

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

V 45/2017-6

26. Februar 2018

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz der
Präsidentin

Dr. Brigitte BIERLEIN,

in Anwesenheit des Vizepräsidenten

DDr. Christoph GRABENWARTER

und der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER,

Dr. Christoph HERBST und

Dr. Michael HOLOUBEK

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin

Mag. Manuela NEMETH

als Schriftführerin,

über den Antrag des BUNDESFINANZGERICHTES, "der Verfassungsgerichtshof möge die Wortfolge ', ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)' in § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, in der Stammfassung BGBl. II 382/2001, als gesetz- bzw. verfassungswidrig aufheben", in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung gemäß Art. 139 B-VG zu Recht erkannt:

- I. Die Wortfolge ", ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)" in § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, wird als gesetzwidrig aufgehoben.
- II. Der Bundesminister für Finanzen ist zur unverzüglichen Kundmachung dieses Ausspruches im Bundesgesetzblatt II verpflichtet.

Entscheidungsgründe

I. Antrag

Mit dem vorliegenden, auf Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht, die Wortfolge ", ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)" in § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II 382/2001, als gesetz- bzw. verfassungswidrig aufzuheben. 1

II. Rechtslage

Die maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar (die angefochtene Wortfolge ist hervorgehoben): 2

1. § 17 Abs. 6 EStG 1988, BGBl. 400 idF BGBl. 818/1993, lautet: 3

"Durchschnittssätze

[...]

(6) 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."

2. § 1 Z 9 und § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (in der Folge: Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten), BGBl. II 382/2001, lautet:

4

"§ 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:

1. bis 8. [...]

9. Vertreter

5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2 190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertreter Tätigkeit ausüben. Zur Vertreter Tätigkeit 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.

10. [...]"

"§ 4. Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)."

3. § 4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001 idF BGBl. II 382/2015, lautet:

5

"§ 4. (1) Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter).

(2) Bei Expatriates gemäß § 1 Z 11 kürzen Kostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht den Pauschbetrag."

III. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Dem Antrag liegt folgender Sachverhalt zugrunde: 6
 - 1.1. Der Beschwerdeführer vor dem Bundesfinanzgericht hat in seiner Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2012 bis 2014 das Werbungskostenpauschale nach § 1 Z 9 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001, geltend gemacht. Mit Bescheiden des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 11. Mai 2016 betreffend die Einkommensteuer 2012 bis 2014 wurde das Werbungskostenpauschale nicht anerkannt und begründend ausgeführt, dass das Berufsgruppenpauschale gemäß § 17 EStG nicht zustehe, da sämtliche Aufwendungen in Zusammenhang mit der Außendiensttätigkeit mit dem Dienstgeber verrechnet worden seien. Es müssten nicht nur eine typische Vertretertätigkeit vorliegen, sondern auch beruflich notwendige Aufwendungen, die der Beschwerdeführer finanzieren müsse. 7
 - 1.2. Auf Grund der Beschwerde des Beschwerdeführers vom 9. Juni 2016 erließ das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt am 5. September 2016 Beschwerde- vorentscheidungen betreffend die Einkommensteuer 2012 bis 2014, mit der es die Differenz zwischen dem amtlichen Kilometergeld und dem Kostenersatz durch den Dienstgeber als Werbungskosten anerkannte, den Anspruch auf das Vertreterpauschale jedoch weiterhin verneinte. Am 26. September 2016 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag ein und brachte vor, dass er nachgewiesen habe, dass Aufwendungen vorlägen, und beantragte für seine ganzjährig ausgeübte Vertretertätigkeit das Vertreterpauschale nach § 1 Z 9 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001. Die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erfolgte am 29. November 2016. 8
 - 1.3. Entgegen der Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht geht das Bundesfinanzgericht auf Grund des Vorbringens des Beschwerdeführers nach einem Vorhalt betreffend das Vorliegen der Voraussetzungen für das Vertreterpauschale, der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung durch den Dienstgeber und der Lohnsteuerprüfung davon aus, dass der Beschwerdeführer als Vertreter tätig 9

sei und das Vertreterpauschale nach § 1 Z 9 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001, beanspruchen könne, jedoch die Wortfolge in § 4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001, ", ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)" gesetz- bzw. verfassungswidrig sei.

