

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 20.06.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 05.06.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

In Ansehung der Tatsache, dass die Bf. in ihrer dem Finanzamt elektronisch übermittelten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 das Vertreterpauschale geltend machte, wurde diese mit Vorhalt vom 18.05.2014 neben der Nachrechnung - nicht den Gegenstand des Erkenntnis bildenden Unterlagen aufgefordert, der Abgabenbehörde eine Bestätigung des Dienstgebers betreffend die Entfaltung einer Tätigkeit als Vertreter vorzulegen.

Die am 20.05.2014 nachgereichten Unterlagen beinhalteten unter anderem auch einen mit 19.05.2014 vom Dienstgeber der Bf. unterfertigten Schriftsatz, demgemäß diese als Therapeutic Specialty Manager beschäftigte Bf. im Jahr 2013 ausschließlich im Außendienst tätig gewesen sei, wobei die Tätigkeit die Beratung und Betreuung ihrer KundInnen (ÄrztlInnen und Meinungsbildner in bestimmten seltenen Therapiegebieten) beinhaltet habe.

In der Folge wurde die Bf. mit Bescheid vom 05.06.2014 zur Einkommensteuer veranlagt, wobei das Finanzamt die Nichtberücksichtigung des Vertreterpauschales wie folgt begründete: " Vertreter im Sinne der Verordnung vom 23.12.1992 sind Personen, die ausschließlich 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. Die Tätigkeit muss außerdem überwiegend im Außendienst ausgeübt werden. Da der Pharmareferent den Arzt nur über die Produkte (Arzneimittel) informieren darf, diese aber nicht verkauft, stellt dies kein Vertretertätigkeit im Sinne des § 17 Abs. 6 EStG dar. Das Vertreterpauschale konnte daher nicht berücksichtigt werden."

In der Begründung der gegen vorgenannten Bescheid erhobenen Beschwerde vom 20.06.2014 führte die Bf. ins Treffen, dass der Terminus "Vertreter" in der zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 erlassenen Werbungskostenpauschalierungsverordnung zwar selbst nicht definiert werde, dessen ungeachtet jedoch die Verifizierung einer Vertretertätigkeit nicht ausschließlich an der Herbeiführung direkter Geschäftsabschlüssen anzuknüpfen sei, und ergo dessen auch ein auf der Kundenbetreuung basierender, direkt vom Pharmaunternehmen lukrierter Umsatz der Qualifikation der Tätigkeit des Pharmareferenten als Vertreter nicht abträglich sei. Die Bf. erachte als maßgebliches Kriterium des Geschäftsabschlusses via Bewirkung des Umsatzes des Pharmaunternehmens dem Patienten die bestmögliche medizinische Behandlung angedeihen zu lasse. In diesem Zusammenhang sei das dem Pharmareferenten gesetzlich auferlegte Verbot der Annahme von Bestellungen der Beurteilung dessen Tätigkeit als Vertreter keinesfalls abträglich.

Mit Vorhalt vom 02.12.2014 wurde die Bf. - zwecks Klärung der Frage nach der Tätigung von Geschäftsabschlüssen - aufgefordert, dem Finanzamt ihren Dienstvertrag sowie eine Beschreibung ihres Arbeitsplatzes nachzureichen.

Aus der am 08.01.2015 nachgereichten Dienstvertrag sowie der mit 13.10.2013 datierten Stellenbeschreibung geht hervor, dass sich die Tätigkeit der Bf. als Pharmareferentin inhaltlich im Wesentlichen aus der Betreuung von Ärzten sowie der mittels Erstellung von Strategieplänen zu bewirkenden Überwachung des Geschäftserfolgs rekrutiert.

Die das Rechtsmittel der Bf. abweisende Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 24.02.2015 wurde wie folgt begründet:

" 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.) § 17 Anmerk. 223). Der Pharmareferent darf den Arzt über die Produkte nur informieren, jedoch nicht verkaufen. Somit steht bei ihm die Werbung, die Information, das Unterrichten von Ärzten, Apothekern, Pflegepersonal und Patienten in Produkt bzw. Geräteschulungen etc. im Vordergrund (siehe Homepage des Berufsverbandes der Pharmareferenten Österreichs und der Sektion der Medizinprodukteberater). Das Vertreterpauschale kann daher nicht berücksichtigt werden (siehe dazu auch die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 27.11.2013 (RV/2390-W/13) und vom 5.8.2008 (RV/0117-I/07)."

Mit Schriftsatz vom 20.03.2015 stellte die Bf. einen Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde an des Bundesfinanzgericht.

