

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri

in der Beschwerdesache

BF, Adr, über die Beschwerde vom 15.04.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde
FA vom 19.03.2015, Steuernummer, betreffend **Einkommensteuer**
(Arbeitnehmerveranlagung) 2009

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der
Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil
des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) machte in seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009** als Werbungskosten das sog. Vertreterpauschale sowie Aus- bzw. Fortbildungskosten (1.495,00 €) und Sonstige Werbungskosten (49,30 €) geltend.

2. In seinem über Ergänzungsersuchen des Finanzamtes eingebrachten **Antwortschreiben vom 03.02.2015** wies er zur ab 2014 geänderten Rechtsansicht bezüglich Gewährung des Vertreterpauschales für Außendienstmitarbeiter der Pharmaindustrie darauf hin, *dass er im Vertrauen auf die bisherige Handhabung des Vertreterpauschales für berufsbedingte Ausgaben keine Rechnungen gesammelt und aufbewahrt habe. Es sei ihm daher unmöglich, Werbungskosten zu belegen. Um die Anerkennung des Vertreterpauschales für die Jahre 2009 bis 2013 werde ersucht.*

Zum Grund für die Fortbildung führte er aus, dass zu seinen Aufgaben als Außendienstmitarbeiter in der Pharmaindustrie der Verkauf von Arzneimitteln bei niedergelassenen Ärzten und im Krankenhaus sowie die Beratung zu den einzelnen Produkten gezählt habe. Neben seiner Außendiensttätigkeit (mehr als 50% der Arbeitszeit) habe er ab 2010 Coachingaufgaben bei anderen Kollegen im Außendienst durchgeführt. Davon sei die Schulung im Verkaufsgespräch, der Umgang mit schwierigen Situationen im Verkauf sowie die Verbesserung/Aufrechterhaltung der mentalen Konstitution der einzelnen Mitarbeiter umfasst gewesen. Er sollte damit den Außendienstleiter unterstützen, um eventuell in Zukunft selbst eine derartige Position einnehmen zu können.

Gesamtkosten der Ausbildung zum Dipl. Mentaltrainer: 2.990,00 € - 1. Teilbetrag fällig 4/2009 = 1.495,00 € lt. Belegen.

3. Im **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 19.03.2015** wurden zwar die Aufwendungen für Fortbildung und Sonstige Werbungskosten iHv insgesamt 1.544,30 € als Werbungskosten anerkannt, nicht jedoch das Vertreterpauschale; dies mit der Begründung, *dass trotz Aufforderung weder der Dienstvertrag noch eine Dienstgeberbestätigung vorgelegt worden seien. Hingewiesen wurde auch darauf, dass die gewährten Kosten für Coachingausbildung für die Anerkennung des Vertreterpauschales schädlich wären, da dieses eine Tätigkeit zur ausschließlichen Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen bedinge.*

4. In seiner gegen diesen Bescheid gerichteten **Beschwerde vom 15.04.2015** wendete der Bf im Wesentlichen ein, *dass auch Pharmavertreter bzw. Pharmareferenten Vertreter im Sinne der LStR seien, da Zweck der Außendiensttätigkeit auch bei Ihnen das Herbeiführen von Geschäftsabschlüssen für das Unternehmen des Arbeitgebers sei.*

Das maßgebliche Kriterium des Geschäftsabschlusses für den Pharmareferenten sei, dass der Patient die richtige und für ihn vorteilhafteste medizinische Behandlung bekomme und in weiterer Folge dadurch das Pharmaunternehmen den Umsatz erhalte. Der Pharmareferent führe damit sehr wohl Geschäftsabschlüsse herbei und die damit

verbundenen Tätigkeiten aus. Dass er aufgrund gesetzlicher Bestimmungen keine Bestellungen entgegennehmen dürfe, könne für die Beurteilung als Vertreter nicht schädlich sein. Im Vertrauen auf die bis Mitte 2014 herrschende Rechtsansicht habe er keine Rechnungen gesammelt und aufbewahrt. Da es sich im gegenständlichen Fall um eine Verschlechterung der bisher gültigen Regelung handle, sei der Wegfall des Vertreterpauschales für Pharmareferenten erst ab Veröffentlichung und somit erst für zukünftige Veranlagungsjahre gültig. Das bedeute, dass für 2009 bis 2013 noch die Möglichkeit der Geltendmachung des Vertreterpauschales bestehen sollte.

