

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der Bf., über die Beschwerde vom 13.11.2015 gegen die Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 19.10.2015 betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war in den Streitjahren als Key Account Manager (2012) bzw. Sales Representative (2013) bei der X GmbH, einem Unternehmen der pharmazeutischen Industrie, beschäftigt. In ihren am 22. bzw. 28.9.2015 eingereichten Arbeitnehmerveranlagungen machte sie jeweils pauschalisierte Werbungskosten als Vertreter für das gesamte Jahr geltend. Das Finanzamt erließ am 19.10.2015 Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013, in denen das Werbungskostenpauschale für Vertreter nicht gewährt wurde. Die Beschwerdeführerin wendete sich in ihrer am 13.11.2015 eingebrachten Beschwerde gegen die Aberkennung des Vertreterpauschales. Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 28.6.2016 begründete das Finanzamt damit, dass die Beschwerdeführerin als Pharmareferentin beschäftigt war und daher keine Geschäftsabschlüsse tätigen oder herbeiführen konnte. Am 27.7.2016 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage ihres Rechtsmittels an das Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Beschwerdeführerin am 17.5.2018 zur Stellungnahme zu folgenden Fragen auf:

- 1) Legen Sie Ihren Dienstvertrag mit der X GmbH sowie eine Arbeitsplatzbeschreibung des Arbeitgebers in Kopie vor.*
- 2) Stellen Sie dar, in welcher Form "die erzielten Umsätze ... zur Leistungsbeurteilung herangezogen" wurden. Legen Sie allenfalls abgeschlossene Zielvereinbarungen mit dem*

*Arbeitgeber und Unterlagen über die Leistungsbeurteilung sowie allfällige Zuerkennung von Prämien vor.*

*3) Geben Sie bekannt, ob Sie die Pharmareferentenprüfung abgelegt haben.*

*4) Geben Sie bekannt, hinsichtlich welcher Produkte Sie Ihre Tätigkeit ausgeübt haben.*

*5) Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0009; VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0030) ist für die Einstufung als Vertreter im abgabenrechtlichen Sinn unter anderem relevant, dass überwiegend Geschäftsabschlüsse für den Arbeitgeber angebahnt bzw. getätigt werden. Stellen Sie dar, inwiefern Ihre Tätigkeit für die X GmbH auf die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen durch diese abgezielt hat.*

Am 23.5.2018 legte die Beschwerdeführerin ein Konvolut von Unterlagen vor. Zwei an die Beschwerdeführerin gerichtete Bestätigungen der X GmbH lauten:

*"Wir bestätigen, dass Sie in unserem Unternehmen im Kalenderjahr 2012 ... als Key Account Manager ausschließlich im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig waren."*

*"Wir bestätigen hiermit, dass Sie vom 1.1.2013 bis zum 31.12.2013 ... bei der X GmbH ausschließlich als Sales Representative im Außendienst gemäß § 17 EStG beschäftigt waren. Zur Aufgabenstellung zählten die Anbahnung und die Betreuung von Kunden. Die erzielten Umsätze wurden zur Leistungsbeurteilung herangezogen."*

Weiter legte sie einen Auszug aus ihrem "Jährlichen Performance Review" des Jahres 2013 vor. Auf Seite 2 von 8 ist als Ziel 1 "Erreichung der Salesziele" angeführt. Im Feld "Managerbeurteilung" werden offenbar Planzahlen mit tatsächlich erzielten Umsätzen für verschiedene Produkte ins Verhältnis gesetzt. Allerdings ist nicht erkennbar, wie diese Verkaufszahlen ermittelt wurden und mit welchem Vertragspartner die Umsätze erzielt wurden.

Ebenfalls vorgelegt wurde ein Schreiben der X GmbH an die Beschwerdeführerin vom 7.3.2011. Darin wird unter anderem erwähnt, dass die Beschwerdeführerin als "Sales Representative" im Unternehmen angestellt wird.

