



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. Juli 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 10. Juli 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im streitgegenständlichen Jahr bei der X GmbH nichtselbständig tätig.

In seiner am 13. März 2013 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Arbeitnehmerveranlagungserklärung für das Jahr 2012 machte er ua. das Berufsgruppenpauschale für Vertreter gemäß § 1 Z 9 der VO BGBI. II Nr. 382/2001 geltend.

Am 13. Juni 2013 erging ein Ergänzungersuchen des Finanzamtes an den Bw. mit folgendem Wortlaut:

"Ergänzungspunkte:

Betreffend der geltend gemachten Vertreterpauschalierung werden Sie ersucht, eine Bestätigung Ihres Dienstgebers über die ausgeübte Tätigkeit im Sinne des § 17 EStG 1988 beizubringen.

Die Voraussetzungen müssen angeführt und bestätigt sein.

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschalierung sind:

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben.

Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden, weiters sind Vertreter 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 (zB Kundenbetreuung, Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit).

[...]"

Am 28. Juni 2013 legte der Bw. dem Finanzamt eine Bestätigung seines Dienstgebers vom 11. Februar 2013 mit folgendem Wortlaut vor:

"Dient zur Vorlage beim Finanzamt

Sehr geehrter Herr [Nachname des Bw.]

Wir bestätigen Ihnen, dass Sie vom 01.01.2012 bis 31.12.2012 als Pharmareferent ausschließlich im Außendienst für unser Unternehmen tätig waren.

Mit freundlichen Grüßen

[Unterschriften]"

Auf S 7 ff/Arbeitnehmerveranlagungsakt befinden sich Ausdrucke aus der Homepage des Berufsverbandes der Pharmareferenten Österreichs und der Sektion der Medizinprodukteberater (www.bvpoe.at) mit auszugsweise folgendem Wortlaut:

"Der Beruf des Pharmareferenten

Der Pharmareferent repräsentiert in der Realität das Bindeglied zwischen Ärzten und Pharmaunternehmen. Somit ist er Informationsträger zwischen Ärzteschaft und Pharmaindustrie. In beiden Richtungen läuft der Informationsfluss.

Der Pharmareferent darf den Arzt nur im Rahmen der Fachinformation über die Produkte (Arzneimittel) informieren, er darf diese aber nicht verkaufen. Gesetzlich erlaubt ist nur eine – allerdings stark eingeschränkte – Abgabe von Ärztemustern.

Für diese Tätigkeit ist ein umfangreiches medizinisches und pharmazeutisches Wissen ebenso wichtig wie genaue Kenntnisse über die Produktpalette der "eigenen" Firma und über Produkte von Mitbewerbern.

Per Gesetz sind die Pharmafirmen verpflichtet, zur Arzneimittelsicherheit und zum Wohle der Patienten einen ausgebildeten pharmazeutischen Außendienst (geprüfter PharmareferentInnen) zu den Ärzten und Apotheken zu schicken.

[...]

Welche Aufgaben erfüllen die PharmareferentInnen?

- PharmareferentInnen sind laut Gesetz die berechtigten Personen für die Arzneimittelwerbung.

- PharmareferentInnen stehen zwischen Industrie einerseits und den Ärzten, Apothekern, Pflegepersonal sowie Patienten andererseits.
- PharmareferentInnen bringen neue Informationen aus der Medizin zu Ärzten, Apothekern, Pflegepersonal sowie Patienten.
- PharmareferentInnen organisieren Fortbildungsveranstaltungen, Kongresse und halten selbst Vorträge.
- PharmareferentInnen unterrichten Ärzte, Apotheker, Pflegepersonal und Patienten in Produkt- bzw. Geräteschulungen. Das dient der Arzneimittelsicherheit.
- PharmareferentInnen melden Nebenwirkungen/unerwünschte Ereignisse und Ideen zurück an Ihre Firmen.
- Es ist der Pharmareferent, der auch zum Wohle der Patienten seine Aufgabe erfüllt.
- Es ist auch gerecht, kommerziell zu denken!
- Ohne Firmenvertreter (PharmareferentInnen oder MedizinprodukteberaterInnen) wird es nicht gehen!
- Eine Pharmaindustrie ohne PharmareferentInnen oder MezinprodukteberaterInnen?
Die Medikamente werden dadurch nicht billiger!"