5. Über Ersuchen des Finanzamtes vom 08.01.2016 belegte der Bf die Fortbildungskosten und die sonstigen Werbungskosten (= Betriebsratsumlage).

6. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 09.01.2017 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen wurde unter Verweis Rz 406 LStR 2002 idF des 2. Wartungserlasses 2014 vom 17.12.2014, womit klargestellt worden sei, dass Pharmavertreter nicht zur Berufsgruppe der Vertreter zählten, darauf hingewiesen, dass diese gemäß [§ 74 Arzneimittelgesetz](#) keine Geschäfte abschließen dürften. Diese Ansicht sei auf alle offenen Veranlagungsfälle anzuwenden.

7. Mit Eingabe vom 06.02.2017 beantragte der Bf die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat (**Vorlageantrag**). Es wurde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Verfassungswidrigkeit beantragt.

8. Mit Vorlagebericht vom 13.06.2017 wurde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt mit dem Antrag auf Abweisung vorgelegt.

9. Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 21.01.2020 legte der Bf mit **E-Mails vom 13. und 17.03.2020** den Dienstvertrag vom 05.07.2002 vor, weiters das anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses im März 2019 ausgestellte Dienstzeugnis seiner Arbeitgeberin, eine Job Description betreffend die Tätigkeit eines Key Account Managers Specialty Care, die Verdienstabrechnungen für die Monate Februar und August 2009 mit Ausweis einer Verkaufsprämie sowie eine Bestätigung seiner ehemaligen Arbeitgeberin vom 11.03.2020 darüber, dass der Bf in deren Unternehmen im Jahr 2009 als Key Account Manager ganzjährig ausschließlich im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung von Geschäften und zur Kundenberatung und -betreuung tätig gewesen war. Weiters ersuchte der Bf in seiner E-Mail vom 13.03.2020 um Anerkennung der Fortbildungskosten neben dem Vertreterpauschale, da diese im Zusammenhang mit einer von ihm ab 2010 zusätzlich zu seiner Vertretertätigkeit ausgeübten Tätigkeit, die in der Schulung von Mitarbeitern im Sinne ihrer Verkaufstätigkeit bestand, erfolgt sei.

10. Mit Schreiben vom 06.04.2020 wurden die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens dem Finanzamt zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt. Am 24.04.2020 teilte die Vertreterin der belangten Behörde mit, *dass auch seitens des Finanzamtes aufgrund dieser Ermittlungsergebnisse kein Einwand gegen die Anerkennung des Vertreterpauschales mehr bestünde.*

11. Nach telefonischer Rücksprache mit dem Bf am 27.04.2020, im Rahmen welcher die Anerkennung des Vertreterpauschales, jedoch ohne Anerkennung zusätzlicher Werbungskosten in Aussicht gestellt wurde, verzichtete dieser mit **Schreiben vom 13.05.2020** auf eine Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Sachverhalt:

Der Bf war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2009 als Key Account Manager im Außendienst für ein Pharmaunternehmen tätig. In dieser Eigenschaft besuchte er Allgemeinmediziner im niedergelassenen Bereich, Fachärzte, Kliniken und Krankenhäuser, um diese über Anwendbarkeit und Verträglichkeit der Produkte seiner Dienstgeberin zu informieren und zu erreichen, dass beim richtigen Patienten diesen Produkten der Vorrang gegenüber Mitbewerberprodukten gegeben werde. Der Bf war in seinem Bereich für die Betreuung bestehender Kunden, aber auch für die Neukundengewinnung zuständig. Vorrangiges Ziel seiner Tätigkeit war die Anbahnung bzw. Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für seine Arbeitgeberin.