Am 1.6.2018 forderte das Bundesfinanzgericht die X GmbH zur Stellungnahme zu folgenden Fragen auf:

*1) In einem Schreiben vom "Jänner 2013" bestätigen Sie, dass Bf im Kalenderjahr 2012 "zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften" tätig war. Geben Sie bitte bekannt, welche Art von Geschäften die Beschwerdeführerin für Ihr Unternehmen abgeschlossen hat bzw welche Geschäftsabschlüsse Ihres Unternehmens von der Beschwerdeführerin angebahnt wurden. Hingewiesen wird auf die Bestimmung des § 74 Arzneimittelgesetz (AMG). Gemäß dieser Bestimmung ist Pharmareferenten die Annahme von Bestellungen von Arzneimitteln untersagt.*

2) In einem Schreiben vom 17.2.2014 bestätigen Sie, dass "die Anbahnung" zur Aufgabenstellung der Beschwerdeführerin zählte. Bitte geben Sie bekannt, welche Geschäftsabschlüsse Ihres Unternehmens die Beschwerdeführerin angebahnt hat.

3) Nach der Aktenlage war die Beschwerdeführerin in den Jahren 2012 und 2013 als Pharmareferentin für die Produkte ABCDE tätig. Bei diesen Produkten handelt es sich laut dem österreichischen Arzneyspezialitätenregister ([aspreister.basg.gv.at](http://aspreister.basg.gv.at)) um rezept- und apothekenpflichtige Produkte. Der im AMG (§ 57) vorgezeichnete Vertriebsweg führt vom Hersteller über öffentliche bzw. Anstaltsapotheken zum Patienten. Allenfalls können noch Depositeure oder Großhändler zwischengeschaltet werden. Im Schreiben vom 17.2.2014 bestätigen Sie, dass "die erzielten Umsätze ... zur Leistungsbeurteilung herangezogen" wurden. Geben Sie bitte bekannt, auf welche erzielten Umsätze damit Bezug genommen wird.

Die X GmbH gab dazu keine Stellungnahme ab.

Die Beschwerdeführerin ist Pharmareferentin im Sinn des § 72 Arzneimittelgesetz (im folgenden: AMG). Die von ihr betreuten Produkte (ABCDE) sind allesamt verschreibungs- und apothekenpflichtig.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Beschwerdeführerin Geschäftsabschlüsse für ihren Arbeitgeber getätigt hat.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Beschwerdeführerin Geschäftsabschlüsse für ihren Arbeitgeber angebahnt hat.

## **Beweiswürdigung**

Die Feststellung hinsichtlich des Abschlusses und der Anbahnung von Geschäftsabschlüssen durch die Beschwerdeführerin für ihren Arbeitgeber ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen. Die Beschwerdeführerin hat ebenso wenig wie ihr Arbeitgeber dargestellt, welche Geschäftsabschlüsse sie für ihren Arbeitgeber angebahnt oder herbeigeführt hätte.

Die Feststellung zur Einstufung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin als die einer Pharmareferentin ergibt sich aus deren Vorbringen und dem Inhalt des von der Beschwerdeführerin vorgelegten Auszuges aus ihrem "Jährlichen Performance Review" des Jahres 2013. Aus diesem lässt sich ableiten, dass die Beschwerdeführerin direkten Kontakt mit Ärzten hält, diese über Arzneimittel informiert und dabei von ihrem Arbeitgeber vertriebene Produkte bewirbt, Fortbildungs- bzw Werbeveranstaltungen organisiert und Werbematerialien verteilt. Ebendort sind auch jene Produkte angeführt, welche die Beschwerdeführerin betreut. Deren Einstufung als verschreibungspflichtig ist im Arzneyspezialitätenregister abrufbar ([www.aspreister.basg.gv.at](http://www.aspreister.basg.gv.at)).

