

TE Vfgh Erkenntnis 2008/9/30 V349/08 ua

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.09.2008

Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art18 Abs2

B-VG Art139 Abs3

B-VG Art139 Abs4

B-VG Art139 Abs5 / Fristsetzung

EStG 1988 §15 Abs2

SachbezugsV, BGBl 642/1992 §2

SachbezugsV, BGBl II 416/2001 §2

1. B-VG Art. 18 heute
2. B-VG Art. 18 gültig ab 01.07.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
3. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.2002 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
5. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
6. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/1999
7. B-VG Art. 18 gültig von 01.01.1997 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 121/2001
8. B-VG Art. 18 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1996 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
9. B-VG Art. 18 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. B-VG Art. 139 heute
2. B-VG Art. 139 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
5. B-VG Art. 139 gültig von 30.11.1996 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 659/1996
6. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.1991 bis 29.11.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
7. B-VG Art. 139 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
8. B-VG Art. 139 gültig von 21.07.1962 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 205/1962
9. B-VG Art. 139 gültig von 19.12.1945 bis 20.07.1962 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
10. B-VG Art. 139 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. B-VG Art. 139 heute

2. B-VG Art. 139 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
5. B-VG Art. 139 gültig von 30.11.1996 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 659/1996
6. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.1991 bis 29.11.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
7. B-VG Art. 139 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
8. B-VG Art. 139 gültig von 21.07.1962 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 205/1962
9. B-VG Art. 139 gültig von 19.12.1945 bis 20.07.1962 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
10. B-VG Art. 139 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. B-VG Art. 139 heute
2. B-VG Art. 139 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
5. B-VG Art. 139 gültig von 30.11.1996 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 659/1996
6. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.1991 bis 29.11.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
7. B-VG Art. 139 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
8. B-VG Art. 139 gültig von 21.07.1962 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 205/1962
9. B-VG Art. 139 gültig von 19.12.1945 bis 20.07.1962 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
10. B-VG Art. 139 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. EStG 1988 § 15 heute
2. EStG 1988 § 15 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 15 gültig von 29.07.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
4. EStG 1988 § 15 gültig von 30.10.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. EStG 1988 § 15 gültig von 15.08.2015 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
6. EStG 1988 § 15 gültig von 27.06.2008 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
7. EStG 1988 § 15 gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 15 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. EStG 1988 § 15 gültig von 06.01.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
10. EStG 1988 § 15 gültig von 01.05.1996 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
11. EStG 1988 § 15 gültig von 01.09.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
12. EStG 1988 § 15 gültig von 30.07.1988 bis 31.08.1993

Leitsatz

Aufhebung von Bestimmungen über die Bewertung des als Sachbezugüberlassenen Wohnraumes in den Sachbezugsverordnungen 1992 und 2001 wegen Widerspruchs zum EStG 1988 mangels Differenzierung der Quadratmeterpreise nach Verbrauchsorten bzw wegen Festlegung von Pauschalsätzen weit unter den Mittelpreisen

Spruch

1. §2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. Nr. 642/1992, wird als gesetzwidrig aufgehoben. 1. §2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, Bundesgesetzblatt Nr. 642 aus 1992,, wird als gesetzwidrig aufgehoben.

2. §2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Artl der Euro-Steuerumstellungsverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001) wird als gesetzwidrig aufgehoben. 2. §2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Artl der Euro-Steuerumstellungsverordnung, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 416 aus 2001,) wird als gesetzwidrig aufgehoben.

3. Die Aufhebung des §2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Artl der Euro-Steuerumstellungsverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001) tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2008 in Kraft. 3. Die Aufhebung des §2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Artl der Euro-Steuerumstellungsverordnung, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 416 aus 2001,) tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2008 in Kraft.

