

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 11.05.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012-2014 beschlossen:

Das Bundesfinanzgericht stellt gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof 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.

## Entscheidungsgründe

Beim Bundesfinanzgericht ist zur GZ RV/7106094/2016 eine Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 11.05.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012-2014, anhängig, der folgender Verfahrensgang und Sachverhalt zugrunde liegt:

Der Beschwerdeführer (Bf) hat das Werbungskostenpauschale nach § 1 Z 9 (Vertreter) der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen in der Stammfassung BGBl. II 382/2001 (in der Folge: VO BGBl. II 382/2001 ) geltend gemacht. Im Zuge einer bei seinem Dienstgeber durchgeführten Lohnsteuerprüfung erging an das für den Bf zuständige Finanzamt eine Kontrollmitteilung des Inhalts, dass sämtliche Aufwendungen iZm der Außendiensttätigkeit des Bf mit dem Dienstgeber verrechnet worden seien. Somit stehe das Berufsgruppenpauschale gemäß § 17 EStG 1988, BGBl. 400 idF BGBl. I 112/2012, nicht zu, weil nicht nur eine typische Vertretertätigkeit vorliegen müsse, sondern auch beruflich notwendige Aufwendungen, die der Bf finanzieren müsse.

In der dagegen erhobenen Beschwerde bringt der Bf vor, es würden nicht alle Aufwendungen vom Dienstgeber ersetzt. Fahrtkostenersätze lägen mit 38 Cent (2012) bzw. 40 Cent (2013, 2014) unter dem amtlichen Kilometergeld. Weiters habe der Bf jährlich die Ausgaben für Kalendereinlageblätter (ca. 13 Euro lt. Rechnung aus 2014) selbst getragen.

Nach Vorlage weiterer Unterlagen über seine Tätigkeit erließ die belangte Behörde Beschwerdevorentscheidungen, in denen sie die Differenz zwischen amtlichem Kilometergeld und Kostenersatz durch den Dienstgeber als Werbungskosten anerkannte, den Anspruch auf das Vertreterpauschale aber weiter verneinte.

Im Vorlageantrag bringt der Bf vor, er habe nachweislich Werbungskosten gehabt und beantrage für seine ganzjährig ausgeübte Vertretertätigkeit das Vertreterpauschale.

In der Aktenvorlage führt die belangte Behörde aus, der Bf habe weder Ausgaben zu tragen gehabt, die über das Werbungskostenpauschale von 132 Euro hinausgingen, noch stünde ihm ein Vertreterpauschale zu. Er arbeite nämlich als Vertriebsstechniker, was typischer Weise mannigfaltige Aufgaben (ua technische Beratung, Service, Produktschulungen, Fehleranalysen) mit sich bringe. Eine ausschließliche Vertretertätigkeit, wie in der Verordnung gefordert, habe nicht glaubhaft gemacht werden können.

Auf Vorhalt des BFG über das Vorliegen der Voraussetzungen für das Vertreterpauschale bringt der Bf vor, die ausschließliche Vertretertätigkeit sei von der belangten Behörde erst in der Vorlage infrage gestellt worden. Vertreter seien Personen, die im Außendienst zum Zweck der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig seien. Andere Außendiensttätigkeiten, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zähle nicht als Vertretertätigkeit (*Hofstätter/Reichel*, EStG, § 17 Tz 71; *Doralt*, EStG, § 17 Rz 83). Unter Verweis auf die Rechtsprechung führt der Bf aus, für die Vertretertätigkeit notwendige Innendiensttätigkeiten seien unschädlich (VwGH 10.3.1981, 2885, 2994/80), ebenso untergeordnete Tätigkeiten der Auftragsdurchführung (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0044). Nur, wenn gar keine Werbungskosten anfallen, stehe ein Vertreterpauschale nicht zu (zB UFS RV/0159-I/08), ein Kostenersatz durch den Dienstgeber sei gemäß § 4 der VO, BGBl II 2001/382, nicht abträglich (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0125). Zudem seien ihm aber neben den vergüteten Fahrtkosten weitere Kosten für Kalenderblätter, Strom und Internet erwachsen, die ihm nicht ersetzt worden seien.

Der Bf legt eine Arbeitsplatzbeschreibung des Arbeitgebers bei, wonach er als Außendienstmitarbeiter/Vertreter für das Verkaufsgebiet Wien, NÖ, nördl. Burgenland angestellt sei. Seine Aufgabe umfasse die kontinuierliche Aquisition, Anbahnung und den Abschluss von Aufträgen und Geschäften für den Dienstgeber und die regelmäßige Aquisition von Neukunden sowie die Betreuung der Bestandskunden. Die Tätigkeit werde überwiegend im Außendienst erbracht, bei der geringfügigen Innendiensttätigkeit stehe der unmittelbare Zusammenhang zu diesen Geschäften im Mittelpunkt.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurde die Vertretereigenschaft des Bf nicht angezweifelt. Laut Vorbringen des Bf selbst sowie nach den Angaben seines Dienstgebers ist er als Vertreter tätig. Die belangte Behörde bringt erst in der Aktenvorlage an das BFG - als ihr klar wird, dass mit der Argumentation der Kostentragung durch den Dienstgeber wegen § 4 der VO BGBl. II Nr. 382/2001 das Vertreterpauschale nicht verweigert werden kann

- ohne weiteren Nachweis und ohne Verweis auf entsprechende Unterlagen vor, der Bf sei gar kein Vertreter.

Das BFG geht hingegen aufgrund der einhelligen Schilderungen durch den Bf, seinen Dienstgeber und die Lohnsteuerprüfung davon aus, dass der Bf als Vertreter tätig ist und das Vertreterpauschale gemäß § 1 Z 9 der VO BGBl. II Nr. 382/2001 beanspruchen kann, weshalb auch § 4 der VO BGBl. II 382/2001 für die weitere Beurteilung der Beschwerde vom Bundesfinanzgericht anzuwenden ist. Aufgrund der h.g. getroffenen Feststellungen ist der Bf Vertreter. Aus Anlass des Beschwerdeverfahrens sind beim Bundesfinanzgericht Bedenken ob der Gesetz- bzw. Verfassungsmäßigkeit des § 4 VO BGBl. II 382/2001 entstanden. Dies aus folgenden Gründen:

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.

Darauf fußend wurde am 31. Oktober 2001 die VO BGBl. II Nr. 382/2001 erlassen, deren § 1 Z 9 lautet: *"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."*

§ 4 der VO in der Stammfassung BGBl. II 382/2001 lautet: *"Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 kürzen die jeweiligen Pauschbeträge, ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)."*

Angemerkt wird, dass § 4 mit BGBl. II Nr. 382/2015 insofern eine Änderung erfahren hat, als die hier angefochtene Wortfolge nunmehr in Abs. 1 leg.cit. zu finden ist. Auf Grund der Zeitraumbezogenheit steuerlicher Normen wird jedoch nur die Stammfassung angefochten, da nur diese im Beschwerdeverfahren vor dem BFG, das die Jahre 2012 bis 2014 betrifft, anzuwenden ist.

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 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 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 Ordnungsgeber 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 Ordnungsgeber 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 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 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.