Am 10. Juli 2013 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012, mit dem das Finanzamt dem Bw. das Berufungsgruppenpauschale für Vertreter gemäß § 1 Z 9 der VO BGBI. II Nr. 382/2001 nicht gewährte. Dieser Bescheid enthält diesbezüglich folgende Begründung:

"Da die Voraussetzungen eines Vertreters im Sinne des § 17 EStG 1988 nicht erfüllt wurden, konnte das Vertreterpauschale nicht zuerkannt werden."

Gegen den angeführten Bescheid erhab der Bw. am 15. Juli 2013 Berufung:

In dem bereits vom Finanzamt angeforderten und vom Bw. nachgereichten Schreiben seines Dienstgebers werde bestätigt, dass er vom 1. Jänner 2012 bis 31. Dezember 2012 ausschließlich im Außendienst als Pharmareferent für seinen Arbeitgeber tätig gewesen sei.

Laut § 17 EStG 1988 gehörten auch Pharmavertreter zu den Berufsgruppen dazu. Die Voraussetzungen eines Vertreters seien somit erfüllt und das Vertreterpauschale sei aus Sicht des Bw. anzuerkennen.

Der Berufung beigelegt waren die bereits dem Finanzamt übermittelte Bestätigung seines Dienstgebers vom 11. Februar 2013 (siehe oben) sowie ein Ausdruck der Rz 396, 397 und 406 LStR 2002; auf letzterem war die Textpassage, wonach auch Pharmavertreter zu den Vertretern (Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind) gehören, farblich hervorgehoben.

Am 22. Juli 2013 erging ein weiteres Ergänzungersuchen des Finanzamtes an den Bw. mit folgendem Wortlaut:

"Ergänzungspunkte:

Im Zuge der Berufung beantragen Sie die Berufsgruppenpauschalierung für Pharmavertreter gem. § 17 EStG 1988, die von Ihnen im Zuge des Vorhalteverfahrens am 28.6.2013 vorgelegte Dienstgeberbestätigung – ausgestellt von der Firma X am 11.2.2013 – bescheinigt, dass Sie als PharmaREFERENT im Außendienst tätig sind. Die getrennt zu beurteilenden Berufe Pharmavertreter und Pharmareferent unterscheiden sich unter anderem darin, dass Sie zwar im Außendienst tätig sind, jedoch nicht, wie es eine Grundvoraussetzung zur Inanspruchnahme der Pauschalierung gem. § 17 EStG 1988 ist, zum Abschluss von Geschäften und Verträgen. Sollten Sie dennoch überwiegend für Ihre Firma zum Abschluss von Geschäften und Verträgen tätig sein, werden Sie ersucht, eine diesbezügliche Bestätigung Ihres Dienstgebers vorzulegen.

Sollte dieser Nachweis nicht möglich sein und Ihre Tätigkeit nicht, wie beantragt, der eines Pharmavertreters entsprechen, wird wie im Erstbescheid zu entscheiden sein und die Berufsgruppenpauschalierung gem. § 17 EStG 1988 nicht in Anrechnung gebracht werden. Um schriftliche Stellungnahme wird ersucht."

In seinem Antwortschreiben vom 19. August 2013 führte der Bw. aus, er wolle nochmals eine Stellungnahme betreffend die Ablehnung des Vertreterpauschales im Einkommensteuerbescheid für 2012 einbringen. Im Anhang übermittelte er ein Schreiben der C Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH vom 14. August 2013 sowie die Berufungsentscheidung des UFS Klagenfurt vom 17.8.2009, RV/0028-K/09.

