



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H.M., vertreten durch P&P, vom 17. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch E.H., vom 2. Dezember 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 die Absetzung des Pauschalbetrages für Vertreter (§ 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 1 Z 9 der VO BGBl 1992/32) als Werbungskosten. Dem Antrag wurde eine Bestätigung des Arbeitgebers beigelegt, aus der hervorgeht, dass die Berufungswerberin im Unternehmen ausschließlich als Immobilienmaklerin tätig sei. Im Rahmen dieser Tätigkeit sei sie überwiegend im Außendienst zur Anbahnung und zum Abschluss von Geschäften sowie zur Kundenbetreuung tätig. Von der Gesamtarbeitszeit werde mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht.

Zur Prüfung der Voraussetzungen, ob das "Vertreterpauschale" zustehe, richtete die Abgabenbehörde erster Instanz einen Vorhalt an die Berufungswerberin und ersuchte um Übersendung des Dienstvertrages sowie einer Arbeitsplatzbeschreibung.

Die Berufungswerberin übersandte eine Kopie ihres Dienstvertrages sowie eine Aufgabenbeschreibung ihres Tätigkeitsbereiches und führte ergänzend aus, dass sich ihre Maklertätigkeit auf das Gebiet P und L erstrecke und sie vorwiegend im Außendienst tätig sei. Aus dem Dienstvertrag ist zu entnehmen, dass die Berufungswerberin mit 1. Juni 2000 einen Sondervertrag mit ihrem Arbeitgeber abgeschlossen habe und für das Dienstverhältnis grundsätzlich das Angestelltengesetz sowie die Bestimmungen des Kollektivvertrages des Allgemeinen Groß- und Kleinhandels Geltung hätten sofern der Vertrag keine abweichende Regelungen vorsehe. Die Berufungswerberin beziehe ein fixes Monatsgehalt zuzüglich etwaiger kollektivvertraglicher und betrieblicher Sonderzulagen. Zusätzlich erhalte sie eine Provision im Ausmaß von 20%. Die Höhe der Provision bemesse sich aus dem ATS 600.000,00 per anno übersteigenden Provisionsumsatzes (Maklerprovision und alle übrigen der Betriebsstätte ihres Dienstgebers zufließenden Provisionen abzüglich Subprovisionen und Forderungsausfälle) ihres Dienstortes (Betriebsstätte).

Der Aufgabenbereich der Berufungswerberin, welcher mehrere Tätigkeitsbereiche umfasst wurde wie folgt beschrieben:

Tätigkeitsbereich Immobilienmaklerei

- Auftragsübernahme vom Verkäufer/Vermieter der Immobilie
- Bewertung und Festlegung des Verkaufspreises (inkl. Besichtigung vor Ort)
- Beibringung von fehlenden Unterlagen (Gemeinde, BG, FA, etc)
- Organisation und Abwicklung von Besichtigungsterminen
- Begleitende Vertriebs- und Marketingmaßnahmen
- Hereinnahme von Kauf-/ Mietobjekten
- Organisation und Teilnahme an notwendigen Terminen (Notar, RA)

Tätigkeitsbereich Objektbewertung/Erstellung von Verwertungskonzepten

- Besichtigung des Objektes vor Ort
- Beibringung von fehlenden Unterlagen (Gemeinde, BG, FA etc)

Tätigkeitsbereich Betreuung der H-Filialen in allen Immobilienfragen

- Betreuung der H-Filialen im P und L
- Organisation von Mitarbeiterbesprechungen in den Filialen zum Thema
- Akquisitionstermine bei Kunden vor Ort
- Betreuung von H-Kunden auch in Kärnten

Sonstiges

- Abhaltung von Infoveranstaltungen bei Drittkunden
- Teilnahme an Schulungsveranstaltungen in Linz und Salzburg

Das Finanzamt S anerkannte die beantragten Werbungskosten ("Vertreterpauschale") nicht und begründete dies damit, dass das "Vertreterpauschale" nur zustehe, wenn der

Arbeitnehmer ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausübe. Dies sei auf Grund der vorgelegten Aufgabenbeschreibung (Immobilienmaklerei, Objektbewertungen, Betreuung von Filialen und Sonstiges) nicht gegeben.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und ausgeführt, dass die Berufungswerberin als Immobilienmaklerin überwiegend im Außendienst tätig sei und die Betreuung der H-Filialen, der Kundenakquisition sowie der Objektaufnahme diene. Die Objektbewertungen würden vor Ort bei den Käufern bzw. Verkäufern durchgeführt. Zu den einzelnen Ablehnungsgründen wurde Folgendes angeführt:

- **Objektbewertung**

Die Objektbewertungen seien im Rahmen der Vertretertätigkeit unbedingt erforderlich. Die Bewertungen würden ausschließlich im Außendienst beim Kunden vorgenommen werden, wobei das Vermittlungsobjekt (Immobilie) besichtigt und bewertet sowie der Preis bestimmt werde, zu dem die Immobilie optimal verkauft werden könnte. Zu einer optimalen Verwertung diene auch das gemeinsam mit dem Kunden erstellte Verwertungskonzept. Es handle sich hierbei um Tätigkeiten im Vorfeld der Immobilienvermittlung, die für den Gesamterfolg von enormer Bedeutung seien.

- **Betreuung von Filialen**

In den H-Bank-Filialen seien Exposeeständer (Prospektständer) aufgestellt, in denen die Immobilien beworben würden. Die laufende Aktualisierung der Prospektständer aber auch das Treffen von Kunden mit ihren Immobilienwünschen in den Bankräumen sowie die unmittelbar darauf folgende Besichtigung der Immobilien seien unter dem Begriff der Filialbetreuung zu verstehen. Im Rahmen dieser Tätigkeit würden auch Bankmitarbeiter darüber informiert, welche Objekte derzeit gesucht würden und welche gerade vermittelt werden könnten und sollten.

