anforderungsprofil des Vertreters im Außendienst. Ihr Dienstvertrag unterscheide sich nicht von jenen ihrer Kollegen, denen das Vertreterpauschale zuerkannt werde. Warum gerade ihr das Vertreterpauschale nicht zuerkannt werde, bleibe ihr im Sinne des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes ein Rätsel.

In der beigefügten Arbeitgeberbestätigung vom 10. Mai 2004 wird die Tätigkeit der Rechtsmittelwerberin wie folgt beschrieben: Makler seien Personen, die zu mehr als 80 % im Außendienst tätig seien. Die Tätigkeit beinhalte die Anbahnung und den Abschluss von Geschäften. Wobei hier noch detailliert erwähnt werden müsse, dass Beratungen, Besichtigungen, Bewertungen, Betreuung von S. bis hin zur Vertragsunterfertigung die Aufgaben dieser Person seien.

Nach dem beigefügten Dienstvertrag vom 1. April 2000 ist Aufgabe der Berufungswerberin die Vermittlung des An- und Verkaufs von Wohnmiet-Objekten sowie die Vermittlung von

Wohnmiet-Objekten. 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 die Dienstnehmerin im Rahmen ihrer Tätigkeit die Interessen der übrigen Unternehmen des K-Sektors, insbesondere durch Hinweis auf deren Produkte im Kundenverkehr wahrzunehmen sowie diese Produkte (z.B. Bauspar-, Versicherungs-, Kreditverträge u.ä.) zu vermitteln. Die Dienstnehmerin ist diesbezüglich jedoch nicht abschlussberechtigt, nicht inkassoberechtigt und besitzt keine Handlungsvollmacht im Sinne des HGB. Sämtliche Kundenanträge sind von der Dienstnehmerin unverzüglich der Gesellschaft zu übermitteln, die diese an die jeweiligen Unternehmen des K-Sektors weiterleitet.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2006, nachweislich zugestellt am 7.2.2006, richtete der Unabhängige Finanzsenat ein Schreiben folgenden Inhaltes an die Berufungswerberin: "Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung werden Sie ersucht, innerhalb von vier Wochen ab der Zustellung dieses Schreibens Muster von Schriftstücken einer bei Ihrer Tätigkeit als Immobilienmaklerin am häufigsten vorkommenden Abwicklung einer erfolgreichen Vermittlung einer Immobilie (von der Auftragsannahme bis zur Veräußerung) sowie eines Mietobjektes vorzulegen. Weiters wollen Sie innerhalb der obgenannten Frist ausführlich schriftlich bekanntgeben, was mit dem weiteren Aufgabengebiet "Betreuung von S." konkret gemeint ist und wie viel Zeit durchschnittlich pro Monat im Jahr 2003 für dieses Aufgabengebiet verwendet wurde."

Dieser Vorhalt wurde weder innerhalb der gesetzten Frist noch bis heute beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 BGBI 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, darf der Verordnungsgeber die Pauschalierung auf einen bestimmten, von ihm leicht überblickbaren Personenkreis beschränken.

Im gegenständlichen Verfahren ist **unbestritten**, dass die Berufungswerberin im Rahmen ihres Dienstverhältnisses zum K., 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 sie im Vermitteln von Immobilien, unter anderem im Bereich des Verkaufs und der Vermietung tätig 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 auf Grund der Ausführungen der Berufungswerberin nicht 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 Rechtsmittelwerberin 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 "Vertreters" in seiner umgangssprachlichen Bedeutung. Der Gewährung des "Vertreterpauschales" steht daher bereits die Bestimmung des Begriffes "Vertreters" 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 "Vertreters" subsumiert werden könne, kann unter Hinweis auf das Maklergesetz sowie der Judikatur des OGH nicht gefolgt werden.

Nach § 1 des Maklergesetzes (MaklerG - BGBI. 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 Bestandverträgen 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 Hypothekardarlehen.

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-Immobilienmaklers ab (Quelle: www.ovi.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 "Vertreters" 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 Berufungswerberin 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. 3. 1981, 14/2885/80 und 14/2994/80 ausgeführt,
dass der Beruf eines Vertreters im Sinne der genannten Verordnung (BGBI 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 9. 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 BGBI. Nr. 6/1982 eine einschränkende Veränderung der Verordnung BGBI Nr. 49/1979 vorgenommen wurde. In der geänderten Verordnung (BGBI 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 BGBI 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 (BGBI 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 unselbstständig tätigen Immobilienmaklerin die wesentlichen 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 "Vertreters" entgegen.

Gegenstand des Handelsverkehrs, Handelsvertreter, Vertreterregelungen

Aus dem von Judikatur und Lehre entwickelten Begriff des "Vertreters" sowie unter Einbeziehung des Begriffes des Handelsvertreters und des Immobilienmaklers, vertritt der Unabhängige Finanzsenat außerdem die Auffassung, dass ein "Vertreter" im Sinne der ergangenen Verordnung BGBI 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 (BGBI. 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 selbstständig und gewerbsmäßig ausübt.

Nach § 16 Abs. 1 des MarklerG (BGBI. 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 "Vertreters" 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 BGBI. 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 nicht vor. In dem vorgelegten Schreiben des Arbeitgebers vom 10. Mai 2004 über die genaue Bezeichnung der Tätigkeit der Rechtsmittelwerberin ist von Betreuung der S. die Rede. Die im Vorhalt vom 6. Februar 2006 gestellte Frage, was darunter konkret gemeint ist und wie viel Zeit durchschnittlich pro Monat im Jahr 2003 für dieses Aufgabengebiet verwendet wurde, hat die Einschreiterin weder innerhalb der gesetzten Frist noch bis heute beantwortet. In freier Beweiswürdigung geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass diese Tätigkeit einen bedeutenden Zeitaufwand verursachte, so dass keinesfalls von einer "ausschließlichen" Vertretertätigkeit gesprochen werden kann.

Das Rechtsmittel war aus diesen beiden Gründen als unbegründet abzuweisen.

Aus den Berufungsausführungen, die Behörde habe in vergleichbaren Fällen anders als hier entschieden, ist für den Standpunkt der Rechtsmittelwerberin auch 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).

Linz, am 23. März 2006