Hierbei wurde unter grundsätzlicher Bezugnahme auf das bisherige Beschwerdevorbringen ergänzend ausgeführt, dass die Bf. im Vertrauen auf die bis

ca. Mitte 2014 vorherrschende Rechtsansicht betreffend die übereinstimmenden "Handhabung" der Vertreterpauschale bei Pharmareferenten einerseits sowie Pharmavertreter andererseits im streitgegenständlichen Zeitraum keine Belege zwecks Nachweises angefallener Werbungskosten gesammelt habe und demzufolge einen Rechtsnachteil erleide. Demzufolge werde die Nichtanwendung vorgenannter Rechtsansicht auf das Veranlagungsjahr 2013 in Form der Anerkennung des Vertreterpauschales ersucht.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1. Festgestellter Sachverhalt**

In der Folge geht das BFG im Erkenntnis von nachstehendem, sich aus der Aktenlage, respektive dem Vorbringen der Bf. ergebenden Sachverhalt aus:

Laut den vorgelegten Unterlagen, sprich vor allem der im Beschwerdeverfahren nachgereichten Arbeitsplatzbeschreibung umfasst die Tätigkeit der im Streitzeitraum als Pharmareferentin im Dienstverhältnis beschäftigten Bf. die Beratung von Ärzten und anderer auf dem therapeutischen Sektor tätig werdender Personen. Wiewohl die Bf. das Pharmareferenten gesetzlich auferlegte Verbot der Annahme von Bestellungen keineswegs in Abrede stellt, sieht diese eine Vertretertätigkeit, respektive den daraus resultierenden Anspruch auf Anerkennung pauschalierter Werbungskosten in ihrer fundierten, letztendlich in Umsätze ihres Arbeitgebers mündenden Fachberatung bewirkt.

#### **2. Rechtliche Würdigung**

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Bf. als Vertreterin im Sinne der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen anzusehen ist.

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

Von dieser Möglichkeit hat der Bundesminister für Finanzen Gebrauch gemacht und in der Verordnung, BGBI II 2001/382 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen unter anderem festgelegt:

"Auf Grund des § 17 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBI. Nr. 400/1988, wird verordnet:

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

....

Z 9. Vertreter: 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 € jährlich.

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

Die Verordnung bestimmt neben der Höhe des Pauschbetrages weiters, dass der Arbeitnehmer ausschließlich eine Vertretertätigkeit ausüben muss. Die im gegenständlichen Fall anzuwendende Verordnung BGBI II 2001/382 enthält jedoch keine Definition des Begriffs "Vertreter". Sie legt lediglich fest, dass der Außendienst den Innendienst zeitlich überwiegen muss und der Innendienst die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit umfassen darf.

Im Erkenntnis vom 10. März 1981, 2885, 2994/80, hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit dem Begriff "Vertreter" in der zu § 17 Abs. 4 EStG 1972 ergangenen Verordnung betreffend Durchschnittssätze für Werbungskosten BGBI. 597/1975 idF. BGBI. 49/1979 befasst. Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgeführt, die Verordnung definiere den Begriff nicht. Es würde den Erfahrungen des täglichen Lebens und auch der Verkehrsauffassung widersprechen, wenn Personen nur dann als Vertreter angesehen werden könnten, wenn sie ausschließlich mit dem auswärtigen Kundenbesuch befasst seien. Vielmehr werde sich bei fast allen Vertretern, je nach ihrer Verwendung im Verkaufsapparat ihres Unternehmens und auch nach den branchenbedingten Besonderheiten und der betriebsinternen Organisation des Unternehmens, in mehr oder weniger zeitaufwendigem Umfang die Notwendigkeit einer Tätigkeit im "Innendienst" ergeben. Abrechnungen mit Kunden, Nachweis des Arbeitseinsatzes, Einholung von Weisungen, Entgegennahme von Waren seien beispielsweise solche Tätigkeiten, die in den Geschäftsräumlichkeiten des Dienstgebers abgewickelt zu werden pflegten, ohne dass deshalb der grundsätzlich zum Kundenverkehr im Außendienst Angestellte seine Berufseigenschaft als Vertreter verliere. Der Verwaltungsgerichtshof teile aber die Ansicht, dass es zum Beruf eines Vertreters gehöre, regelmäßig im Außendienst tätig zu sein.