2. Das Bundesfinanzgericht legt seine Bedenken wie folgt dar:

10

"Gemäß § 17 Abs 6 EStG 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.

[...]

Nach allgemeinem Steuerrecht sind Fahrtkostenersätze, die vom Dienstgeber geleistet werden (und einen wesentlichen Teil der typischen Werbungskosten eines Vertreters ausmachen), bis zur Höhe des amtlichen Kilometergeldes steuerfrei (§ 26 Z 4 lit a EStG). Damit einhergehend steht dem Dienstnehmer der Werbungskostenabzug für seine Fahrtkosten, soweit sie steuerfrei ersetzt werden, nicht zu (§ 20 Abs 2 TS 1 EStG). Dieser Dualismus dient der Vermeidung von Doppelbegünstigungen (vgl zB Jakom/Baldauf, EStG, 2017, § 20 Rz 92).

Pauschalierungen dienen der vereinfachten Ermittlung der Einkünfte. Nach der Rechtsprechung des VfGH verstößt eine Pauschalierung von Werbungskosten durch den Gesetzgeber an sich nicht gegen das Gleichheitsgebot. Wenn der Gesetzgeber für bestimmte Arten von Werbungskosten Pauschalbeträge vorsieht, die ohne besonderen Nachweis der tatsächlich getätigten Aufwendungen absetzbar sind, so dient dies der Vermeidung eines unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes und findet darin eine sachliche Rechtfertigung (vgl zB VfGH 13.6.1981, B 319/77, VfSlg 9119/1981 mwN).

Dem Dualismus von Steuerpflicht/Abzugsfähigkeit bzw Steuerfreiheit/Abzugsverbot folgend sieht § 4 der VO BGBl. II Nr. 382/2001 vor, dass nach § 26 EStG steuerfreie Kostenersätze die jeweiligen Pauschalbeträge grundsätzlich kürzen. Die ebenso in § 4 leg.cit. vorgesehene Ausnahme für Vertreter führt jedoch de facto zu einer Doppelbegünstigung dieser Berufsgruppe. Einerseits sind Vergütungen nach § 26 EStG an Vertreter (zB Fahrtkosten) steuerfrei, andererseits steht das Werbungskostenpauschale in unvermindertem Ausmaß steuermindernd zu.

Die Ausnahmebestimmung steht somit in offenem Widerspruch zu § 20 Abs 2 EStG. Aus der Verordnungsermächtigung des § 17 Abs 6 EStG, die Grundlage der VO BGBl. II Nr. 382/2001 ist, lässt sich nur ableiten, dass Durchschnittssätze für

Werbungskosten festgelegt werden dürfen, eine weiterreichende Ermächtigung (für das Aushebeln gesetzlicher Abzugsverbote) besteht nicht. Der Verordnungsgeber setzt sich über eine gesetzliche Bestimmung hinweg, ohne dass hierfür eine hinreichende gesetzliche Grundlage erkennbar wäre. Der Wortlaut des § 4 leg.cit.: ", ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter) [verstößt] somit gegen das Legalitätsprinzip (Art 18 B-VG). Die Verordnung beruht im Ausmaß der Anfechtung nicht auf Grund der Gesetze (Art 18 Abs 2 B-VG), sie geht über die Gesetze (konkret: § 20 Abs 2 EStG) hinaus.

Die Regelung verstößt weiters gegen den auch den Verordnungsgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz (Art 7 B-VG):

Zum einen erfolgt eine Ungleichbehandlung zwischen angestellten Vertretern, die vom Dienstgeber steuerfreie Kostenersätze nach § 26 EStG erhalten können, ohne dass das Werbungskostenpauschale dadurch gekürzt wird, und allen übrigen Dienstnehmern, denen entweder nach § 4 VO BGBl. II Nr. 382/2001 durch steuerfreie Kostenersätze nach § 26 EStG das Werbungskostenpauschale gekürzt wird, oder die (außerhalb einer Pauschalierung) Ausgaben nicht als Werbungskosten geltend machen können, weil sie dem Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG unterliegen. Dabei ist kein sachlicher Grund ersichtlich (vgl Jakom/Lenneis, EStG, 2017, § 16 Rz 73), eine kleine Gruppe von Dienstnehmern (Vertreter) im Bezug auf den Werbungskostenabzug besser zu stellen, als alle anderen Dienstnehmer.