- **Sonstiges**

Die angebotenen Dienstleistungen würden auch bei Kunden oder anderen öffentlichen Veranstaltungen (z.B. Baumesse) präsentiert werden, um Kundenkontakte herstellen zu können. Die Berufungswerberin nehme auch laufend an Infoveranstaltungen teil um so möglichst erfolgreich am Markt Immobilien vermitteln zu können.

Ihre Tätigkeit sei daher ganz klar unter dem Titel "Vertretertätigkeit" zu sehen, da sie im Außendienst stattdfinde und allein zum Zwecke der Vermittlung von Immobilien diene.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (Bescheid) abgewiesen und im Wesentlichen damit begründet, dass die Tätigkeit der Berufungswerberin nicht die Vertreterqualifikation aus steuerlicher Sicht erfülle. Denn ein Arbeitnehmer, der das "Vertreterpauschale" begehre müsse eine unmittelbare und ausschließliche Vertretertätigkeit selbst ausüben, wobei die Vertretertätigkeit sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die

im Innendienst verrichteten Arbeiten umfasse. Von dieser Gesamtarbeitszeit müsse mehr als die Hälfte (der Zeit) im Außendienst, welche regelmäßig zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften sowie zur Kundenbetreuung verrichtet werde, verbracht werden. Dies führe zu einer ständigen Erweiterung des (Neu-) Kundenstockes innerhalb des Einsatzgebietes. Auf Grund der Aufgabenbeschreibung des Arbeitgebers, teile sich der Aufgabenbereich der Berufungswerberin in folgende Bereiche,

- Immobilienmaklerei P und L (1)
- Objektbewertung/Erstellung von Verwertungskonzepten (2)
- Betreuung der H-Filialen in allen Immobilienfragen (3)
- Abhaltung von Infoveranstaltungen und Teilnahme an Schulungsveranstaltungen (4)

Die Bereiche 2 bis 4 "passen" auf keinen Fall in das vorhin dargestellte Berufsbild (einer Vertreterin).

Gegen diesen Bescheid wurde vom bevollmächtigten Parteienvertreter rechtzeitig ein Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und ausgeführt, dass die Abweisung der Berufung insofern unverständlich sei, als die Berufungswerberin sämtliche Kriterien einer Vertretertätigkeit erfülle.

In der Aufgabenbeschreibung des Dienstgebers werde als erster Tätigkeitsbereich die Immobilienmaklerei angeführt, die den Hauptanteil der Tätigkeit der Berufungswerberin darstelle. Diesem Bereich spreche das Finanzamt offenkundig die Vertreterqualifikation zu, da nur die Punkte 2 bis 4 der Aufgabenbeschreibung nicht in das Berufsbild "passen" würden. Die in den Punkten 2 bis 4 angeführten Aufgaben, nämlich Objektbewertungen und Erstellen von Verwertungskonzepten, Beratung der H-Filialen in allen Immobilienfragen und Sonstiges seien Nebentätigkeit der Immobilienmaklerei, die ebenfalls ausschließlich dem Zweck der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften bzw. der Kundenbetreuung dienen würden. Einzige Ausnahme bilde die Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen. Aber Fortbildung falle wohl in nahezu allen Berufsgruppen an und könne kein Hindernis für eine Qualifikation als Vertreter im Sinne der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen sein.

Vielleicht sei nur der eine oder anderer Punkt aus dem Aufgabenkatalog falsch interpretiert worden. Wenn es heiße, dass die Berufungswerberin derzeit alle H-Filialen im P und L betreue, dann bedeute dies nichts anderes, als dass die Berufungswerberin für alle diese Filialen die Immobilienmaklerei ausübe. Wenn Mitarbeiterbesprechungen in den Filialen zu diesem Thema stattfänden, dann einzig und allein mit dem Ziele, Kunden für bestimmte Objekte zu akquirieren und zu diesem Zweck müsse ein Informationsaustausch stattfinden. Wollte man einem Kunden ein Objekt verkaufen, dann müsse dieses selbstverständlich entsprechend präsentiert und vor Ort besichtigt werden. Zum endgültigen Abschluss eines

Auftrages zähle natürlich auch, fehlende Unterlagen beizubringen, damit ein Kauf- oder Mietvertrag zustande komme.

Da die Tätigkeit der Berufungswerberin somit ausschließlich Vertretertätigkeit im Außendienst darstelle – mit Einschränkung auf die üblichen und erforderlichen Tätigkeiten für die konkreten Aufträge im Innendienst, wobei dieser Innendienst jedenfalls weniger als 50% der Gesamtarbeitszeit ausmache – stehe das beantragte Werbungskostenpauschale zu.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat – Außenstelle Salzburg) vor und führte unter anderem ergänzend aus, dass nur die ausschließliche Vertretertätigkeit zum Abzug des "Vertreterpauschales" berechtige und daher die gesamte Tätigkeit des Arbeitnehmers für die Beurteilung heran zu ziehen sei. Die Tätigkeit eines Vertreters im Sinne der Verordnung sei gegeben, wenn der Vertreter innerhalb eines bestimmten Einsatzgebietes unmittelbar einen Kundenstock aufbaue oder übernommen habe und diesen betreue. Dazu zählen die Anbahnung und der Abschluss von Geschäften. Andere Außendiensttätigkeiten, wie z.B. administrative stünden "dem Vertreterpauschale" entgegen. Ein Immobilienmakler habe in der Regel jedoch keinen Kundenstock, da nach Abschluss des Geschäftes in den meisten Fällen keine weitere Immobilie erworben werde. Die Tätigkeit der Berufungswerberin umfasse neben der Anbahnung und dem Abschluss von Verträgen auch die Betreuung von Mitarbeitern in den H-Filialen im P und L und die Organisation von Mitarbeiterbesprechungen in den Filialen. Weiters halte die Berufungswerberin Infoveranstaltungen bei Drittkunden ab. Aus der Tätigkeitsbeschreibung gehe eindeutig hervor, dass die Berufungswerberin nicht nur unmittelbare Vertretertätigkeit ausübe, sondern auch administrative und organisatorische Tätigkeiten durchführe die einer Zuerkennung des Vertreterpauschales entgegen stehen würden.