## **Rechtslage**

Gemäß § 17 Abs 6 EStG kann der Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg festlegen.

Gemäß § 1 Z 9 der Verordnung zu § 17 Abs 6 EStG (Werbungskostenpauschale), BGBl II 2001/382 werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs 3 EStG für Vertreter pauschalisierte Werbungskosten in Höhe von 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch EUR 2.190,- jährlich auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt. Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben.

Eine Definition des Vertreterbegriffes ist der zitierten Verordnung nicht zu entnehmen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist auf die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung abzustellen (VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0009). Bei der Auslegung von Pauschalierungsverordnungen ist auf ein typisches Berufsbild abzustellen (VwGH 15.9.2011, A 2011/0003-0006). Der Beruf des Vertreters umfasst einen weit gezogenen Personenkreis (VwGH 9.11.1983, 82/13/0146). Es handelt sich um Personen, die im Außendienst zum Zweck der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0261; VwGH 28.6.2012, 2008/15/0231). Ein Arbeitnehmer muss eine ausschließliche Vertretertätigkeit ausüben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125). Eine andere Außendiensttätigkeit, etwa eine beratende Tätigkeit, ist keine Vertretertätigkeit (VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0030).

Gemäß § 1 Abs 1 des Rezeptpflichtgesetzes (BGBl Nr 413/1972) bestimmt der Bundesminister für Gesundheit und Frauen per Verordnung, welche Arzneimittel nur auf Grund einer Verschreibung (Rezept) eines Arztes oder Zahnarztes abgegeben werden dürfen. Arzneimittel, die der Verschreibungspflicht unterliegen, dürfen - abgesehen von der Abgabe durch Hersteller, Depositeure und Arzneimittelgroßhändler - nur in Apotheken zur Abgabe bereitgehalten, angeboten oder abgegeben werden (Abs 7). Bei der Neuzulassung von Arzneimitteln bestimmt das Bundesamt für Sicherheit im Gesundheitswesen, ob eine Abgabebeschränkung (Verschreibungspflicht) notwendig ist (§ 2 leg cit).

Pharmareferenten haben in Ausübung ihrer Tätigkeit die Angaben, welche die Fachinformation gemäß § 15 zu enthalten hat, uneingeschränkt zu vermitteln. sie sind verpflichtet, ihnen zur Kenntnis gelangende Informationen im Rahmen der Pharmakovigilanz unverzüglich ihrem Auftraggeber zu übermitteln. (§ 73 AMG). Einem Pharmareferenten ist bei Ausübung seiner Tätigkeit die Entgegennahme von Bestellungen von Arzneimitteln untersagt (§ 74 AMG).

Gemäß § 9 Abs 1 AMG sind folgende Rechtsträger zur Antragstellung auf Zulassung, Anmeldung einer Arzneispezialität und zum Erwerb einer Genehmigung für den Vertrieb im Parallelimport (§ 10c AMG) berechtigt: Inhaber einer inländischen öffentlichen Apotheke, ein zum Inverkehrbringen der Arzneispezialität berechtigter, im Europäischen

Wirtschaftsraum ansässiger pharmazeutischer Unternehmer und ein inländischer Gewerbetreibender, der zur Herstellung der oder zum Großhandel mit der betreffenden Arzneyspezialität berechtigt ist.

## **Erwägungen**

Strittig ist die Abzugsfähigkeit des Werbungskostenpauschales gemäß § 17 Abs 6 EStG für Vertreter im Rahmen der Veranlagung der Beschwerdeführerin zur Einkommensteuer.

Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Tätigkeit der Beschwerdeführerin und Umsätzen ihres Arbeitgebers aus dem Verkauf der von ihr beworbenen Arzneimittel ist weder im festgestellten Sachverhalt erkennbar noch kann dieser aus der geltenden Rechtslage zwingend abgeleitet werden.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Adressaten der Werbe- und Informationstätigkeit der Beschwerdeführerin in erster Linie Ärzte sind. Die behandelnden Ärzte entscheiden im Bereich der rezeptpflichtigen Arzneimittel durch ihre Verschreibung eines gewissen Arzneimittels ausschließlich und im Bereich der rezeptfreien Arzneimittel durch ihre Empfehlung mittelbar über dessen Einsatz in der Therapie eines konkreten Patienten. Dies gilt sowohl für den Fall, dass ein Patient in einer Krankenanstalt behandelt wird und das Arzneimittel im Bereich der Krankenanstalt verabreicht wird, als auch für jenen Fall, dass der Patient das Arzneimittel unter Vorlage der ärztlichen Verschreibung selbst in einer öffentlichen oder Hausapothek erwirbt.

Der Vertriebsweg für Arzneimittel vom Hersteller bis zum Patienten in Österreich ist durch das Arzneimittelgesetz (AMG) geregelt. Vereinfacht stellt sich dieser Vertriebsweg folgendermaßen dar: An seiner Spitze stehen Pharmaunternehmen (Produzenten oder Depositeure - Unternehmen, welche Fertigarzneimittel nach Österreich importieren). Diese verkaufen Arzneimittel hauptsächlich an Pharmagroßhändler, aber auch direkt an öffentliche Apotheken (im Fall von sogenannten OTC-Produkten) und an Anstaltsapotheken. Pharmagroßhändler vertreiben Arzneimittel an öffentliche oder Anstaltsapotheken. Patienten beziehen Arzneimittel von öffentlichen Apotheken, aus Hausapotheken (die ihrerseits Arzneimittel von öffentlichen Apotheken beziehen müssen) oder von Krankenhäusern (siehe zum Vertriebsweg die Darstellung auf der Website des Verbandes der pharmazeutischen Industrie in Österreich: [www.pharmig.at](http://www.pharmig.at)).

Ein Arzt kann durch die Verschreibung eines gewissen Arzneimittels allerdings keinen Einfluss darauf nehmen, auf welchem Vertriebsweg ein Arzneimittel bis in eine öffentliche (oder Haus-)Apothek bzw. eine Anstaltsapothek und letztendlich zum Patienten gelangt. Innerhalb des dargestellten rechtlichen Rahmens sind verschiedene Konstellationen unter Einbeziehung von Arzneimittelgroßhändlern, Depositeuren, Herstellern oder im Europäischen Wirtschaftsraum ansässigen pharmazeutischen Unternehmern aufgrund von Parallelimporten (§ 10c AMG) denkbar.

Die Rolle des Pharmareferenten wird im Vertriebsweg von Arzneimitteln als *"das Bindeglied zwischen Pharmaunternehmen und Arzt"* beschrieben (<http://pharmig.at/DE/Pharmareferenten/Der%20Beruf/der+Beruf+Pharmareferent.aspx>). Das AMG nennt die Erfüllung der Informationspflicht (§ 73) und der Meldepflicht (§ 75) als wesentliche Tätigkeiten und Pflichten des Pharmareferenten. Im Sinn der oben zitierten verwaltungsgerichtlichen Judikatur hat die Tätigkeit der Beschwerdeführerin daher weder die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber noch die Betreuung von Kunden des Arbeitgebers als vorrangiges Ziel, sondern vielmehr die Beratung und Information von Ärzten und die Durchführung von Werbeaktivitäten bei und mit Ärzten. Der Arbeitgeber der Beschwerdeführerin hat keinerlei Rechts- (oder Kunden-)Beziehung mit jenen Personen, an die sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin richtet: den Ärzten. Daher findet die berufliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin keine Deckung im typischen Berufsbild eines Vertreters.

Die Voraussetzungen für die Gewährung von pauschalen Werbungskosten im für Vertreter festgelegten Ausmaß liegen daher nicht vor.

### **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. Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen wurden im Sinn der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gewürdigt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Innsbruck, am 10. August 2018