Insbesondere bestehen die Werbungskosten eines Vertreters typischer Weise in besonderem Ausmaß aus Fahrtkosten, deren Vergütung dem § 26 EStG unterliegt. Konkret im Beschwerdefall hat der Bf steuerfreie Fahrtkostenvergütungen im Ausmaß von gut 1.000 Euro jährlich vom Dienstgeber erhalten (die gemessen an der Rechtsprechung zu Reisekosten nach § 16 Abs 1 EStG deutlich über bloßen Kostenersatz hinausgehen, womit Vergütungen nach § 26 Z 4 EStG gegenüber selbst getragenen Werbungskosten nach § 16 Abs 1 EStG deutlich privilegiert sind). Weitere nennenswerte Werbungskosten sind ihm nicht erwachsen (Kalenderblätter zu ca. 13 Euro und nicht näher belegte anteilige häusliche Nutzung von Strom und Internet). Die Kostenstruktur des Bf ist berufstypisch. Aus dieser Kostenstruktur ergibt sich kein sachlicher Differenzierungsgrund in der Behandlung von steuerfreien Vergütungen durch den Dienstgeber.

Zum anderen ist die Vertreterausnahme auch für sich alleine gesehen grob unsachlich und verstößt somit gegen das vom VfGH aus dem Gleichheitssatz entwickelte allgemeine Sachlichkeitsgebot. Sie widerspricht dem aus dem EStG ableitbaren Leistungsfähigkeitsprinzip und in concreto dem objektiven Nettoprinzip. Diesem Prinzip zufolge darf besteuert werden, was von den Einnahmen nach Abzug der mit ihnen kausal zusammenhängenden Ausgaben übrig bleibt. Können aber Ausgaben (wenn auch 'nur' pauschal) geltend gemacht werden, die vom Steuerpflichtigen aufgrund eines Kostenersatzes gar nicht zu tragen waren, ohne dass zuvor der Kostenersatz die Steuerbemessungsgrundlage erhöht hätte, so wird in unsachlicher Weise auf die Besteuerung von Einkommensteilen ver-

zichtet, deren Besteuerung unter Beachtung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen geboten wäre.

In allen anderen Fällen der Pauschalierung fordert die Rechtsprechung, dass der Steuerpflichtige Ausgaben hat, was bei gänzlichem Ersatz nicht der Fall ist. Durch die angefochtene Norm wird jedoch bewirkt, dass selbst ein gänzlicher Kostenersatz – nur – bei Vertretern nicht zum Ausschluss des Pauschales führt, weil dieser Kostenersatz bei der Betrachtung außer Ansatz zu bleiben hat (vgl. VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125). Ohne jegliche Ausgaben kann eine Werbungskostenpauschalierung sonst nicht in Anspruch genommen werden (vgl. BFG 14.4.15, RV/3100291/2015; 7.4.16, RV/5100311/2014).

Das Bundesfinanzgericht stellt daher gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG den Antrag, der Verfassungsgerichtshof möge die Wortfolge ', ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)' in § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen in der Stammfassung BGBl. II 382/2001 als gesetz- bzw. verfassungswidrig aufheben.

Mit der angefochtenen Wortfolge ist aus Sicht des BFG der Anfechtungsumfang auch nicht zu eng gewählt, um die Gesetz- bzw. Verfassungswidrigkeit zu beseitigen: Ein untrennbarer Zusammenhang mit anderen Bestimmungen besteht nicht; auch entstünden mit der Aufhebung der Wortfolge keine Schwierigkeiten bezüglich der Anwendbarkeit der im Rechtsbestand verbleibenden Vorschriften, die weder unverständlich noch unanwendbar würden."