Zur Wahrung des Parteigehörs übersandte der Referent des Unabhängiger Finanzsenates die Stellungnahme des Finanzamtes der Berufungswerberin. Weiters teilte er ihr mit, dass ein Erörterungstermin abgehalten werde und richtete in der Folge einen Bedenkenvorhalt an die Berufungswerberin. Die Berufungswerberin wurde ersucht, eine für ihre Tätigkeit der Immobilienmaklerei am Häufigsten vorkommende Abwicklung einer erfolgreichen Vermittlung einer Immobilie (von der Auftragsannahme bis zur Veräußerung) sowie eines Mietobjektes vorzulegen. Personen- sowie objektbezogene Daten sollten soweit anonymisiert werden, dass eine "Verfolgbarkeit" der Personen und Objekte nicht möglich sei.

Die Berufungswerberin kam diesem Ersuchen vorerst nicht nach, sondern legte im Rahmen des Erörterungstermins eine Beschreibung ihrer Tätigkeit als Immobilienmaklerin sowie die Kopie eines (anonymisierten) Vermittlungsauftrages vor. Dieser **Tätigkeitsbeschreibung** (Objektaufnahme – Ablauf) ist unter anderem Folgendes zu entnehmen:

1.) Aufbereitung – Hereinnahme des Objektes durch die Berufungswerberin

- Telefonat bzw. persönliches Gespräch beim Verkäufer
- Besichtigung des Objektes (Befundaufnahme, Fotos, Besprechung) beim Verkäufer
- Einholung sämtlicher Unterlagen wie Baupläne, Baubeschreibung, baubehördliche und gewerbebehördliche Genehmigungen, Lagepläne, Widmung usw. beim Verkäufer
- Erstellung Vermittlungsauftrag – Besprechung und Unterfertigung beim Verkäufer

2a.) Werbemaßnahmen – durch das Sekretariat

- Aufbereitung des Objektes für Werbung – Erstellen von Expose, Datenblatt, Kopieren von Bauplänen zum Objekt
- Aufbereitung im Internet
- Weiterleitung der Objektunterlagen an diverse Betriebsstätten in Oberösterreich, Wien und Repräsentanzen in Deutschland und Tschechien
- Weiterleitung an Kooperationspartner in Deutschland und Holland
- Aushang der Exposes in den H-Banken, Gemeinden und Fremdenverkehrsverband
- Aufbereitung und Schaltung von Inseraten in diversen Medien (Lokalnachrichten, SN, diverse Zeitschriften im Deutschland, Fachspezifische Zeitschriften wie SB, Jagdzeitungen, Wirtschaftszeitungen usw.
- Zusendung von Objektunterlagen an anfragende Interessenten

2b.) Werbemaßnahmen – durch die Berufungswerberin

- Aushang der Exposes in den H-Banken, Gemeinden und Fremdenverkehrsverband
- Besprechung bzw. Hereinnahme von Interessenten für das Objekt

3) Terminvereinbarungen mit Kunden durch die Berufungswerberin

- Kontaktaufnahme, Telefonate, persönliche Besprechungen mit Interessenten, Vereinbarung Besichtigungstermin

- Besichtigungstermine beim Objekt
- Nachbearbeitung der kontaktierten, konkreten Interessenten

4.) Verkaufsabwicklung – Mietvertragsabwicklung durch die Berufungswerberin

- Schriftliche Hereinnahme Kaufanbot vom Käufer (mündliche Besprechung, Festlegung der erforderliche Kaufdaten)

- Weiterleitung bzw. Übergabe des Kaufanbotes an Verkäufer mit erforderlichen Verhandlungsgesprächen zur Anbotannahme beim Kunden

- Übermittlung des Kaufanbotes zur Errichtung des Kaufvertrages an den Rechtsanwalt
- Diverse Vertragsbesprechungen mit den Klienten in der Kanzlei des Rechtsanwaltes
- Gemeinsame Vertragsunterfertigung beim Notar
- Übergabe des Objektes an den Käufer
- Diverse Nachbetreuung – Unterstützung wie Ummeldung bei Gemeinden, Stromversorger, Postamt usw.

Der Kopie des vorgelegten **Vermittlungsauftrages** (Veräußerung einer Liegenschaft) ist zu entnehmen, dass dieser als Allgemeiner Maklervertrag über Verkauf – Vermietung – Verpachtung bezeichnet wird und unter anderem folgende Bedingungen enthält:

*Der Auftraggeber beauftragt die R-GmbH mit der Vermittlung der Vermietung, **des Verkaufes**, der Verpachtung des nachstehend beschriebenen Objektes zu den angeführten Bedingungen.*

Der Auftraggeber ist Verfügungsberechtigt über dieses Objekt als Eigentümer.

Es folgt die Beschreibung des Vermittlungsobjektes.

Der Auftraggeber verpflichtet sich zur Bezahlung der nachstehenden Provision für den Fall, dass er mit dem von der R-GmbH namhaft gemachten Interessenten, das vorgenannte oder ein zweckgleichwertiges Rechtsgeschäft abschließt. Die Provision gebührt der R-GmbH auch, wenn sie in anderer Weise als durch Namhaftmachung verdienstlich wird.

Diese Provision beträgt: vereinbarter Prozentsatz des Kaufpreises incl. Lasten

Der Auftraggeber hat die R-GmbH bei der Ausübung seiner Vermittlungstätigkeit redlich zu unterstützen und eine Weitergabe von mitgeteilten Geschäftsgelegenheiten zu unterlassen.

Die R-GmbH und der Auftraggeber sind verpflichtet, einander die erforderlichen Nachrichten zu geben, insbesondere betreffend eine Änderung der Verkaufsabsicht des Auftraggebers.

Besondere Provisionsvereinbarungen:

Die Zahlung der oben vereinbarten Provision von % (vereinbarter Prozentsatz) wird auch für den Fall vereinbart, dass das im Maklervertrag bezeichnete Geschäft wider Treu und Glauben nicht zustandekommt, dass ein anderes als ein zweckgleichwertiges Geschäft zustandekommt, dass das Geschäft mit einer anderen Person zustandegekommen ist, der vom Auftraggeber diese Geschäftsgelegenheit bekanntgegeben wurde oder ein gesetzliches oder vertragliches Vorkaufs-, Wiederverkaufs- oder Eintrittsrecht ausgeübt wurde (§ 15 Abs 1 Maklergesetz, siehe Informationsblatt – ÖVI-Form Nr.: 13).