In diesem Schreiben der C Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH wurde ausgeführt, laut der im Ergänzungersuchen betreffend die Berufung zum Einkommensteuerbescheid für 2012 zum Ausdruck gebrachten Ansicht der Finanzverwaltung wäre ein Pharmareferent anders zu beurteilen als ein Pharmavertreter, da der Pharmareferent nicht zum Abschluss von Geschäften berechtigt sei und somit schon dem Grunde nach nicht als Vertreter zu beurteilen wäre.

Dazu sei festzuhalten, dass der Begriff des Vertreters in der Werbungskosten-Pauschalierungsverordnung zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 nicht definiert sei. Maßgeblich sei, dass der Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben müsse und der Außendienst den Innendienst gesamtarbeitszeitlich (mehr als die Hälfte) überwiegen müsse. Ein Überwiegen der Außendiensttätigkeit werde von der Finanzverwaltung offenbar im konkreten Fall ohnehin nicht bestritten.

Laut Rz 406 LStR 2002 seien Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Dazu gehörten auch Pharmavertreter. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel

nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen sei, zähle nicht als Vertretertätigkeit (zB Kontrolltätigkeit, Durchführung und Leitung eines Projektes oder Inkassotätigkeit).

Auf Basis der LStR 2002 müsse das Herbeiführen von Geschäftsabschlüssen somit Zweck dieser Außendiensttätigkeit sein. Wie diese Geschäftsabschlüsse zustande kämen, dh. ob diese durch den Pharmareferenten selbst zustande kämen oder er in weiterer Folge auf Grund seiner Kundenbetreuung im Außendienst für das Pharmaunternehmen den Umsatz lukriere, werde in den LStR 2002 nicht thematisiert. Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters auch zu Recht, da dies nicht das maßgebliche Kriterium sein könne. Vielmehr müsse laut LStR 2002 der Zweck der Tätigkeit auf den Abschluss von Geschäften gerichtet sein.

Weiters sei auch auf § 1 Abs. 1 Handelsvertretergesetz zu verweisen, wonach Handelsvertreter ua. sei, wer von einem anderen mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften betraut sei. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters müsse dies wohl auch für den Vertreter iSd Werbungskosten-Pauschalierungsverordnung gelten.

Nach dem Verständnis des steuerlichen Vertreters sei der Pharmavertreter überwiegend im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung bzw. der Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen tätig. Natürlich sei sein vorrangiges Ziel die Akquisition von Aufträgen für das Pharmaunternehmen, wobei den Pharmareferenten auf Grund seiner Ausbildung noch erhöhte Informationspflichten träfen. Der Umstand, dass er laut Arzneimittelgesetz selbst keine Bestellungen entgegen nehmen dürfe, könne nach Auffassung des steuerlichen Vertreters jedoch einer Beurteilung als Vertreter nicht schädlich sein bzw. sei dies in der Schutzfunktion des Arzneimittelgesetzes begründet.

Auch nachfolgende Beschreibung des Berufsbildes eines Pharmareferenten, entnommen aus der Homepage [www.pharmjob.at \(http://www.pharmjob.at/beitraege/beruf.html\)](http://www.pharmjob.at/beitraege/beruf.html), Stand: 15. August 2013) zeige eindeutig den Fokus auf die Kundenbetreuung.

"Der Pharmareferent ist für eine Pharmafirma eine der wichtigsten Positionen im Unternehmen. Schließlich ist er/sie es, der den Kontakt mit dem Kunden herstellt und weitgehend auf dessen Probleme und Wünsche reagiert..."

Dass dieser Kundenkontakt natürlich auf den Abschluss von Geschäften abziele, sei nach dem Dafürhalten des steuerlichen Vertreters unbestreitbar.

Gerade der Kundenkontakt im Außendienst und die damit erhöhten Kosten des Arbeitnehmers rechtfertigten die Absetzbarkeit des Vertreterpauschales.

Abschließend sei auch noch auf eine Entscheidung des UFS Klagenfurt hingewiesen (UFS 17.8.2009, RV/0028-K/09). In dieser sei zwar das Vertreterpauschale nicht unmittelbar

streitgegenständlich, trotzdem könne diese Entscheidung die Argumente des steuerlichen Vertreters stützen.