4. Der Bundesminister für Finanzen ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt II verpflichtet. 4. Der Bundesminister für Finanzen ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt römisch II verpflichtet.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu B780/07 eine auf Art144römisch eins. 1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu B780/07 eine auf Art144

B-VG gestützte Beschwerde gegen einen Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (in der Folge: UFS), Außenstelle Wien, anhängig, mit dem über die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden wurde. Dabei wurde der Sachbezugswert für die vom Beschwerdeführer benützte Dienstwohnung, da es sich um eine vom Dienstgeber angemietete Wohnung handelte, gemäß §2 Abs4 der Verordnungen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993 bzw. ab 2002 (BGBl. 642/1992 bzw. ArtI Euro-Steuerumstellungsverordnung, BGBl. II 416/2001; in der Folge: B-VG gestützte Beschwerde gegen einen Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (in der Folge: UFS), Außenstelle Wien, anhängig, mit dem über die Berufung des Beschwerdeführers gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden wurde. Dabei wurde der Sachbezugswert für die vom Beschwerdeführer benützte Dienstwohnung, da es sich um eine vom Dienstgeber angemietete Wohnung handelte, gemäß §2 Abs4 der Verordnungen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993 bzw. ab 2002 Bundesgesetzblatt 642 aus 1992, bzw. ArtI Euro-Steuerumstellungsverordnung, BGBl. römisch II 416/2001; in der Folge: Sachbezugsverordnungen) mit der vom Arbeitgeber tatsächlich bezahlten, um 25 Prozent gekürzten Miete (und nicht anhand der in §2 Abs1 der Sachbezugsverordnungen vorgesehenen Pauschalsätze) ermittelt.

2. Bei der Behandlung dieser Beschwerde sind beim Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Gesetzmäßigkeit des jeweiligen §2 der Sachbezugsverordnungen entstanden. Der Gerichtshof hat daher mit Beschluss vom 5. März 2008 von Amts wegen ein Verordnungsprüfungsverfahren hinsichtlich der genannten Bestimmungen eingeleitet.

3. Rechtslage:

§15 Abs1 und 2 EStG 1988, BGBl. 400, hat - soweit im vorliegenden Zusammenhang von Bedeutung - folgenden Wortlaut (die maßgeblichen Stellen haben seit der Stammfassung keine Veränderung erfahren): §15 Abs1 und 2 EStG 1988, Bundesgesetzblatt 400, hat - soweit im vorliegenden Zusammenhang von Bedeutung - folgenden Wortlaut (die maßgeblichen Stellen haben seit der Stammfassung keine Veränderung erfahren):

"(1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des §2 Abs3 Z4 bis 7 zufließen. ...

1. (2) Absatz 2 Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen."

Auf der Basis dieser Vorschrift wird mit der Sachbezugsverordnung BGBl. II 416/2001 im Hinblick auf die Bewertung von Dienstwohnungen Folgendes bestimmt: Auf der Basis dieser Vorschrift wird mit der Sachbezugsverordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, 416 aus 2001, im Hinblick auf die Bewertung von Dienstwohnungen Folgendes bestimmt:

"Wohnraumbewertung

§2. (1) Der Wert des Wohnraumes, den der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung stellt, ist mit folgenden Quadratmeterpreisen pro Monat anzusetzen:

Quadratmeterpreise in Euro

Kategorie 1	Kategorie 2	Kategorie 3
Dienstwohnungen	andere	Wohnungen in
für Hausbesorger	Dienstwohnungen	Eigenheimen
Portiere	Einfamilien-	

	häuser		
Baujahr bis 1949	0,94	1,16	1,45
1950 bis 1960	1,23	1,45	1,81
1961 bis 1970	1,45	1,81	2,18
1971 bis 1980	1,67	2,18	2,61
1981 bis 1992	1,96	2,61	3,05
ab 1993	2,10	2,76	3,27

1. (2) Absatz 2 Im Falle einer Generalsanierung gilt das Kalenderjahr des Abschlusses der Sanierung als Baujahr.

1. (3) Absatz 3 Die Ermittlung des Wohnflächenausmaßes ist nach den Bestimmungen der Wohnbauförderungsgesetze vorzunehmen.

1. (4) Absatz 4 Die Quadratmeterpreise beinhalten auch die üblichen Betriebskosten. Sind die Betriebskosten vom Dienstnehmer zu bezahlen, ist von den Quadratmeterpreisen ein Abschlag von 20% vorzunehmen. Bei angemieteten Wohnungen sind die Quadratmeterpreise der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten) einschließlich der vom Arbeitgeber bezahlten Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

1. (5) Absatz 5 Sofern die Heizkosten durch den Arbeitgeber bezahlt werden, ist bei allen Kategorien von Wohnraum ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von 0,58 Euro pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

1. (6) Absatz 6 Der Heizkostenzuschlag bei angemieteten Objekten ist ungekürzt anzusetzen. Bei angemieteten Wohnungen ist der Heizkostenzuschlag um Beiträge des Arbeitnehmers zu kürzen."