Der Auftraggeber muss in der Folge bestätigen, ob das Verkaufsobjekt mit oder ohne öffentliche Wohnbauförderungsmittel errichtet worden ist und das er eine Kopie dieses Vermittlungsauftrages sowie das Informationsblatt – ÖVI-Form Nr.: 13 erhalten hat. Sollten sonstige Vereinbarungen getroffen worden sein werden diese auf den vom Auftraggeber und der Berufungswerberin unterfertigten Vermittlungsauftrag angeführt. Weiters sind der Gerichtsstand sowie der Erfüllungsort angeführt.

Der vom Referenten anberaumte Erörterungstermin hat am 20. Oktober 2004 in den Amtsräumen des Finanzamtes S in P stattgefunden. In der darüber aufgenommenen Niederschrift wurde die Berufungswerberin unter anderem vom Referenten befragt, ob die Bestimmungen des Dienstvertrages sowie die im Rahmen des Berufungsverfahrens eingereichte Tätigkeitsbeschreibung im Streitzeitraum gültig waren. Dies wurde von der

Berufungswerberin bejaht und ergänzend ausgeführt, dass sie die H-Filialen je nach Bedarf aber mindestens ein bis zweimal pro Monat besuche und im Rahmen dieses Besuches die neuen Objekte (Expose) von ihr dort ausgehängt werden. Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes, ob in den Filialen die von der Berufungswerberin angebotenen Objekte durch Mitarbeiter der jeweiligen Bankfiliale betreut werden, gab die Berufungswerberin an, dass sie und nicht die Mitarbeiter der Bankfiliale diese betreuen.

Ihr Hauptaufgabenbereich – Immobilienmaklerei - wurde wie folgt beschrieben:

Der Hauptaufgabenbereich der Immobilienmaklerei besteht im wesentlichen darin, dass der Berufungswerberin von Verkäufern bzw. Vermietern von Immobilien deren Immobilien zur Verwertung angeboten werden. Auch im umgekehrten Fall, wenn die Berufungswerberin von einer beabsichtigten Veräußerung bzw. Vermietung einer Immobilie Kenntnis erlangt, tritt sie an den Verkäufer bzw. Vermieter heran und erstellt gleichfalls ein Verwertungskonzept. Die Berufungswerberin tritt in der Folge an potenzielle Käufer bzw. Mieter der Immobilie heran und versucht die Immobilie zu verkaufen bzw. zu vermieten. Da in den seltensten Fällen die Vorstellung der Käufer und Verkäufer über die Höhe der Kaufpreise bzw. Mietpreise übereinstimmen, versucht die Berufungswerberin ausgehend von ihrem Verwertungskonzept die Immobilie trotzdem zu verkaufen bzw. zu vermieten. Die Berufungswerberin versucht in Absprache mit ihrem Auftraggeber (Verkäufer, Käufer) die Immobilie bestmöglich zu verwerten.

Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes hinsichtlich des Verwertungskonzeptes führte die Berufungswerberin aus, dass dieses am Beginn jedes Auftrages stehe und aus einer Aufnahme des Objektes und der Kaufpreisfindung (Mietpreisfindung) bestehe. In der Folge werde versucht das Objekt am Markt zu verwerten. FrauH gab über weiteres Befragung des Vertreters des Finanzamtes zur Kaufpreisfindung an, dass sie selbständig die Bewertung der Objekte vornehme, weil diese Tätigkeit im Berufsbild des Maklers Deckung finde. Der Vertreter der Berufungswerberin führte ergänzend aus, dass die weiteren Bereiche 2 – 4 (der Tätigkeitsbeschreibung) lediglich Ergänzungen des Hauptaufgabenbereiches der Immobilienmaklerei seien.

Auf Befragen des Referenten, ob ihr Dienstgeber Eigentümer der Immobilien sei, und wer die Vertragsparteien seien, gab die Berufungswerberin an, dass die zu verwertenden Immobilien nicht im Eigentum ihres Dienstgebers, sondern im Eigentum des jeweiligen Verkäufers bzw. Vermieters stehen würden. Der Abschluss der Verträge werde von der Berufungswerberin dahingehend vorbereitet, dass sie mit einem Kaufanbot bzw. Mietanbot an die Parteien herantrete und diese in der Folge die Verträge abschließen würden.

Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes wann der Provisionsanspruch entstehe, führte die Berufungswerberin aus, dass dieser ab beiderseitiger Unterfertigung des