Laut entscheidungsrelevantem Sachverhalt sei eine wissenschaftliche Beraterin bei einer pharmazeutischen Firma im Außendienst angestellt gewesen. Im Rahmen dieser Tätigkeit habe sie auch Ärzte besuchen und diese informieren können, sie sei aber noch nicht iSd Arzneimittelgesetzes tätig geworden. Die Prüfung sei erst im Folgejahr absolviert worden. Bei Darlegung des Sachverhalts sei weiters festgehalten worden, dass die Tätigkeit der Bw. die Bewerbung und den Vertrieb von Arzneimitteln umfasst habe, jedoch ohne die weitreichenden Befugnisse einer Pharmareferentin, als die sie nach Ablegung der Prüfung tätig geworden sei. Auch in diesem Fall sei einem Antrag der Bw. auf Zuerkennung des Vertreterpauschales stattgegeben worden.

Eine Auslegung, dass vor Ablegung der Prüfung das Vertreterpauschale zustünde und nach Ablegung nicht mehr, wäre nach Auffassung des steuerlichen Vertreters sinnwidrig.

Nur der Vollständigkeit halber werde darauf hingewiesen, dass auch eine leistungsbezogene Vergütung in Abhängigkeit vom Verkaufserfolg vom Bw. als Argument für die Vertretertätigkeit herangezogen werden könne.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

Wie im Berufungsschreiben des Bw. richtig dargestellt, sei eines der Kriterien zur Beurteilung, ob es sich um eine Vertretertätigkeit im Sinne des EStG 1988 handle, unter anderem die Berechtigung zum Abschluss von Geschäften, welche Pharmavertretern vorbehalten bleibe, jedoch Pharmareferenten nicht zugestanden werde. Ein Pharmareferent sei ein Medizinprodukteberater im Außendienst und sei ein anderer Beruf als der eines Vertreters, wobei nicht bestritten werde, dass Pharmareferenten überwiegend im Außendienst tätig seien. Die Tätigkeit im Außendienst alleine reiche jedoch nicht aus, um die pauschale Abgeltung im Sinne des § 17 EStG 1988 in Anspruch nehmen zu können.

Wie vom Bw. bereits im Zuge der Erstveranlagung selbst dargelegt, bestehe die Tätigkeit eines Pharmareferenten im überwiegenden Ausmaß darin, als Bindeglied zwischen Ärzten und Pharmaunternehmen zu fungieren, der Referent – im Gegensatz zu einem Vertreter – dürfe nur Fachinformationen über Produkte geben. Er dürfe sie aber nicht verkaufen, gesetzlich erlaubt sei nur eine – stark eingeschränkte – Abgabe von Ärztemustern. Dies entspreche nicht der Tätigkeit eines Vertreters.

Mit Schreiben vom 16. September 2013 beantragte der Bw. die Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Am 20. September 2013 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

§ 17 Abs. 6 EStG 1988 ermächtigt den Bundesminister für Finanzen, zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festzulegen.

Dieser Ermächtigung entsprechend erging die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, die im § 1 bestimmt:

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 2.190,00 € 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.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Bw. im Jahr 2012 ausschließlich im Außendienst als Pharmareferent für seinen Arbeitgeber tätig gewesen ist. Fest steht weiters, dass der Pharmareferent den Arzt nur im Rahmen der Fachinformation über die Produkte (Arzneimittel) informieren, diese aber nicht verkaufen darf; gesetzlich erlaubt ist nur eine – allerdings stark eingeschränkte – Abgabe von Ärztemustern.

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens besteht darüber, ob dem Bw. für seine Tätigkeit als Pharmareferent das Berufsgruppenpauschale für Vertreter gemäß § 1 Z 9 der VO BGBI. II Nr. 382/2001 zusteht.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates folgendes festzuhalten:

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.