Für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Jänner 2002 endeten, wurde mit §2 der Sachbezugsverordnung BGBl. 642/1992 eine Regelung erlassen, die sich von der oben wiedergegebenen nur darin unterscheidet, dass die Geldbeträge noch in Schilling angegeben waren. Für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Jänner 2002 endeten, wurde mit §2 der Sachbezugsverordnung Bundesgesetzblatt 642 aus 1992, eine Regelung erlassen, die sich von der oben wiedergegebenen nur darin unterscheidet, dass die Geldbeträge noch in Schilling angegeben waren.

4. Der Verfassungsgerichtshof ist im Prüfungsbeschluss (vorläufig) davon ausgegangen, dass der UFS über eine Berufung gegen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 zu entscheiden, daher §2 sowohl der Verordnung BGBl. 642/1992 als auch der Verordnung BGBl. II 416/2001 anzuwenden hatte und folglich auch der Gerichtshof diese Verordnungsbestimmung in beiden Fassungen bei der Behandlung der Beschwerde anzuwenden hätte. Nach (vorläufiger) Auffassung des Verfassungsgerichtshofes erfasst die Präjudizialität §2 der genannten Verordnungen jeweils in seiner Gesamtheit, da der von der belangten Behörde für die angemietete Wohnung herangezogene Abs4 eine Gegenüberstellung der tatsächlichen Miete mit den Quadratmeterpreisen des Abs1 erfordert und alle übrigen Absätze in einem untrennbaren inhaltlichen Zusammenhang mit Abs1 stehen, weil sie zur Ermittlung des Wohnraumwertes heranzuziehen sind. 4. Der Verfassungsgerichtshof ist im Prüfungsbeschluss (vorläufig) davon ausgegangen, dass der UFS über eine Berufung gegen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 zu entscheiden, daher §2 sowohl der Verordnung Bundesgesetzblatt 642 aus 1992, als auch der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, 416 aus 2001, anzuwenden hatte und folglich auch der Gerichtshof diese Verordnungsbestimmung in beiden Fassungen bei der Behandlung der Beschwerde anzuwenden hätte. Nach (vorläufiger) Auffassung des Verfassungsgerichtshofes erfasst die Präjudizialität §2 der genannten Verordnungen jeweils in seiner Gesamtheit, da der von der belangten Behörde für die angemietete Wohnung herangezogene Abs4 eine Gegenüberstellung der tatsächlichen Miete mit den Quadratmeterpreisen des Abs1 erfordert und alle übrigen Absätze in einem untrennbaren inhaltlichen Zusammenhang mit Abs1 stehen, weil sie zur Ermittlung des Wohnraumwertes heranzuziehen sind.

5. Die Erwägungen, die den Verfassungsgerichtshof zur Einleitung der Verordnungsprüfungsverfahren veranlasst haben, legte er in seinem Prüfungsbeschluss wie folgt dar:

"Gemäß §15 Abs2 EStG 1988 sind bei der Ermittlung der so genannten außerbetrieblichen Einkünfte (somit vor allem

von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis VfSlg. 5333/1966 die Auffassung vertreten, der 'übliche Mittelpreis' - als Preis, den der Steuerpflichtige aufwenden müsste, um das, was ihm als Sachbezug zukommt, käuflich zu erwerben - ergebe sich aus der Marktsituation. Als 'Verbrauchsort' sah der Gerichtshof im genannten Erkenntnis jenen Ort an, an dem der Verbrauch stattfindet. Er stellte gleichzeitig klar, dass es 'keinem Anstand unterliegen [kann], als Verbrauchsorte größere Gebiete mit annähernd gleicher Marktsituation zu verstehen' (aaO, 449).