Da geplant war, ihn ab 2010 zur Unterstützung des Außendienstleiters auch für die Schulung von Mitarbeitern in der Verkaufstätigkeit im Außendienst einzusetzen, absolvierte er in den Jahren 2009 und 2010 eine Ausbildung zum Dipl. Mentaltrainer. Den im Jahr 2009 bestrittenen ersten Teil dieser Kosten (1.495,00 €) und die Aufwendungen für die Betriebsratsumlage (49,30 €) machte er im Jahr 2009 neben dem Vertreterpauschale als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt anerkannte lediglich die als Werbungskosten geltend gemachten tatsächlichen Aufwendungen für diese Ausbildung und die Betriebsratsumlage, nicht aber das Vertreterpauschale, dies vor allem im Hinblick auf die Änderung der LStR 2002 mit 2. Wartungserlass 2014, wonach bei Pharmareferenten die Voraussetzungen für die Anerkennung des Vertreterpauschales nicht gegeben seien.

Der Bf wendete ein, dass Zweck seiner Außendiensttätigkeit das Herbeiführen von

Geschäftsabschlüssen gewesen sei und insofern jedenfalls eine Vertretertätigkeit vorgelegen habe. Außerdem könne ein Wegfall des Pauschales bzw. eine Verschlechterung der bisher gültigen Regelung aus verfassungsrechtlichen Erwägungen frühestens erst ab dem der Änderung der LStR folgenden Veranlagungsjahr möglich sein.

II. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt basiert zunächst auf den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht elektronisch übermittelten Aktenteilen, darunter der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009, die Beschwerdeverentscheidung sowie die Beschwerde und der Vorlageantrag des Bf's. Darüber hinaus fanden sich in den übermittelten Unterlagen auch die Ergänzungersuchen des Finanzamtes samt Antworten des Bf's. Aufschluss über die konkrete Ausgestaltung der Tätigkeit des Bf's gaben vor allem die über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes mit E-Mails vom 13. und 17.03.2020 vom Bf vorgelegten Unterlagen wie der Angestelltendienstvertrag vom 05.07.2002, das Dienstzeugnis vom März 2019, die Job Description, die Verdienstabrechnungen für Februar und August 2009 mit Ausweis einer Verkaufsprämie und die Bestätigung der (ehemaligen) Dienstgeberin des Bf's vom 11.03.2020, wonach der Bf in deren Unternehmen im Jahr 2009 als Key Account Manager ganzjährig ausschließlich im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung von Geschäften und zur Kundenberatung und –betreuung tätig gewesen war. Die Feststellungen im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Mentalcoach basieren auf den vom Bf vorgelegten Belegen und den Aussagen in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 03.02.2015 sowie seiner E-Mail-Antwort an das Bundesfinanzgericht vom 13.03.2020, wonach er zusätzlich zu seiner Außendiensttätigkeit Mitarbeiterschulungen im Sinne ihrer Verkaufstätigkeit durchzuführen hatte.

Bezüglich der sich aus den Dokumenten im Rahmen der Beweiswürdigung ergebenden entscheidungswesentlichen Aussagen wird auf die Ausführungen unter Punkt III, B.2. dieses Erkenntnisses, die verständnishalber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung zu tätigen waren, verwiesen.

III. Rechtliche Beurteilung:

A. Rechtsgrundlagen:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Nach [§ 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.

Die auf Grundlage des [§ 17 Abs. 6 EStG 1988](#) ergangene [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen \(Werbungskostenpauschale\)](#), [BGBl. II Nr. 382/2001](#), lautet auszugsweise wie folgt (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

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

...

9. Vertreter

*5% der Bemessungsgrundlage, **höchstens 2.190 Euro 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.

***§ 2.** Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16). ...*

***§ 5.** Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben **keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit** geltend gemacht werden.*

..."

B. Zum Streitpunkt betreffend Gewährung des Vertreterpauschales:

B.1. Allgemeines:

In der Verordnung wird der Begriff "Vertreter" nicht definiert.

Laut Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. September 2011, A 2011/0003 bis 0006, ist bei der Auslegung von Tätigkeiten nach den Pauschalierungsverordnungen auf ein typisches Berufsbild abzustellen (vgl. VwGH 5.9.2012, [2012/15/0120](#)), wobei dabei die Erfahrungen des täglichen Lebens und die Verkehrsauffassung maßgeblich sind (vgl. VwGH 28.6.2012, [2008/15/0231](#)). Danach sind Vertreter Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (zB VwGH 28.06.2012, [2008/15/0231](#), mwN).