3. Der Bundesminister für Finanzen hat davon abgesehen, eine Äußerung zu erstatten, und mitgeteilt, dass die Vorlage der auf die angefochtene Verordnung Bezug habenden Akten auf Grund der bereits erfolgten Skartierung der Stammakten nicht durchführbar sei.

11

IV. Erwägungen

1. Zur Zulässigkeit des Antrages

1.1. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgreifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig

12

unrichtig (denkbar) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet (vgl. etwa VfSlg. 10.640/1985, 12.189/1989, 15.237/1998, 16.245/2001 und 16.927/2003).

1.2. Im Verfahren hat sich nichts ergeben, was an der Präjudizialität zweifeln ließe. Da auch sonst keine Prozesshindernisse hervorgekommen sind, erweist sich der Antrag als zulässig. 13

2. In der Sache

2.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit einer Verordnung gemäß Art. 139 B-VG auf die Erörterung der geltend gemachten Bedenken zu beschränken (vgl. VfSlg. 11.580/1987, 14.044/1995, 16.674/2002). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Verordnung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen gesetzwidrig ist (VfSlg. 15.644/1999, 17.222/2004). 14

2.2. Der Antrag ist begründet. 15

2.3. § 4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001, sieht vor, dass die in § 1 festgelegten Pauschbeträge um die Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 zu kürzen sind, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter). 16

2.4. Das Bundesfinanzgericht führt in seinem Antrag unter anderem aus, die in § 4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001, vorgesehene Ausnahmeregelung für Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 an Vertreter (§ 1 Z 9) stehe in offenem Widerspruch zu § 20 Abs. 2 EStG 1988. Aus der Verordnungsermächtigung des § 17 Abs. 6 EStG 1988 lasse sich nur ableiten, dass Durchschnittssätze für Werbungskosten festgelegt werden dürfen, eine weitergehende Ermächtigung "für das Aushebeln gesetzlicher Abzugsverbote" bestehe nicht. Der Ordnungsgeber setze sich über eine gesetzliche Bestimmung hinweg, ohne dass hierfür eine hinreichende gesetzliche Grundlage erkennbar wäre. 17

Damit ist das Bundesfinanzgericht im Recht. 18

2.5. Nach § 17 Abs. 6 EStG 1988 ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, zur Ermittlung von Werbungskosten mittels Verordnung Durchschnittssätze für Werbungskosten für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festzulegen. Im Rahmen dieser Ermächtigung regelt § 4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001, dass Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die jeweiligen Pauschalbeträge kürzen, womit der Ordnungsgeber die gesetzliche Regelung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 beachtet. § 17 Abs. 6 EStG 1988 enthält jedoch keine Ermächtigung, Ausnahmen vom Abzugsverbot für Werbungskosten, für die steuerfreie Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 gewährt werden, vorzusehen. Insoweit überschreitet der Ordnungsgeber mit dem letzten Halbsatz in § 4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001, die gesetzliche Ermächtigung in § 17 Abs. 6 EStG 1988. Schon aus diesem Grund erweist sich die angefochtene Wortfolge als gesetzwidrig. 19

V. Ergebnis

1. Die Wortfolge ", ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)" in § 4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001, ist daher als gesetzwidrig aufzuheben. 20

2. Die Wortfolge ", ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)" in § 4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl. II 382/2001, steht mit einem auf die Vergangenheit beschränkten zeitlichen Anwendungsbereich weiterhin in Geltung. Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (vgl. etwa VfSlg. 8709/1979, 12.930/1991, 13.881/1994, 16.115/2001, 17.551/2005, 19.184/2010) ist daher mit einer Aufhebung nach Abs. 3 des Art. 139 B-VG und nicht mit einem Ausspruch nach Abs. 4 der eben genannten Verfassungsbestimmung vorzugehen. 21

3. Die Verpflichtung des Bundesministers für Finanzen zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung erfließt aus Art. 139 Abs. 5 erster Satz B-VG und § 59 Abs. 2 VfGG iVm § 4 Abs. 1 Z 4 BGBIG. 22

4. Diese Entscheidung konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden. 23

Wien, am 26. Februar 2018

Die Präsidentin:

Dr. BIERLEIN

Schriftführerin:

Mag. NEMETH