Vor Ergehen der Sachbezugsverordnung BGBl. 642/1992 war die Sachbezugsbewertung auf untergesetzlicher Ebene zunächst in Verordnungen der Finanzlandesdirektionen für ihren jeweiligen territorialen Wirkungsbereich geregelt, wobei der Wohnraumbewertung Quadratmeterpreise zugrunde gelegt waren, die sich nach dem Alter der Wohnung richteten. In diesen Verordnungen war vorgesehen, dass dann, wenn der tatsächliche Wert des Sachbezuges im Einzelfall erheblich vom amtlichen Sachbezugswert abweicht, nicht vom amtlichen Sachbezugswert, sondern vom tatsächlichen Wert des Sachbezuges auszugehen ist. Auf der Basis dieser Verordnungen vertrat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur die Auffassung, dass der Mittelpreis des Verbrauchsortes dann individuell zu ermitteln und anzusetzen sei, wenn der errechnete Mietwert die Hälfte des ortsüblichen Mittelpreises des Verbrauchsortes nicht erreicht (vgl. zB VwGH 13.9.1988, 86/14/0022; 7.6.1989, 88/13/0104). Vor Ergehen der Sachbezugsverordnung Bundesgesetzblatt 642 aus 1992, war die Sachbezugsbewertung auf untergesetzlicher Ebene zunächst in Verordnungen der Finanzlandesdirektionen für ihren jeweiligen territorialen Wirkungsbereich geregelt, wobei der Wohnraumbewertung Quadratmeterpreise zugrunde gelegt waren, die sich nach dem Alter der Wohnung richteten. In diesen Verordnungen war vorgesehen, dass dann, wenn der tatsächliche Wert des Sachbezuges im Einzelfall erheblich vom amtlichen Sachbezugswert abweicht, nicht vom amtlichen Sachbezugswert, sondern vom tatsächlichen Wert des Sachbezuges auszugehen ist. Auf der Basis dieser Verordnungen vertrat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur die Auffassung, dass der Mittelpreis des Verbrauchsortes dann individuell zu ermitteln und anzusetzen sei, wenn der errechnete Mietwert die Hälfte des ortsüblichen Mittelpreises des Verbrauchsortes nicht erreicht vergleiche zB VwGH 13.9.1988, 86/14/0022; 7.6.1989, 88/13/0104).

Nach der früheren Rechtslage war somit einerseits eine einheitliche Sachbezugsbewertung (auf Verordnungsebene) lediglich für den Wirkungsbereich der jeweiligen Finanzlandesdirektionen verfügt, zum anderen war zwingend vorgesehen, dass im Fall erheblicher Abweichungen zwischen den Wertansätzen der Verordnungen und den tatsächlichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes die tatsächlichen Werte anzusetzen sind.

Die seit 1992 maßgebliche bundeseinheitliche Sachbezugsverordnung differenziert demgegenüber im Bereich der Wohnraumbewertung weder nach Verbrauchsorten noch nach Regionen oder Bundesländern, sondern setzt einheitliche Werte fest, wobei selbst in Wohnungen der Kategorie 3 ein Quadratmeterpreis von 3,27 Euro brutto (nach Abzug von 20 Prozent Betriebskosten: 2,62 Euro) nicht überstiegen wird. Für Wohnungen der Kategorie 2 mit Baujahr vor 1949 beträgt der Quadratmeterpreis lediglich 1,16 Euro (nach Abzug von 20 Prozent Betriebskosten: 0,93 Euro). Im Gegensatz dazu liegen jene Werte, die vom Bundesminister für Justiz auf der Grundlage des §5 Richtwertgesetz, BGBl. 800/1993, idFBGBl. I 98/2001 als Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach §16 Abs2 Mietrechtsgesetz (somit für Wohnungen mit Baujahren vor 1945) festgesetzt werden, zum 1. April 2003 nach Bundesländern differenzierend zwischen 3,94 Euro für das Burgenland und 6,63 Euro für Vorarlberg (BGBl. II 190/2003), wobei diese Werte auch seither jährlich durch Kundmachung des Bundesministers für Justiz angepasst worden sind (so zuletzt mit BGBl. II 61/2007). Schon dieser Vergleich scheint zu zeigen, dass dem §2 der Sachbezugsverordnungen keine ortsüblichen Preise zugrunde liegen. Die seit 1992 maßgebliche bundeseinheitliche Sachbezugsverordnung differenziert demgegenüber im Bereich der Wohnraumbewertung weder nach Verbrauchsorten noch nach Regionen oder Bundesländern, sondern setzt einheitliche Werte fest, wobei selbst in Wohnungen der Kategorie 3 ein Quadratmeterpreis von 3,27 Euro brutto (nach Abzug von 20 Prozent Betriebskosten: 2,62 Euro) nicht überstiegen wird. Für Wohnungen der Kategorie 2 mit Baujahr vor 1949 beträgt der Quadratmeterpreis lediglich 1,16 Euro (nach Abzug von 20 Prozent Betriebskosten: 0,93 Euro). Im Gegensatz dazu liegen jene Werte, die vom Bundesminister für Justiz auf der Grundlage des §5 Richtwertgesetz, Bundesgesetzblatt 800 aus 1993,, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 98 aus 2001, als Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach §16 Abs2 Mietrechtsgesetz (somit für Wohnungen mit Baujahren vor 1945) festgesetzt werden, zum 1. April 2003 nach Bundesländern differenzierend zwischen 3,94 Euro für das Burgenland und 6,63 Euro für Vorarlberg Bundesgesetzblatt Teil 2, 190 aus 2003,, wobei diese Werte auch seither jährlich durch

