jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vfgh Erkenntnis 2018/2/26 V45/2017 (V45/2017-6)

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.02.2018

**Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

**Norm**

B-VG Art139 Abs1 / Gegenstandslosigkeit
B-VG Art139 Abs3
EStG 1988 §17 Abs6, §20, §26
V des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl II 382/2001 §4

**Leitsatz**

Aufhebung einer Wortfolge der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen betreffend Ausnahmen vom Abzugsverbot für Werbungskosten für Vertreter mangels gesetzlicher Grundlage

**Spruch**

I. Die Wortfolge ", ausgenommen jene nach §1 Z9 (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.

**Begründung**

Entscheidungsgründe

I. Antrag

Mit dem vorliegenden, auf Art139 Abs1 Z1 B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht, die Wortfolge ", ausgenommen jene nach §1 Z9 (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.

II. Rechtslage

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

1. §17 Abs6 EStG 1988, BGBl 400 idF BGBl 818/1993, lautet:

"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 Z9 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:

"§1. Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß §16 Abs3 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 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.

10. [...]"

"§4. Kostenersätze gemäß §26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach §1 Z9 (Vertreter)."

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

"§4. (1) Kostenersätze gemäß §26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach §1 Z9 (Vertreter).

(2) Bei Expatriates gemäß §1 Z11 kürzen Kostenersätze gemäß §26 Z4 EStG 1988 nicht den Pauschbetrag."

III. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Dem Antrag liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

1.1. Der Beschwerdeführer vor dem Bundesfinanzgericht hat in seiner Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2012 bis 2014 das Werbungskostenpauschale nach §1 Z9 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.

1.2. Auf Grund der Beschwerde des Beschwerdeführers vom 9. Juni 2016 erließ das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt am 5. September 2016 Beschwerdevorentscheidungen 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 Z9 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl II 382/2001. Die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erfolgte am 29. November 2016.

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 sei und das Vertreterpauschale nach §1 Z9 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 Z9 (Vertreter)" gesetz- bzw. verfassungswidrig sei.

2. Das Bundesfinanzgericht legt seine Bedenken wie folgt dar:

"Gemäß §17 Abs6 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 Z4 lita EStG). Damit einhergehend steht dem Dienstnehmer der Werbungskostenabzug für seine Fahrtkosten, soweit sie steuerfrei ersetzt werden, nicht zu (§20 Abs2 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, B319/77, VfSlg 9119/1981 mwN).

Dem Dualismus von Steuerpflicht/Abzugsfähigkeit bzw Steuerfreiheit/Abzugsverbot folgend sieht §4 der VOBGBl II Nr 382/2001 vor, dass nach §26 EStG steuerfreie Kostenersätze die jeweiligen Pauschbeträge 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 Abs2 EStG. Aus der Verordnungsermächtigung des §17 Abs6 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 Z9 (Vertreter) [verstößt] somit gegen das Legalitätsprinzip (Art18 B-VG). Die Verordnung beruht im Ausmaß der Anfechtung nicht auf Grund der Gesetze (Art18 Abs2 B-VG), sie geht über die Gesetze (konkret: §20 Abs2 EStG) hinaus.

Die Regelung verstößt weiters gegen den auch den Verordnungsgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz (Art7 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 Abs2 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 Abs1 EStG deutlich über bloßen Kostenersatz hinausgehen, womit Vergütungen nach §26 Z4 EStG gegenüber selbst getragenen Werbungskosten nach§16 Abs1 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 verzichtet, 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 Art139 Abs1 Z1 B-VG den Antrag, der Verfassungsgerichtshof möge die Wortfolge ', ausgenommen jene nach §1 Z9 (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.

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 Art139 Abs1 Z1 B-VG nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denkunmöglich) 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.

2. In der Sache

2.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit einer Verordnung gemäß Art139 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).

2.2. Der Antrag ist begründet.

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 Z9 (Vertreter).

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 Z9) stehe in offenem Widerspruch zu§20 Abs2 EStG 1988. Aus der Verordnungsermächtigung des §17 Abs6 EStG 1988 lasse sich nur ableiten, dass Durchschnittssätze für Werbungskosten festgelegt werden dürfen, eine weitergehende Ermächtigung "für das Aushebeln gesetzlicher Abzugsverbote" bestehe nicht. Der Verordnungsgeber setze sich über eine gesetzliche Bestimmung hinweg, ohne dass hiefür eine hinreichende gesetzliche Grundlage erkennbar wäre.

Damit ist das Bundesfinanzgericht im Recht.

2.5. Nach §17 Abs6 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 Verordnungsgeber die gesetzliche Regelung des §20 Abs2 EStG 1988 beachtet. §17 Abs6 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 Verordnungsgeber mit dem letzten Halbsatz in §4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl II 382/2001, die gesetzliche Ermächtigung in §17 Abs6 EStG 1988. Schon aus diesem Grund erweist sich die angefochtene Wortfolge als gesetzwidrig.

V. Ergebnis

1. Die Wortfolge ", ausgenommen jene nach §1 Z9 (Vertreter)" in §4 Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl II 382/2001, ist daher als gesetzwidrig aufzuheben.

2. Die Wortfolge ", ausgenommen jene nach §1 Z9 (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 Abs3 des Art139 B-VG und nicht mit einem Ausspruch nach Abs4 der eben genannten Verfassungsbestimmung vorzugehen.

3. Die Verpflichtung des Bundesministers für Finanzen zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung erfließt aus Art139 Abs5 erster Satz B-VG und §59 Abs2 VfGG iVm §4 Abs1 Z4 BGBlG.

4. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

**Schlagworte**

Einkommensteuer, Steuerbefreiungen, Werbungskosten, Ausgaben nichtabzugsfähige, VfGH / Aufhebung Wirkung, Geltungsbereich (zeitlicher) einer Verordnung

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VFGH:2018:V45.2017

**Zuletzt aktualisiert am**

14.05.2018

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at