In seinem Erkenntnis **VwGH 27.04.2017, [Ra 2015/15/0072](#)**, hat der Gerichtshof dezidiert darauf hingewiesen, dass aus seinen Aussagen in VwGH 24.02.2005, [2003/15/0044](#), nicht abgeleitet werden könne, dass nur mit Abschlussvollmacht ausgestatteten Vertretern das Vertreterpauschale zustünde. Wesentlich sei vielmehr, dass eine **Außendiensttätigkeit** vorliege, deren **vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber** sei (Verweis auf VwGH 30.09.2015, [2012/15/0125](#)).

B.2. Erwägungen im konkreten Fall:

Ob eine solche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Gewährung des Vertreterpauschales geforderte Außendiensttätigkeit mit dem vorrangigen Ziel der Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber vorlag, war auch im gegenständlichen Fall zu prüfen:

B.2.1. Wie sich aus der **Bestätigung** der ehemaligen Dienstgeberin des Bf's **AG vom 11.03.2020** ergibt, war der Bf im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2009 ganzjährig als Key Account Manager ausschließlich im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung von Geschäften und zur Kundenberatung und –betreuung für das Unternehmen tätig.

Bei AGUnternehmen handelt es sich um ein weltweit führendes Unternehmen, das forscht und innovative Arzneimittel, Impfstoffe und Consumer-Healthcare-Produkte entwickelt und produziert (Internetadresse).

Laut **AngestelltenDienstvertrag vom 05.07.2002** zwischen dem Bf und dem Unternehmen wurde der Bf vornehmlich zur Verrichtung einer Arbeit als Pharmareferent aufgenommen und wurde ihm ein vom Arbeitgeber definiertes Gebiet zur Betreuung zugewiesen. Für seine Tätigkeit erhielt er laut Vertrag ein monatliches Fixgehalt.

Laut **Dienstzeugnis** vom März 2019, das anlässlich seines Ausscheidens aus dem Unternehmen erstellt wurde, war er als Produktspezialist für das Gebiet Oberösterreich für bestimmte Produkte zuständig. Er besuchte Allgemeinmediziner im niedergelassenen Bereich, Fachärzte (Internisten), Kliniken sowie Krankenhäuser. Ab Jänner 2010 war er

auch als Key Account Manager für einen weiteren Bereich für die Erstellung eines KEE-Konzepts und für Aufbau bzw. Intensivierung von maßgeblichen Experten verantwortlich. Zu seinem Aufgabengebiet zählte vor allem:

- Kompetente Betreuung von Health Care Professionals über Wirkung, Anwendbarkeit und Verträglichkeit von Ag Produkten
- Strategische Planung, Vor- und Nachbereitung von Verkaufsaktivitäten
- Budget- und Umsatzverantwortung
- Selbständige Neukundengewinnung (HCP niedergelassen/KH)
- Erstellung, Implementierung und Monitoring von Sales Plänen, Gebietsanalysen
- Berichterstattung betreffend Mitbewerberaktivitäten (Marketingstrategien etc.)
- Standdienst bei internationalen und nationalen Kongressen

Hingewiesen wurde insgesamt auch darauf, dass der Bf in seinen Gebieten immer sehr gute Ergebnisse erzielt und dadurch wesentlich zum Unternehmenserfolg beigetragen habe.

Laut **Berufsbeschreibung („Job Description“)** war Hauptzweck der Tätigkeit als „Key Account Manager Speciality Care“ (= Key Account Manager Spezialbehandlung) unter anderem die

- Überzeugung von Ärzten, dass beim richtigen Patienten ein Ag- anstatt eines Mitbewerberproduktes verschrieben wird,
- Identifikation von Schlüsselkunden und deren langfristige Kundenbindung durch strategisches Management.

Als Schlüsselfunktion („Key Responsibilities“) wurde an erster Stelle die Generierung von Verschreibungen genannt.

Aus den vom Bf vorgelegten **Verdienstabrechnungen** für die Monate Februar und August 2009 geht hervor, dass der Bf im Jahr 2009 insgesamt 8.823,00 € an Verkaufsprämie erhalten hat.