Kaufanbotes/Mietanbotes entstehe. Dieser Anspruch bestehe so lange, als nicht der Verkäufer aus im Vermittlungsauftrag vorgegeben wichtigen Gründen seinen Auftrag widerrufe. Die Rechnungslegung erfolge in der Regel unmittelbar nach Unterfertigung der Verträge, wobei aufgrund der Bestimmungen des Maklergesetzes ein Provisionsanspruch beider Parteien bestehe (die Berufungswerberin übergab einen für ihre Tätigkeit typischen Vermittlungsauftrag – wie vorhin beschrieben). Über weiteres Befragen des Vertreters des Finanzamtes zu Pkt. 3 der Tätigkeitsbeschreibung Betreuung der H-Filialen in allen Immobilienfragen, gab die Berufungswerberin an, dass dies am Beginn ihrer Tätigkeit ein einmaliges Vorstellungsgespräch in den H-Filialen betroffen habe. Im Übrigen werde auf die Antwort zur Frage des Aufgabenbereiches im Streitzeitraum (2001) verwiesen. Die Berufungswerberin führte ergänzend aus, dass die Abhaltung von Infoveranstaltungen der Akquisition von Kunden außerhalb der H-Filialen betreffe. Die Teilnahme an Schulungsveranstaltungen in Linz und Salzburg diene der Fortbildung in ihrem Beruf als Immobilienmaklerin, wie z. B. laufende Fortbildungen im Bereich des Mietrechtes. Der Ansicht des Finanzamtes (Beilage zur Vorlage der Berufung an den Unabhängiger Finanzsenat, die der Berufungswerberin zur Wahrung des Parteiengehörs übersandt worden war), dass ein Immobilienmakler in der Regel keinen Kundenstock habe, da nach dem Abschluss des Geschäftes in den meisten Fällen keine weitere Immobilie erworben werde, werde von der Berufungswerberin widersprochen, da in den meisten Fällen die Kunden erhalten blieben, weil gerade auf dem Gebiet der Vermietung einer Immobilie diese fortlaufend stattfinde. Der Ansicht des Finanzamtes (Beilage zur Vorlage der Berufung an den Unabhängiger Finanzsenat, die der Berufungswerberin zur Wahrung des Parteiengehörs übersandt worden war), dass FrauH nicht nur eine unmittelbare Vertretertätigkeit ausübe, sondern auch administrative und organisatorische Tätigkeiten durchführe, die einer Zuerkennung des Vertreterpauschales entgegenstünden, werde vom Vertreter der Berufungswerberin unter Hinweis auf die Verordnung, wonach auch Innendiensttätigkeiten zu verrichten seien und diese sofern sie weniger als 50% betragen würden der Zuerkennung des Vertreterpauschales nicht schädlich seien, widersprochen. Die Innendiensttätigkeiten beschränkten sich ausschließlich auf die Verwertung der Objekte. Über Befragen der Vertreterin des Finanzamtes, dass unter Pkt. 2 Werbemaßnahmen die Tätigkeit einer Sekretärin angeführt sei, gab die Berufungswerberin an, dass diese vorwiegend die administrativen Tätigkeiten der Berufungswerberin im Innendienst übernehme. Auf die Frage des Referenten, ob die Sekretärin der Berufungswerberin unterstellt sei, gab die Berufungswerberin an, dass dies nicht zutrefte, weil diese nur die notwendigen Informationen über die zu verkaufenden Objekte von der Berufungswerberin erhalten würde.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage, teilte der Referent beiden Parteien seine Rechtsansicht mit (das "Vertreterpauschale" steht nach Ansicht des Referenten nicht zu) und räumt den Parteien eine Frist von einer Woche (27.10.04) ein, falls sie eine einvernehmliche Lösung des gegenständlichen Verfahrens herbeizuführen wollen.

Mit Schriftsatz vom 25. Oktober 2004 legte der Parteienvertreter seine Rechtsansicht dar und führte unter anderem aus, dass - entgegen der Rechtsansicht des Referenten, wonach die Vermittlung von unbeweglichen Sachen keine Vertretertätigkeit sei, da diese nur auf "Gegenstände des Handelsverkehrs" beschränkt sei - die Vermittlung von "Gegenständen des Handelsverkehrs" (und damit auch die Vermittlung von Liegenschaften) dem Handelsvertretergesetz unterliegen würden. Für diese Berufsgruppe sei die Verordnung 2000/95 erlassen worden, mit der ein Durchschnittssatz für die Betriebsausgaben geregelt werde. Ein Jahr nach Erlassung dieser Verordnung habe der Gesetzgeber die Verordnung 2001/382 in Kraft gesetzt, die den Durchschnittssatz der Werbungskosten für "Vertreter" regle. Wäre der Gesetzgeber von der Ansicht ausgegangen, dass eine Vertretertätigkeit nur die Vermittlung von "Gegenständen des Handelsverkehrs" umfasse, die bereits von der Verordnung 2000/95 geregelt werde, dann sei die Ziffer 9 der Verordnung 2001/382 obsolet. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass das Vertreterpauschale, welches die Berufungswerberin beantrage, vor allem die Vermittlung von Geschäften umfasse, die nicht "Gegenstände des Handelsverkehrs" betreffen würden, andernfalls würde die Ziffer 9 der Verordnung 2001/382 überhaupt keinen Sinn ergeben. In der betreffenden Verordnung sei die Vertretertätigkeit nicht auf irgendwelche Gegenstände oder Fachgebiete eingeschränkt. Nach Ansicht des Parteienvertreters beschränke sich die Rechtsfrage des gegenständlichen Verfahrens somit auf die Kernfrage, ob die Tätigkeit der Berufungswerberin als Immobilienmaklerin als Vertretertätigkeit im Sinne der Verordnung 2001/382 gesehen werden könne oder nicht. Er und seine Klientin seien der Ansicht, dass die Immobilienmaklertätigkeit jedenfalls von diesem sehr allgemein gehaltenen Vertreterbegriff umfasst sei.

In einem weiteren Schriftsatz vom 28. Dezember 2004 verwies der Parteienvertreter zunächst auf die "Vorkorrespondenz" und den Erörterungstermin und führte in Ergänzung zu seinen bereits gemachten Äußerungen aus, dass der Unabhängige Finanzsenat - Außenstelle Salzburg (UFS – Salzburg) im bisherigen Verfahren die Rechtsansicht vertreten habe, dass die Erstellung von Verwertungskonzepten für Liegenschaften für die Beurteilung als Vertretertätigkeit schädlich sei. Weiters führte er aus, dass der UFS- Salzburg in einem Rechtsmittelverfahren (RV) einen Gebietsverkaufsleiter betreffend ausgeführt habe, dass dessen Tätigkeit auch wenn er Händler bei Bestellungen unterstütze, mit diesen Händlern Zielvorgaben abschließe und darüber hinaus Marketingmaßnahmen vorschlage der Gewährung des "Vertreterpauschales" nicht hinderlich sei. Der Gewährung des

"Vertreterpauschales" stehe nach dem Rechtssatz des UFS - Salzburg zu RV auch nicht entgegen, dass Tätigkeiten wie Abrechnungen mit Kunden, der Nachweis des Arbeitseinsatzes und ähnliches Ausfluss einer Vertretertätigkeit seien und deshalb für die Anwendung des Pauschales unschädlich sei.