Kundmachung des Bundesministers für Justiz angepasst worden sind (so zuletzt mit Bundesgesetzblatt Teil 2, 61 aus 2007,). Schon dieser Vergleich scheint zu zeigen, dass dem §2 der Sachbezugsverordnungen keine ortsüblichen Preise zugrunde liegen.

Die Sachbezugsverordnungen dürften überdies zwingendes Recht enthalten: Der Wert des Wohnraumes, den der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt zur Verfügung stellt, 'ist' mit den in §2 Abs1 der Sachbezugsverordnungen angegebenen Quadratmeterpreisen 'anzusetzen'. Nach der vorläufigen Annahme des Verfassungsgerichtshofes erlaubt es keine Vorschrift der Sachbezugsverordnungen der Behörde, bei zum Betriebsvermögen des Arbeitgebers gehörenden Dienstwohnungen an die Stelle der in der jeweiligen Verordnung angegebenen, anscheinend unrealistisch niedrigen Pauschalbeträge individuell ermittelte Werte zu setzen.

Damit scheint aber §2 der Sachbezugsverordnungen aus zwei Gründen in Widerspruch zu §15 Abs2 EStG 1988 zu stehen: Zum einen dürften die genannten Verordnungen eine Differenzierung der Bewertung nach Verbrauchsorten - und damit nach Gebieten mit einheitlicher Marktsituation (VfSlg. 5333/1966) - weder vorsehen noch zulassen, obwohl es anscheinend notorisch ist, dass das Bundesgebiet kein Gebiet mit gleicher Wohnungsmarktsituation darstellt (vgl. wieder VfSlg. 5333/1966; die erwähnten vom Bundesminister für Justiz auf Grundlage des Richtwertgesetzes erlassenen Richtwertverordnungen differenzieren diesbezüglich nach Bundesländern). Zum anderen scheinen die von den Verordnungen gewählten Pauschalsätze - deren Anwendung anscheinend zwingend ist - selbst bei einer Durchschnittsbetrachtung weit unter den gemäß §15 Abs2 EStG 1988 anzusetzenden Mittelpreisen des Verbrauchsortes zu liegen und damit den gesetzlichen Vorgaben zu widersprechen. Damit scheint aber §2 der Sachbezugsverordnungen aus zwei Gründen in Widerspruch zu §15 Abs2 EStG 1988 zu stehen: Zum einen dürften die genannten Verordnungen eine Differenzierung der Bewertung nach Verbrauchsorten - und damit nach Gebieten mit einheitlicher Marktsituation (VfSlg. 5333/1966) - weder vorsehen noch zulassen, obwohl es anscheinend notorisch ist, dass das Bundesgebiet kein Gebiet mit gleicher Wohnungsmarktsituation darstellt vergleiche wieder VfSlg. 5333/1966; die erwähnten vom Bundesminister für Justiz auf Grundlage des Richtwertgesetzes erlassenen Richtwertverordnungen differenzieren diesbezüglich nach Bundesländern). Zum anderen scheinen die von den Verordnungen gewählten Pauschalsätze - deren Anwendung anscheinend zwingend ist - selbst bei einer Durchschnittsbetrachtung weit unter den gemäß §15 Abs2 EStG 1988 anzusetzenden Mittelpreisen des Verbrauchsortes zu liegen und damit den gesetzlichen Vorgaben zu widersprechen.