B.2.2. Ins Deutsche übersetzt ist ein **“Key Account Manager“** der Betreuer von Schlüsselkunden, das sind für das Unternehmen strategisch besonders wichtige Kunden bzw. dessen wichtigster Kundenstock. Der Key Account Manager wirbt auch neue Kunden, berät diese hinsichtlich des Produkt- oder Dienstleistungsportfolios und begleitet sie damit durch den gesamten Prozess. Sein primäres Ziel ist es, Geschäftsbeziehungen aufzubauen und langfristig Vertrauen herzustellen (<https://www.karriere.at/beruf/key-account-manager>). Er kümmert sich um die Belange von Schlüsselkunden ("Key Accounts") mit dem Ziel, den Umsatz des Unternehmens durch Kundenorientierung zu steigern. Dazu gewinnt er Neukunden und betreut und bindet die Bestandskunden. Das Einsatzgebiet von Key Account Managern ist der Vertrieb von Produkten und Dienstleistungen. Sie sind als

Verkäufer tätig (<https://www.business-wissen.de/artikel/kundenmanagement-aufgaben-des-key-account-managers>).

B.2.3. Vom Finanzamt wurde das Vertreterpauschale unter Bedachtnahme auf die mit 2. Wartungserlass 2014 vom 17.12.2014 geänderten Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 406) nicht anerkannt, da Pharmareferenten gemäß [§ 74 Arzneimittelgesetz](#) keine Geschäfte abschließen, sondern für die Produkte der Pharmafirma nur werben und Angehörige von Heilberufen über Arzneimittel unter Beachtung der geltenden Rechtsvorschriften informieren dürften. Sie hätten Mitteilungen von Angehörigen der Heilberufe über unerwünschte Arzneiwirkungen und Gegenanzeigen oder sonstige Risiken bei Arzneimitteln zu dokumentieren und dem Auftraggeber zu übermitteln. Das wesentliche Kriterium der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften durch den Pharmareferenten sei bei diesen Tätigkeiten nicht gegeben.

B.2.4. Hierzu ist zunächst Folgendes festzuhalten:

B.2.4.1. Die **Lohnsteuerrichtlinien 2002** vermögen keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflicht zu begründen. Als bloße Verwaltungsanweisungen sind sie lediglich für Abgabenbehörden, nicht aber für das Bundesfinanzgericht bindend. Das Bundesfinanzgericht ist in seiner Entscheidungsfindung einzig an die Gesetze und hierzu ergangenen Verordnungen gebunden. Dies ergibt sich aus dem in der Bundesverfassung verankerten Legalitätsgrundsatz ([Art. 18 B-VG](#)). Bei der Auslegung der Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen hat sich das Gericht an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der die Rechtmäßigkeit von dessen Erkenntnissen im Revisionsverfahren überprüfen kann, zu orientieren. Dies bedeutet, dass die Frage, ob im gegenständlichen Fall eine Vertreter Tätigkeit vorliegt oder nicht, allein nach den vom Verwaltungsgerichtshof hierzu herausgearbeiteten Kriterien zu beurteilen ist.

Anzumerken ist an dieser Stelle allerdings, dass sich die mit 2. Wartungserlass 2014 angefügte Ergänzung in Rz 406 der LStR, dass die Tätigkeit eines Pharmareferenten generell nicht als Vertreter Tätigkeit einzustufen sei, ab der Fassung 17.12.2017 nicht mehr dort findet.

B.2.4.2. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit, die der Bf darin erblickte, dass die Lohnsteuerrichtlinien idF des 2. Wartungserlasses 2014 rückwirkend auf offene Veranlagungsfälle angewendet wurden, er aber im Vertrauen auf die Anerkennung in den Vorjahren im Wege eines Pauschales keine Belege gesammelt hatte, ist Folgendes anzumerken:

Eine Verfassungswidrigkeit könnte in diesem Zusammenhang nur dann vorliegen, wenn eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dem oben angeführten

Legalitätsgrundsatz entgegenstehen würde. Mit dem Abgehen von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung wird aber der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt, zumal dem rechtsanwendenden Organ bei der Beurteilung der Vertreter Tätigkeit im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch kein Vollzugsspielraum zusteht (VwGH 24.04.2014, [2011/15/0180](#)).