Der Argumentation des Referenten des UFS - Salzburg im gegenständlichen Verfahren, wonach das Vertreterpauschale unter anderem auch deshalb verwehrt werden soll, da die Immobilienmaklertätigkeit möglicherweise an sich keine Vertretertätigkeit sei, werde auf die Entscheidung des UFS - Linz vom 20. Juli 2004 (RV/) hingewiesen. Darin werde ausgeführt, dass Vertreter Personen seien, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und den Abschluss von Geschäften sowie zu Kundenbetreuung tätig seien. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Kunden Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit). Mit dieser Tätigkeitsbeschreibung solle klar gestellt werden, dass nach dem Willen des Verordnungsgebers keines Falls jede Außendiensttätigkeit unter die Vertretertätigkeit falle. Diene sie zum Beispiel der Abwicklung eines abgeschlossenen Vertrages, so könne die Pauschale hierfür nicht in Anspruch genommen werden. Prinzipiell werde in dieser Entscheidung die Tätigkeit der Vermittlung von Mitarbeitern an Kunden im Rahmen eines Personalleasings unter Vertretertätigkeit subsumiert, schädlich sei jedoch in diesem Fall die Abwicklung des Geschäftes beziehungsweise die Überwachung des gegenseitigen Leistungsaustausches sowie die Betreuung der Mitarbeiter nach Abschluss des Vertrages. Wenn die Vermittlung von Mitarbeitern für Zwecke des Personalleasings der Vertretertätigkeit unterzuordnen sei, dann könne dem Argument nicht gefolgt werden, eine Vertretertätigkeit sei nur dann gegeben, wenn vertretbare bewegliche Sachen vermittelt würden.

In "Meyers Großem Taschenlexikon" werde unter dem Begriff "Vertreter" (offensichtlich als Überbegriff) auf die Begriffe 1. Stellvertretung und 2. Handelsvertreter verwiesen. Unter "Stellvertretung" werde das rechtsgeschäftliche Handeln einer geschäftsfähigen Person (Vertreter) im Namen einer anderen (Vertretener) für diese, das hieße für fremde Rechnung mit dem Ziel, dass die rechtlichen Wirkungen letztere Treffen sollten, beschrieben. Die Berufungswerberin werde regelmäßig von ihren Kunden bevollmächtigt (laut ABGB Grundvoraussetzung jemanden rechtsgültig zu "vertreten"), ein Objekt zu verwerthen (teilweise Verkäufe, teilweise Vermietungen). Die (Tätigkeit der) Berufungswerberin sei daher eindeutig als Vertreterin in diesem Sinne zu sehen. In vielen Entscheidungen sei immer wieder zu lesen, dass der Beruf des Vertreters einen sehr weit gezogenen Kreis von Berufstätigen umfasse. Es sei daher unverständlich warum die Tätigkeit der Berufungswerberin nicht unter den Begriff

Vertreter fallen solle. Im Auftrag der Berufungswerberin werde daher um Stattgabe des Berufungsbegehrens gebeten.

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).

Auf Grund des § 17 Abs. 4 (jetzt: Abs. 6) des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, wird verordnet:

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:

Vertreter 5 vH der Bemessungsgrundlage, höchstens ATS 30.000,00 (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 (§ 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, idF BGBl. Nr. 32/1993).

Im gegenständlichen Verfahren ist **unbestritten**, dass die Berufungswerberin im Rahmen ihres Dienstverhältnisses zur R-GmbH, die Tätigkeit einer unselbständig tätigen Immobilienmaklerin ausübt.

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, idF BGBl. Nr. 32/1993 fällt.

Nach Ansicht des Referenten des UFS – Salzburg, fällt die Tätigkeit der Berufungswerberin **nicht** 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, idF BGBl. Nr. 32/1993 und zwar aus folgenden Gründen:

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 Anführung der einzelnen Gruppen in der Verordnung das "Vertreterpauschale" nicht zusteht. Da 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.

Der Parteienvertreter bringt in seinem Schriftsatz vom 28. Dezember 2004 erstmals vor, dass die Berufungswerberin von ihren Kunden regelmäßig bevollmächtigt (laut ABGB Grundvoraussetzung jemanden rechtsgültig zu "vertreten") werde, ein Objekt zu verwerten (teilweise Verkäufe, teilweise Vermietungen) und daher Vertreterin im Sinne der vorigen Ausführungen (Ziffer 1) sei.

Dieser Ansicht des Parteienvertreters 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 Rummeß, § 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 für den Referenten des UFS – Salzburg weder auf Grund der bisherigen Ausführungen der Berufungswerberin insbesondere im Rahmen des Erörterungstermins – auf die Seiten zwei und drei der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermins wird verwiesen – noch im Hinblick auf die von der Berufungswerberin im Verlauf dieses Termins übergebene Kopie eines "Vermittlungsauftrages" (Bezeichnung: Allgemeiner Maklervertrag) und den darin zwischen dem Auftraggeber und der R-GmbH 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 sowie ihren Ausführungen als auch der Kopie des Vermittlungsauftrages ist zweifelsfrei zu schließen bzw. zu entnehmen, dass die Berufungswerberin nicht vom Auftraggeber bevollmächtigt wird, 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 nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg 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. Nach Ansicht des Referenten des UFS – Salzburg fehlt daher das für die Berufsgruppe der Vertreter typische Merkmal des "ständig mit

der Vermittlung betraut sein" 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 (siehe Seite vier dritter Absatz, der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermin vom 20. Oktober 2004). Daran vermögen weder die von der Berufungswerberin geleisteten Vorarbeiten noch die Behauptung der Berufungswerberin, dass bei einer Vermietung in den meisten Fällen die Kunden erhalten blieben, weil diese fortlaufend stattfindet, etwas zu ändern, da auch in diesen Fällen nicht die Berufungswerberin sondern die Vertragspartner das "Geschäft" abschließen. 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 nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg 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 des Parteienvertreters, der auch die Tätigkeit einer Immobilienmaklerin unter den allgemein gehaltenen Begriff des "Vertreter" subsumiert, 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

Geschäftserfahrenheit 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 Immobilienreuhänder (ÖVI – der Auftraggeber der Berufungswerber bestätigt den Erhalt eines Formblattes mit der Bezeichnung ÖVI-Form Nr. 13) 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.ovi.at).