Das Vertreterpauschale steht zu, solange der Kundenverkehr im Außendienst in Form des Abschlusses von Kaufgeschäften oder von Verträgen über Dienstleistungen im Vordergrund steht (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 9. EL, § 17 Anm. 223). Dies trifft auf den Pharmavertreter, dessen Berufsbild vom Verkauf geprägt ist, zu: Natürlich beinhaltet seine Tätigkeit auch eine Beratung hinsichtlich der einzelnen Produkte; va. bei neuen Produkten versucht er, die Vorzüge seines Produkts herauszustreichen, aber immer vor dem Hintergrund, dieses auch zu verkaufen (UFS 9.3.2005, RV/0128-L/04).

Im Gegensatz dazu darf der Pharmareferent den Arzt nur im Rahmen der Fachinformation über die Produkte (Arzneimittel) informieren, er darf diese aber *nicht* verkaufen (gesetzlich erlaubt ist nur eine – allerdings stark eingeschränkte – Abgabe von Ärztemustern). Somit steht bei ihm die Werbung, die Information, das Unterrichten von Ärzten, Apothekern, Pflegepersonal und Patienten in Produkt- bzw. Geräteschulungen etc. im Vordergrund (zum Beruf und zu den Aufgaben des Pharmareferenten siehe die in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung angeführten Ausdrucke aus der Homepage des Berufsverbandes der Pharmareferenten Österreichs und der Sektion der Medizinprodukteberater) und *nicht* der Abschluss von Kaufgeschäften bzw. die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen, zumal der Pharmareferent selbst keine Geschäftsabschlüsse tätigt (er darf die Produkte (Arzneimittel) nicht verkaufen).

Wenn der steuerliche Vertreter in seinem Schreiben vom 14. August 2013 argumentiert, beim Pharmareferenten liege der Fokus eindeutig auf der Kundenbetreuung, da er den Kontakt mit dem Kunden herstelle und weitgehend auf dessen Probleme und Wünsche reagiere, was natürlich auf den Abschluss von Geschäften abziele, so ist ihm zu entgegnen, dass eine solche mittelbare Auswirkung der Tätigkeit des Pharmareferenten auf kommerzielle Zwecke nicht bestritten wird; allerdings steht bei ihm – im Gegensatz zum Pharmavertreter, dessen Berufsbild vom Verkauf geprägt ist – der Abschluss von Kaufgeschäften bzw. die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen nicht im Vordergrund, zumal der Pharmareferent selbst

keine Geschäftsabschlüsse tätigt (siehe oben; vgl. dazu UFS 5.8.2008, RV/0117-I/07: "Steht lediglich fest, dass der Steuerpflichtige auch im Bereich der (technischen) Kundenberatung tätig ist und Vorarbeiten für einen Vertragsabschluss leistet, *nicht aber* dass der Steuerpflichtige selbst Geschäftsabschlüsse tätigt, steht das Werbungskostenpauschale *nicht zu*" (zitiert in *Wanke*, § 17 Anm. 223)).

Was schließlich die Argumentation des steuerlichen Vertreters, in der Entscheidung UFS 17.8.2009, RV/0028-K/09, habe der Unabhängige Finanzsenat einer wissenschaftlichen Beraterin bei einer pharmazeutischen Firma im Außendienst (die im – nicht streitgegenständlichen – Folgejahr als Pharmareferentin bei dieser Firma tätig gewesen ist) das Berufsgruppenpauschale für Vertreter gemäß § 1 Z 9 der VO BGBI. II Nr. 382/2001 zuerkannt, betrifft, so ist festzuhalten, dass zum einen – wie auch der steuerliche Vertreter selbst ausführt – dieses Berufsgruppenpauschale nicht unmittelbar streitgegenständlich war und zum anderen sich der gefertigte Sachbearbeiter der in der angeführten Entscheidung vertretenen Rechtsauffassung, das Berufsgruppenpauschale für Vertreter lediglich auf Grund der Verwendung der Bw. ausschließlich im Außendienst zu gewähren, in dieser allgemeinen Form nicht anschließt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. November 2013