Da, wie bereits ausgeführt, die Frage, ob eine Vertreter Tätigkeit vorliegt, allein auf Grundlage der vom VwGH aufgrund der Verkehrsauffassung herausgearbeiteten Kriterien zu beurteilen ist, kann eine Änderung der LStR keine andere Beurteilung und somit keine Verfassungswidrigkeit in der Rechtsanwendung bewirken.

B.2.4.3. Im vorliegenden Fall kam das Bundesfinanzgericht bei Prüfung der Tätigkeit des Bf's auf Basis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der vorliegenden Beweismittel zu folgendem **Ergebnis**:

Wie sich aus den vom Bf vorgelegten Unterlagen ergibt, war der Bf als Key Account Manager für seine Arbeitgeberin tätig. Als solcher betreute er in seinem ihm zugewiesenen Gebiet die maßgeblichen Schlüsselkunden, die für den Absatz der Produkte des Pharmaunternehmens maßgeblich sind, das sind niedergelassene Ärzte, Kliniken und Krankenanstalten. Wie sich aus der allgemeinen Definition des Key Account Managers ergibt (siehe obige Definition), entspricht es dessen typischem Berufsbild, den wichtigsten Kundenstock (= Groß- und Hauptkunden) des Unternehmens zu betreuen, indem er Neukunden wirbt und Bestandskunden bindet. Er berät sie hinsichtlich des Produkt- und Dienstleistungsportfolios seines Unternehmens. Primäres Ziel seiner Tätigkeit ist der Vertrieb von Produkten und Dienstleistungen seines Unternehmens durch Aufbau von Geschäftsbeziehungen und langfristige Kundenbindung. Der Key Account Manager wird als Verkäufer tätig. Damit entspricht seine Tätigkeit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise aber tatsächlich dem typischen Berufsbild eines Vertreters. Er verrichtet eine Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber ist (siehe Definition laut VwGH 30.09.2015, [2012/15/0125](#)), wobei der Beurteilung auch die Zwischenschaltung von Großhändlern in die Lieferkette nicht abträglich ist (VwGH 27.04.2017, [Ra 2015/15/0072](#)).

Richtig ist zwar, dass der Key Account Manager als Vertreter eines Pharmaunternehmens nach dem Arzneimittelgesetz nur beratend tätig sein kann und nicht unmittelbar berechtigt ist, Geschäftsabschlüsse zu tätigen. Dies ist im Hinblick auf den sensiblen Bereich, in dem er tätig ist, auch durchaus sinnvoll und nachvollziehbar. Laut Erkenntnis **VwGH 27.04.2017, [Ra 2015/15/0072](#)**, ist aber das Vorliegen einer **Abschlussvollmacht nicht Voraussetzung für die Anerkennung des Vertreterpauschales**. Wesentlich ist vielmehr, dass eine Außendiensttätigkeit vorliegt, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber ist. Diese Rechtsprechung war offensichtlich

auch ausschlaggebend dafür, dass der generelle Ausschluss der Tätigkeit eines Pharmareferenten in der Fassung 18.12.2017 der LStR wieder entfernt wurde (Rz 406).

Im gegenständlichen Fall war die Tätigkeit des Bf's als Key Account Manager vorrangig darauf gerichtet, für seinen Arbeitgeber Geschäftsabschlüsse dadurch anzubahnen, dass er regelmäßig die für den Absatz des Pharmaunternehmens maßgeblichen Schlüsselkunden (= Ärzte und Krankenanstalten) besuchte, dessen Produkte vorstellte und entsprechende Beratungen durchführte, um die Kunden davon zu überzeugen, diesen Produkten gegenüber jenen eines Konkurrenzunternehmens den Vorzug zu geben. Dass der Bf in diesem Zusammenhang auch verpflichtet war, relevante Rückmeldungen und Erfahrungsberichte an sein Unternehmen weiterzugeben, ist besonders im Pharmabereich immanent wichtig und daher gesetzlich festgelegt. Dies kann aber dem vorrangigen Ziel der Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen nicht abträglich sein, zumal solche Rückmeldungen für Zwecke der Produktverbesserung oder sogar –bereinigung auch mit Sicherheit in anderen Bereichen von den Vertretern des jeweiligen Unternehmens erwartet werden. Die konkrete Beschreibung der Aufgabengebiete des Bf's, wie sie seinem Dienstzeugnis, der "Job Description" sowie der Dienstgeber-Bestätigung zu entnehmen ist (siehe oben unter Punkt B.2.1.), zeigt das typische Bild der einem Key Account Manager eigenen Tätigkeit, die vorrangig auf die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für den Arbeitgeber gerichtet ist. Dieses Bild wird letztlich auch durch die in den Verdienstabrechnungen ausgewiesenen Verkaufsprämie bestätigt.