Es ist daher festzustellen, dass sich die Tätigkeit der Berufungswerberin als nicht selbständig tätige Immobilienmaklers 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 daher nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg 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 Vertreterertätigkeit" 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).

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 Vertreterertätigkeit 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. Diese Rechtslage nach Änderung der Verordnung BGBl. Nr. 6/1982 in Bezug auf die "Vertretertätigkeit", die sowohl eine Außen- als auch eine Innendiensttätigkeit normiert, aber eine "Vertretertätigkeit" im Außendienst fordert, ist nach Ansicht des Referenten des UFS - Salzburg auch auf die im Streitjahr 2001 in Geltung stehende Verordnung BGBl. Nr. 32/1993 (die Verordnung BGBl. Nr. 382/2001 ist erst ab 2002 anzuwenden – siehe § 6 dieser VO) anwendbar. Nach dieser im Streitjahr geltenden Verordnung wird gefordert, dass der den pauschalen Abzug der Aufwendungen begehrende Steuerpflichtige eine **ausschließliche Vertretertätigkeit** bestehend aus Außen- und Innendienst verrichten muss. Die Innendiensttätigkeit darf nur die zur Bearbeitung der konkreten Aufträge erforderliche Zeit umfassen und weniger als 50% der Gesamtarbeitszeit betragen. Die **ausschließliche Vertretertätigkeit** muss überwiegend im Außendienst ausgeübt werden. 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 Abs. 6, Tz 6).

Nach Ansicht des Referenten des UFS – Salzburg 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 Judikatur 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. FrauH 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 den 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.

Nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg steht daher der Gewährung des "Vertreterpauschales" der von Judikatur und Lehre entwickelte Begriff für die Berufsgruppe der "Vertreter" entgegen.

Gegenstand des Handelsverkehrs, Handelsvertreter, Vertreterregelungen

Aus den von Judikatur und Lehre entwickelten Begriff des "Vertreters" sowie unter Einbeziehung des Begriffes des Handelsvertreters und des Immobilienmaklers, ist der Referent des UFS- Salzburg zur Ansicht gelangt, dass ein "Vertreter" im Sinne der ergangenen Verordnung BGBl. Nr. 32/1993 nur Geschäfte über "Gegenstände des Handelsverkehrs" nicht aber über unbewegliche Sachen für einen anderen abschließen kann. Diese Rechtsansicht teilte er auch den Parteien im Rahmen des Erörterungstermins mit.

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.

Daraus hat der Referent des UFS- Salzburg den Schluss gezogen, 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 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 der Parteienvertreter in seinem Schriftsatz vom 25. Oktober 2004 diese Rechtsansicht des Referenten des UFS- Salzburg in Zweifel zieht und seinerseits auf die Verordnung BGBl 95/2000 (Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen von Handelsvertretern) verweist und daraus offenbar den Schluss zieht, dass die Ziffer 9 der Verordnung BGBl 382/2001 obsolet sei und daher davon auszugehen sei, dass das "Vertreterpauschale" vor allem die Vermittlung von Geschäften umfasse, die nicht Gegenstand des Handelsverkehrs betreffen, sowie die betreffenden

Verordnungen die Vertretertätigkeit nicht auf irgendwelche Gegenstände oder Fachgebiete einschränken würden, ist Folgendes zu entgegnen:

Im § 1 der Verordnung über die Pauschalierung von Betriebsausgaben und Vorsteuern von Handelsvertretern (BGBl 95/2000), wird normiert, dass nur bei der Tätigkeit eines Handelsvertreters im Sinne des Handelsvertretergesetzes BGBl Nr. 88/1993 - dem sowohl die Vermittlung als auch der Abschluss von Geschäften über unbewegliche Sachen ausdrücklich verwehrt ist (§ 1 Abs. 1 des Handelsvertretergesetzes) - diese Pauschalierung in Anspruch genommen werden kann. Es ist für den Referenten des UFS- Salzburg daher unverständlich, dass die "betreffenden Verordnungen" die Vertretertätigkeit nicht einschränken würden, wenn die Vermittlung und der Abschluss über unbewegliche Sachen und damit die Haupttätigkeit der Berufungswerberin, nämlich die Immobilienmaklerei, einem Handelsvertreter von Gesetzeswegen und damit wohl auch einem nicht selbständig tätigen "Vertreter" verwehrt ist. Das die Z 9 der Verordnung *BGBl Nr. 382/2001* obsolet sein soll bzw. überhaupt keinen Sinn ergeben würde, wenn man annehme der Gesetzgeber sei von der Ansicht ausgegangen, dass eine Vertretertätigkeit nur die Vermittlung von Gegenständen des Handelsverkehrs umfassen soll, ist für den Referenten des UFS- Salzburg nicht nachvollziehbar. Nicht nachvollziehbar deshalb, weil die Beurteilung ob die Tätigkeit einer Person in die Z 9 der Verordnung BGBl. 32/1993 fällt, einzelfallbezogen vorzunehmen ist. Der Ansicht des Parteienvertreters, dass davon auszugehen sei, dass der Gesetzgeber die Ziffer 9 der Verordnung *BGBl. Nr. 382/2001* – auf das Streitjahr bezogen ist es die Verordnung BGBl. Nr. 32/1993 – vor allem die Vermittlung von Geschäften umfasse, die nicht Gegenstände 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 – nach Ansicht des Parteienvertreters - ohnehin alles unter den gesetzlich nicht geregelten Begriff des "Vertreter" subsumierbar wäre. Es besteht entgegen der Ansicht des Parteienvertreters ein gravierender Unterschied, ob eine Person als "Vertreter" oder als Immobilienmakler tätig ist, denn nach seinem Tätigkeitsgebiet ist es ihm entweder von Gesetzeswegen untersagt über "unbewegliche Sachen" Geschäfte anzubahnen, abzuschließen und die Kunden zu betreuen, wie dies einem "Vertreter" verboten ist, oder es ausschließlich ihm vorbehalten über Auftrag Geschäfte über unbewegliche Sachen und damit Immobilien zu vermitteln und darüber keine Geschäftsabschlüsse zu tätigen, wie dies dem Immobilienmakler vorbehalten ist.