3. Der Verfassungsgerichtshof hat darüber hinaus das folgende Bedenken ob der Gesetzmäßigkeit des §2 Abs4 letzter Satz der Sachbezugsverordnungen:

Die in §2 Abs1 der Sachbezugsverordnungen angesetzten Quadratmeterpreise für die Bewertung von Dienstwohnungen gelten letztlich nur für die zum Betriebsvermögen des Dienstgebers gehörenden Wohnungen. Wurde die Dienstwohnung vom Dienstgeber angemietet, dann ist nach §2 Abs4 leg.cit. die tatsächliche Miete (inklusive Betriebskosten) den entsprechenden pauschalierten Quadratmeterpreisen gegenüberzustellen, wobei der höhere Wert den maßgeblichen Sachbezug bildet. Angesichts der anscheinend unrealistisch niedrigen Quadratmeterpreise in §2 Abs1 leg.cit. dürfte sich daraus eine erhebliche Benachteiligung jener Dienstnehmer ergeben, denen eine vom Dienstgeber angemietete Wohnung (und nicht eine in dessen Eigentum stehende) zur Verfügung gestellt wird (vgl. auch Doralt, RdW 1989, 76). Die in §2 Abs1 der Sachbezugsverordnungen angesetzten Quadratmeterpreise für die Bewertung von Dienstwohnungen gelten letztlich nur für die zum Betriebsvermögen des Dienstgebers gehörenden Wohnungen. Wurde die Dienstwohnung vom Dienstgeber angemietet, dann ist nach §2 Abs4 leg.cit. die tatsächliche Miete (inklusive Betriebskosten) den entsprechenden pauschalierten Quadratmeterpreisen gegenüberzustellen, wobei der höhere Wert den maßgeblichen Sachbezug bildet. Angesichts der anscheinend unrealistisch niedrigen Quadratmeterpreise in §2 Abs1 leg.cit. dürfte sich daraus eine erhebliche Benachteiligung jener Dienstnehmer ergeben, denen eine vom Dienstgeber angemietete Wohnung (und nicht eine in dessen Eigentum stehende) zur Verfügung gestellt wird vergleiche auch Doralt, RdW 1989, 76).

Der Verfassungsgerichtshof hegt keine Bedenken dagegen, dass bei angemieteten Wohnungen der steuerliche Sachbezugswert (der 'ortsübliche Mittelpreis des Verbrauchsortes') mit 75 Prozent der tatsächlichen Miete ermittelt wird. Eine solche Regelung berücksichtigt (jedenfalls im als typisch anzusehenden Fall einer üblichen Fremdmiete) offensichtlich zum einen die tatsächlichen Verhältnisse des Verbrauchsortes; zum anderen lässt sich ein Bewertungsabschlag von 25 Prozent mit dem Umstand rechtfertigen, dass eine Dienstwohnung für den Arbeitnehmer nicht denselben Wert repräsentiert wie eine von ihm in freier Entscheidung erworbene oder angemietete Wohnung.

Der Verfassungsgerichtshof kann aber vorderhand nicht erkennen, wodurch es sachlich gerechtfertigt sein könnte, bei der Bewertung von Wohnraum als Sachbezug danach zu differenzieren, ob die überlassene Wohnung im Eigentum des Dienstgebers steht oder von diesem angemietet wird, zumal es offenbar außerhalb der Einflussphäre des Arbeitnehmers steht, auf welchen Eigentumsverhältnissen die ihm letztlich zur Verfügung gestellte Wohnung beruht. Der Zuwachs an Leistungsfähigkeit ist in beiden Fällen anscheinend derselbe."