Insgesamt war daher davon auszugehen, dass der Bf im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2009 eine Außendiensttätigkeit ausübte, deren vorrangiges Ziel die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen für seinen Arbeitgeber war. Damit war er aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als **Vertreter im Sinne der Verordnung BGBl. II 382/2001** einzustufen und waren, wie von ihm beantragt, Werbungskosten in Form des Vertreterpauschales zu gewähren.

C. Zur Anerkennung der Fortbildungskosten neben dem Vertreterpauschale:

C.1. Allgemeines:

Das Berufsgruppenpauschale nach der Verordnung [BGBl. II 382/2001](#) steht **anstelle des allgemeinen Werbungskostenpauschbetrages** gemäß [§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#) (= 132,00 €) zu.

Nach § 5 dieser Verordnung ist es **nicht zulässig**, dass **neben den Pauschbeträgen andere Werbungskosten** aus dieser Tätigkeit berücksichtigt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang ausgesprochen, dass dann, wenn die tatsächlichen Werbungskosten höher sind als das (Berufsgruppen-)Pauschale, die gesamten Werbungskosten nachzuweisen seien und das Pauschale dann grundsätzlich nicht mehr zu berücksichtigen sei. Lediglich die in [§ 16 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988](#) aufgezählten Aufwendungen (das sind etwa Pflichtversicherungsbeiträge, Pendlerpauschale, Beiträge zu Interessensvertretungen, nicht aber die Betriebsratsumlage oder Fortbildungskosten) seien ohne Anrechnung auf das Pauschale abzusetzen. Werde jedoch ausdrücklich das Pauschale in Anspruch genommen und von einer Geltendmachung der einzelnen Werbungskosten Abstand genommen, könnten die Werbungskosten, soweit sie nicht in [§ 16 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988](#) aufgezählt seien, nicht zusätzlich geltend gemacht werden (vgl. VwGH 27.8.2008, [2006/15/0117](#); siehe dazu zB auch UFS 13.4.2010, [RV/0439-F/08](#); BFG 2.3.2015, [RV/1100531/2014](#)).

Durch den Werbungkostendurchschnittssatz werden nicht nur berufsspezifische Werbungskosten erfasst, sondern alle mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen.

Lediglich Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht erfasst sind, weil sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, können zusätzlich zum Pauschbetrag berücksichtigt werden (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 16 Rz 74; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar § 17 Tz 82).

In seinem Erkenntnis **VwGH 27.08.2008, [2006/15/0117](#)**, führte der Verwaltungsgerichtshof zur Beschwerde eines Forstarbeiters, der neben dem Pauschale für diese Berufsgruppe Kosten für Familienheimfahrten geltend gemacht hatte, Folgendes aus (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

„Das Werbungskostenpauschale des § 17 Abs. 6 i.V.m. der Verordnung BGBl. II 2001/382, tritt an die Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß [§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#). Sind die tatsächlichen Werbungskosten höher als das Pauschale, dann sind die gesamten Werbungskosten nachzuweisen. Das Pauschale ist dann grundsätzlich nicht mehr zu berücksichtigen. Lediglich die in § 16 Abs. 3 letzter Satz aufgezählten Aufwendungen sind ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale abzusetzen (vgl. Doralt, a.a.O., § 16 Tz. 217). Diese Grundsätze sind auch auf das Pauschale gemäß § 17 Abs. 6 i.V.m. der Verordnung anzuwenden (vgl. auch hiezu Doralt, a.a.O., § 17 Tz. 103).“