Verweis auf andere UFS- Entscheidungen

Der Verweis auf eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates – Außenstelle Linz (UFS- Linz, RV/), führt nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg für das gegenständliche Berufungsverfahren zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung. In diesem Verfahren vor dem UFS – Linz wurde die Vermittlung von Mitarbeitern an Kunden im Rahmen eines Personalleasings unter Vertretertätigkeit subsumiert, schädlich sei jedoch in diesem Fall die Abwicklung des Geschäftes beziehungsweise die Überwachung des gegenseitigen Leistungsaustausches sowie die Betreuung der Mitarbeiter nach Abschluss des Vertrages gewesen.

Es ist zuzugestehen, dass die Vermittlung von Mitarbeitern im Rahmen eines Personalleasings keinen "Gegenstand des Handelsverkehrs" betrifft und daher gegen die vom Referenten des UFS- Salzburg vertretene Ansicht spricht. Auch wenn umgangssprachlich das "Vermitteln von Geschäften" der Berufsbezeichnung "Vertreter" zugeordnet wird, so übersieht der Parteienvertreter offenbar, dass umgangssprachlich nicht nur ein "Vermitteln eines Geschäftes" vorliegen muss, sondern der "Vermittler" muss von einem anderen ständig damit betraut sein und/oder in dessen Namen diese Geschäfte abzuschließen. In dem Verfahren vor dem UFS- Linz war der Berufungswerber von einem anderen ständig damit betraut diese Geschäfte mit den Kunden anzubahnen und abzuschließen (*"Der Dienstvertrag fordert vom Berufungswerber somit nicht nur die Anbahnung und den Abschluss des Geschäftes mit dem Kunden"*). Dieser Berufungswerber wurde nicht erst, wie die Berufungswerberin, bei Erteilung eines Auftrages tätig, sondern ist ständig von seinem Arbeitgeber damit betraut Arbeitskräfte an Unternehmen zu vermitteln und schließt zudem das "Geschäft" mit dem Kunden (in diesem Fall das Unternehmen, welches einen Bedarf an bestimmten Arbeitskräften hatte) im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers ab. Beide Merkmale – ständig damit betraut sein und das "Geschäft" mit dem Kunden abschließen – fehlen **unbestrittenermaßen** bei der Tätigkeit der Berufungswerberin als unselbständig tätige Immobilienmaklerin und führt daher zu keiner anderen Beurteilung.

Der Verweis des Parteienvertreters auf eine Entscheidung des UFS- Salzburg (RV), führt nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg für das gegenständliche Berufungsverfahren zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung. Der Parteienvertreter übersieht offenbar, dass auch dieser Berufungswerber ständig von einem anderen betraut war Geschäfte abzuschließen und die Kunden zu betreuen (*"Der Gebietsvertriebsleiter eines Kfz-Generalimporteurs ist für den Verkauf von Neufahrzeugen und die Betreuung von Händlern eines bestimmten Gebietes allein zuständig"*). Auch dieser Berufungswerber war ständig von einem anderen damit betraut das "Geschäft" (Verkauf von Neufahrzeugen) mit den Kunden (Händler) im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (Generalimporteur) abzuschließen. Beide Merkmale – ständig damit betraut sein und das "Geschäft" mit dem Kunden abschließen – fehlen

unbestrittenermaßen bei der Tätigkeit der Berufungswerberin als unselbständig tätige Immobilienmaklerin, wodurch sich auch in diesem Fall keine andere Beurteilung ergibt.

Zusammenfassend ist der Referent des UFS- Salzburg daher zur Ansicht gelangt, dass die Tätigkeit der Berufungswerberin als unselbständig tätige Immobilienmaklerin nicht unter § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, idF BGBl Nr. 32/1993, subsumiert werden kann. Ein Eingehen auf einzelne Teilbereiche ihrer Tätigkeit, wie das Erstellen von Verwertungskonzepten oder die Nachbetreuung "der Kunden", das Ummeldung bei Gemeinden, Stromversorger oder dem örtlichen Postamt und ob diese Bereiche Ausfluss einer "ausschließlichen Vertretertätigkeit" sind oder nicht, ist nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg nicht erforderlich.

Nicht erforderlich deshalb, weil die Bestimmung des Begriffes "Vertreter" und die von dieser Berufsgruppe überwiegend im Außendienst auszuübende "ausschließliche Vertretertätigkeit" ergeben hat, dass

- nach dem Sprachgebrauch (Gabler Wirtschafts-Lexikon¹², Seite 2473)
- der Literatur des Zivilrechts (siehe W. Fromherz, Der Zivilmaklervertrag, Springer Verlag, Seite 16, 20, Strasser in Rummel³, § 1002 Rz 20, Schwimann/Apathy, ABGB² V, § 1002 Rz 3)
- der Judikatur des OGH (OGH 16. 03. 2004, 4 Ob 35/04g) sowie
- die Beschreibung der Tätigkeit eines Immobilienmaklers nach dem Österreichischen Verband der Immobilientreuhänder (Quelle: www.oivi.at)

aber insbesondere

- nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH vom 10. 03. 1981, 14/2885/80 und 14/2994/80 sowie vom 09. 11. 1983, 82/13/0146)
- und der Lehre zum Steuerrecht (siehe Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 17 Abs. 6, Tz 6)

sowie

- den Bestimmungen des Maklergesetzes (siehe §§ 1, 16 Abs. 1 des MaklerG)

die Berufsgruppe der "Immobilienmakler" nicht unter die Berufsgruppe der "Vertreter" subsumierbar ist und außerdem

- die Berufsgruppe der "Immobilienmakler" nicht in der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, idF BGBl Nr. 32/1993, enthalten sind.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 22. Februar 2005