6. Der Bundesminister für Finanzen erstattete eine Äußerung, in der er den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes wie folgt entgegentritt:

"Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern eine im Betriebsvermögen stehende Wohnung kostenlos oder verbilligt zur Verfügung, richtet sich der Sachbezugswert nach §2 Abs1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. Nr. 642/1992 sowie des §2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Artl Euro-Steuerumstellungsverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001). Hiernach ist aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung abhängig von Baujahr und Kategorie der Wohnung ein bestimmter Quadratmeterpreis anzusetzen, der den üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes darstellt und eine Wertermittlung im Einzelfall nicht erforderlich macht. "Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern eine im Betriebsvermögen stehende Wohnung kostenlos oder verbilligt zur Verfügung, richtet sich der Sachbezugswert nach §2 Abs1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, Bundesgesetzblatt Nr. 642 aus 1992, sowie des §2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Artl Euro-Steuerumstellungsverordnung, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 416 aus 2001,). Hiernach ist aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung abhängig von Baujahr und Kategorie der Wohnung ein bestimmter Quadratmeterpreis anzusetzen, der den üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes darstellt und eine Wertermittlung im Einzelfall nicht erforderlich macht.

Handelt es sich um eine vom Arbeitgeber angemietete Wohnung, sind die Quadratmeterpreise der um 25 % gekürzten tatsächlichen Miete (inkl. Betriebskosten) einschließlich der vom Arbeitgeber bezahlten Betriebskosten diesem Wert gegenüberzustellen und der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezugswert.

Der Abschlag von 25 % findet seine Rechtfertigung in dem Umstand, dass ein (vorübergehendes) Wohnrecht in einer Dienstwohnung nicht dem Wohnrecht in anderen Wohnungen mit stärkerem Rechtstitel (zB Mietwohnung, Genossenschaftswohnung, Eigentumswohnung, etc) gleichgesetzt werden kann. Der Ansatz der tatsächlichen Mietkosten (mit Abschlag) erfolgt im Hinblick auf den Umstand, dass der Mietpreis im Regelfall den üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes eher widerspiegelt, als ein pauschalierter Wert.

Das Bundesministerium für Finanzen teilt daher nicht die Bedenken, dass die o.g. Verordnung verfassungswidrig ist, da die in §2 Abs1 leg. cit. [a]ngeführten Werte den üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes darstellen und eine andere Vorgehensweise zu keinem anderen Ergebnis für den Dienstnehmer, jedoch zu höheren Kosten beim Arbeitgeber zur Ermittlung dieses Sachbezugswertes führen würde."

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:römisch II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1. Zur Zulässigkeit:

Die Verordnungsprüfungsverfahren haben nicht ergeben, dass die vorläufige Annahme des Verfassungsgerichtshofes, er habe §2 sowohl der Verordnung BGBl. 642/1992 als auch der Verordnung BGBl. II 416/2001 anzuwenden, unzutreffend wäre. Auch der Bundesminister für Finanzen bestreitet die Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Bestimmungen nicht. Da auch sonst keine Zweifel am Vorliegen der Prozessvoraussetzungen entstanden sind, sind die Verordnungsprüfungsverfahren zulässig. Die Verordnungsprüfungsverfahren haben nicht ergeben, dass die vorläufige Annahme des Verfassungsgerichtshofes, er habe §2 sowohl der Verordnung Bundesgesetzblatt 642 aus 1992, als auch der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, 416 aus 2001, anzuwenden, unzutreffend wäre. Auch der Bundesminister für Finanzen bestreitet die Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Bestimmungen nicht. Da auch sonst keine Zweifel am Vorliegen der Prozessvoraussetzungen entstanden sind, sind die Verordnungsprüfungsverfahren zulässig.

2. Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes ob der Gesetzmäßigkeit jeweils des §2 der Sachbezugsverordnungen haben sich als zutreffend erwiesen.

2.1. Der Verfassungsgerichtshof hegte in seinem Prüfungsbeschluss einerseits das Bedenken, dass §2 Abs1 der Sachbezugsverordnungen deswegen in Widerspruch zu §15 Abs2 EStG 1988 stehen dürfte, da er bei Wohnraum keine

differenzierende Bewertung nach Verbrauchsorten vorsieht, obwohl das Bundesgebiet kein Gebiet mit gleicher Wohnmarktsituation darstellen dürfte (vgl. VfSlg. 5333/1966). Ein Widerspruch zu §15 Abs2 EStG 1988 ergebe sich anscheinend auch deswegen, weil die Wertansätze in Abs1 offenkundig weit unter den in §15 Abs2 EStG 1988 vorgesehenen Mittelpreisen des Verbrauchsortes liegen. Da die Verordnungen anscheinend zwingendes Recht enthielten, sei es offenbar auch nicht möglich, bei wesentlichen Differenzen eine individuelle Ermittlung des Sachbezugswertes vorzunehmen.