C.2. Erwägungen im konkreten Fall:

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeuten obige Ausführungen, dass der Bf im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit für die AG entweder nur die tatsächlichen Aufwendungen oder nur das Berufsgruppen- bzw. Vertreterpauschale als Werbungskosten geltend machen konnte. Die Anerkennung von tatsächlichen

Werbungskosten (hier Fortbildungskosten) neben dem Werbungskostenpauschale gemäß § 17 Abs. 6 iVm der Verordnung war nicht möglich, zumal es offensichtlich war, dass die zusätzlichen Aufgaben im Rahmen seiner Tätigkeit für seine Dienstgeberin absolviert worden waren und in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang damit gestanden hatten. Wie sich nämlich aus den Ausführungen in seiner Vorhaltsbeantwortung (E-Mail vom 13.03.2020) ergibt, war der Bf im Rahmen dieser Tätigkeit für die AG ab 2010 auch für die Erstellung eines sog. KEE-Konzeptes und den Aufbau maßgeblicher Experten zuständig. Er sollte andere Kollegen im Außendienst im Verkaufsgespräch und im Umgang mit schwierigen Situationen schulen (siehe Schreiben des Bf's vom 03.02.2015 an das Finanzamt). Für diese Zwecke absolvierte er eine Ausbildung zum Dipl.

Mentaltrainer. Dass ein Arbeitgeber für derartige Aufgaben besonders fähige Mitarbeiter auswählt, entspricht durchaus den üblichen Usancen und ist darin eine Aufwertung der Tätigkeit des Arbeitnehmers innerhalb des Betriebes und eine Anerkennung seines Bemühens zu erblicken. Wie auch vom Bf in seinem Schreiben vom 03.02.2015 an das Finanzamt festgehalten, sollte er den Außendienstleiter unterstützen, um eventuell später selbst eine derartige Position einnehmen zu können. Eine vom bestehenden Dienstverhältnis wirtschaftlich unabhängige Tätigkeit, die zu zusätzlichen Einkünften aus einem anderen Beruf führen würde, kann dabei aber nicht erblickt werden und wird dies auch dadurch bestätigt, dass der Bf auch in den Folgejahren lediglich Einkünfte aus **einem** Dienstverhältnis mit seiner Arbeitgeberin hatte.

Der Bf hätte die Möglichkeit gehabt, anstatt des Werbungskostenpauschales sämtliche im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit angefallenen tatsächlichen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (VwGH 27.08.2008, [2006/15/0117](#); Berger in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG12, Durchschnittssatzverordnung für Werbungskosten [BGBl II 2001/382] Rz 103). Dass er diesem Erfordernis nicht nachkommen konnte, hat er bereits im Veranlagungsverfahren beim Finanzamt mitgeteilt und wurde dies auch im Beschwerdeverfahren bestätigt.

Eine Anerkennung von tatsächlichen Aufwendungen neben dem Vertreterpauschale im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die AG war jedoch aus den angeführten Gründen nicht möglich.

D. Ergebnis:

Im Ergebnis obiger Erwägungen war der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 insofern abzuändern, als anstatt der vom Finanzamt anerkannten tatsächlichen Aufwendungen in Höhe von 1.544,30 € Werbungskosten im Ausmaß des vom Bf

beantragten Vertreterpauschales, das sind 2.190,00 € (= Höchstbetrag gemäß § 1 Z 9 der Verordnung) anzuerkennen waren.

IV. Zum Abspruch über die 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 ([Art. 133 Abs. 4 B-VG](#)).

Die Beurteilung der Frage, ob die für die Gewährung des Vertreterpauschales notwendige Vertreterereignis gegeben ist, hat jeweils im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende Geschehen im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu erfolgen. Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich waren, sind diese durch die im gegenständlichen Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere auch VwGH 27.04.2017, [Ra 2015/15/0072](#) zum Vertreterpauschale; VwGH 27.08.2008, [2006/15/0117](#) zur Anerkennung von tatsächlichen Werbungskosten neben dem Vertreterpauschale) geklärt. Insofern war das gegenständliche Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig. Eine Revision ist damit nicht zulässig.

Linz, am 19. Mai 2020