In einem Durchführungserlass wurde die Berufsgruppe, die von der Verordnung umfasst sein sollen näher umschrieben. Hinsichtlich der Berufsgruppe der Vertreter wird dort ausgeführt, dass als Vertreter Personen anzusehen sind, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (z.B. Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Tätigkeit eines Dienstnehmer bei überwiegender Außendiensttätigkeit als Vertretertätigkeit einzustufen, wenn der Kundenverkehr in Form des Abschlusses von Geschäften im Namen und für Rechnung seines Arbeitgebers (über den Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) eindeutig im Vordergrund steht. Er ist auch dann als Vertreter

tätig, wenn er in völlig untergeordnetem Ausmaß andere Tätigkeiten verrichtet (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044).

Nämliche Rechtsauffassung, sprich, dass der Anspruch auf Berücksichtigung pauschaler Werbungskosten zwingend an die ausschließliche Entfaltung einer Vertretertätigkeit anknüpft, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30.09.2015, 2012/15/0125, wiederum bestätigt.

Vorab ist festzustellen, dass nicht jedermann dadurch, dass er eine Firma nach außen vertritt, gleichzeitig "Vertreter" mit Anspruch auf eine Vertreterpauschale ist, zumal nach der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine andere, wie vor allem im Außendienst ausgeübte Beratungstätigkeit nicht als Vertretertätigkeit zu qualifizieren ist (VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0030).

Die Bf. ist laut Dienstvertrag als Pharmareferentin beschäftigt.

Nach der Definition des § 2 Abs. 13 des Arzneimittelgesetzes (in der Folge kurz AMG), BGBI. Nr. 185/1983 idgF, sind Pharmareferenten Personen, die Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Dentisten, Hebammen, Apotheker oder näher spezifizierte Gewerbetreibende aufsuchen, um diese über Arzneimittel fachlich zu informieren.

Nach § 73 leg. cit. umfasst die Tätigkeit eines Pharmareferenten einerseits die Vermittlung von Angaben, die die Fachinformation gemäß § 15 leg. cit. zu enthalten hat und andererseits die unverzügliche Übermittlung der ihnen zur Kenntnis gelangenden Informationen gemäß § 75a leg. cit. betreffend Pharmakovigilanz.

So beschreibt auch der Berufsverband der Pharmareferenten Österreichs (BVPÖ) auf seiner Homepage ([www.bvpoe.at](http://www.bvpoe.at)) das Aufgabenfeld eines Pharmareferenten folgendermaßen:

Pharmareferentinnen

- sind laut dem Gesetz die berechtigten Personen für die Arzneimittelwerbung
- stehen zwischen Industrie einerseits und den Ärzten, Apothekern, Pflegepersonal sowie Patientinnen andererseits
- bringen neue Informationen aus der Medizin zu Ärzten, Apotheken, Pflegepersonal sowie Patienten
- organisieren Fortbildungsveranstaltungen, Kongresse und halten selbst Vorträge
- unterrichten Ärzte, Apotheker, Pflegepersonal und Patienten in Produkt- bzw. Geräteschulungen
- melden Nebenwirkungen/unerwünschte Ereignisse und Ideen zurück an ihre Firmen

Eine Verkaufstätigkeit ist dem Pharmareferenten schon aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen im Arzneimittelgesetz (§ 74) untersagt, darf er doch keine Bestellungen von Arzneimitteln entgegennehmen.

Damit steht beim Berufsbild eines Pharmareferenten die **Werbung** und die **Information** im Vordergrund und nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen (JAKOM, EStG<sup>8</sup>, § 16 Rz 66)

Korrespondierend damit kommt beim Pharmareferenten ein pauschaler Werbungskostenabzug nicht zum Tragen.

In Ermangelung der Entfaltung einer Vertretertätigkeit ist es - entgegen anderslautender Ausführungen der Bf. - auch völlig belanglos, dass sich die Qualität ihrer Beratung schlussendlich in steigenden Umsatzzahlen ihres Arbeitgebers widerspiegelt.

Ebenso ist es dem BFG verwehrt den "Fall" unter dem Aspekt der bis Mitte 2014 gültigen Rechtsansicht zu beurteilen, da - ungeachtet dessen, dass die von der Bf. ins Treffen geführte bis zu vorgenanntem Zeitpunkt erfolgte "Gleichbehandlung" von Pharmavertretern und Pharmareferenten hg. nicht bekannt ist - , selbst eine derartig geübte "Gleichbehandlung" keine Bindungswirkung entfaltet, da das Verwaltungsgericht über einen Sachverhalt einzig allein in Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften des Ertragssteuerrechts sowie der Rechtsprechung der Höchstgerichte zu befinden hat.

Zusammenfassend war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine derartige Rechtsfrage liegt im zu beurteilenden Fall insoweit nicht vor, da das BFG in seinem Erkenntnis der - an oberer Stelle dezidiert dargestellten - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 30. November 2018