2.1. Der Verfassungsgerichtshof hegte in seinem Prüfungsbeschluss einerseits das Bedenken, dass §2 Abs1 der Sachbezugsverordnungen deswegen in Widerspruch zu §15 Abs2 EStG 1988 stehen dürfte, da er bei Wohnraum keine differenzierende Bewertung nach Verbrauchsorten vorsieht, obwohl das Bundesgebiet kein Gebiet mit gleicher Wohnmarktsituation darstellen dürfte (vergleiche VfSlg. 5333/1966). Ein Widerspruch zu §15 Abs2 EStG 1988 ergebe sich anscheinend auch deswegen, weil die Wertansätze in Abs1 offenkundig weit unter den in §15 Abs2 EStG 1988 vorgesehenen Mittelpreisen des Verbrauchsortes liegen. Da die Verordnungen anscheinend zwingendes Recht enthielten, sei es offenbar auch nicht möglich, bei wesentlichen Differenzen eine individuelle Ermittlung des Sachbezugswertes vorzunehmen.

2.2. In den Verordnungsprüfungsverfahren ist nichts vorgebracht worden oder sonst hervorgekommen, was die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes zerstreut hätte. Der Bundesminister für Finanzen begnügt sich im Zusammenhang mit diesen Bedenken mit der - nicht näher begründeten - Behauptung, die in §2 Abs1 der Sachbezugsverordnungen angeführten Werte entsprächen dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes; eine andere Vorgehensweise würde zu keinem anderen Ergebnis für den Dienstnehmer, jedoch zu höheren Kosten beim Arbeitgeber zur Ermittlung dieses Sachbezugswertes führen.

2.3. Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Prüfungsbeschluss keine Bedenken gegen die Festlegung pauschalierter Quadratmeterpreise für (als Sachbezug überlassenen) Wohnraum im Verordnungsweg geäußert (somit nicht etwa eine Ermittlung des ortsüblichen Mittelpreises von Wohnraum im Einzelfall gefordert), sondern (vorläufig) das Bedenken gehegt, dass die von den Sachbezugsverordnungen festgelegten Quadratmeterpreise deswegen den Vorgaben des §15 Abs2 EStG 1988 widersprechen dürften, weil einerseits nicht nach regionalen oder lokalen (Wohnungsmarkt)Verhältnissen differenziert wird und andererseits die gewählten Werte generell weit unter den üblichen Mieten liegen. Er hat in diesem Zusammenhang auf die vom Bundesminister für Justiz auf Grundlage des Richtwertgesetzes erlassenen Richtwertverordnungen hingewiesen, die für ihren Geltungsbereich einerseits nach Bundesländern differenzieren und andererseits wesentlich höhere Werte selbst für die von den Richtwertverordnungen betroffenen Wohnungen vorsehen. Auf diese Erwägungen ist der Bundesminister für Finanzen nicht eingegangen, obwohl es auf der Hand liegt, dass es zu durchaus ins Gewicht fallenden Ungleichmäßigkeiten in der Lohnbesteuerung kommen muss, wenn Wohnraum, der Arbeitnehmern vom Arbeitgeber als Sachbezug zur Verfügung gestellt wird, nur mit einem Bruchteil seines Marktwertes der Steuer unterworfen wird.

2.4. Dass der Verfassungsgerichtshof keine Bedenken gegen die Ermittlung des Sachbezugswertes für vom Arbeitgeber angemieteten Wohnraum mit 75 Prozent der tatsächlichen Miete hat, hat er schon im Prüfungsbeschluss zum Ausdruck gebracht. Im Hinblick darauf müsste für im Betriebsvermögen des Arbeitgebers befindliche Wohnungen aber ein Sachbezugswert zur Anwendung kommen, der im Durchschnitt

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at