

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde des Bf., Adresse, PLZ-Ort, gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Gänserndorf Mistelbach, vom 27. April 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 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 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, in der Fassung, BGBl II Nr. 382/2015, als gesetzwidrig aufheben.

Begründung

Beim Bundesfinanzgericht ist zur GZ. RV/7103525/2018 eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 (Arbeitnehmerveranlagung) des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 27. April 2018 anhängig, der folgender Verfahrensgang zu Grunde liegt:

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat in der Erklärung 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 Fassung, BGBl II Nr. 382/2015 (in der Folge VO BGBl II 382/2015) geltend gemacht. Darüber hinaus ergibt sich aufgrund des vorliegenden Lohnzettels, dass der Bf. von seinem Dienstgeber Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 iHv EUR 5.778,56 erhalten hat. Somit stehe nach den Ausführungen des Finanzamtes das Berufsgruppenpauschale nicht zu, da mit VfGH-Erkenntnis vom 26.2.2018, Zl. V45/2017, die in der Stammfassung, BGBl II 382/2001, enthaltene Ausnahmeregelung, dass bei Vertretern Kostenersatz nicht gegenzurechnen wären, als verfassungswidrig aufgehoben worden sei.

In der dagegen erhobenen Beschwerde bringt der Bf. vor, dass nach der Verordnung vom 16. April 2018, BGBl II Nr. 68/2018, die Anrechnung von Kostenersatz bei Vertretern erst ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden sei. Darüber hinaus werde auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet.

Die Beschwerde wurde gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht führt die belangte Behörde aus, Voraussetzung für den Abzug von Werbungskosten (auch in pauschaler Höhe) sei, dass der Steuerpflichtige Ausgaben aus versteuertem Einkommen zu tragen habe. Aufgrund der übermittelten Lohndaten sei dem Bf. ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestanden und es seien vom Dienstgeber steuerfreie Reisekostenersätze bezahlt worden. Der Bf. habe jedoch in diesem Zusammenhang bekannt gegeben, dass er eine finanzielle Belastung aufgrund des eigenen Bürobereiches mit Schreibtisch und Regalen inkl. Drucker für Vor- und Nachbearbeitung von Terminen zu tragen habe. Ein belegmäßiger Nachweis dafür sei jedoch nicht erbracht worden. Darüber hinaus sei mit Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vom 26.2.2018, Zl. V75/2017 (Anmerkung: V45/2017) die für Vertreter geltende Ausnahmeregelung, dass Kostenersätze des Dienstgebers nicht gegenzuverrechnen wären, als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Im vorliegenden Fall ist die Vertretertätigkeit des Bf. und dessen überwiegende Außendiensttätigkeit unstrittig. Den Gegenstand des Verordnungsprüfungsantrages bildet ausschließlich die Frage, ob die in § 4 Abs. 1 der VO BGBl II 382/2015 vorgesehene Ausnahmeregelung, dass Ersätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 iHv EUR 5.778,56 nicht mit dem Vertreterpauschale gegenzuverrechnen sind, gesetzeskonform ist.

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 Verordnung, 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 Arbeit 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).**“

In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass § 4 mit BGBl II Nr. 382/2015 nur insofern eine Änderung erfahren hat, als die hier nun angefochtene Wortfolge nunmehr in § 4 Abs. 1 leg.cit. zu finden ist.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 26.2.2018, Zl. V45/2017, die Wortfolge „, *ausgenommen jene nach § 1 Z 9 (Vertreter)*“ in § 4 der Stammfassung, BGBl II 382/2001, wegen Gesetzwidrigkeit aufgehoben, da § 17 Abs. 6 EStG 1988 keine Ermächtigung enthalte, Ausnahmen vom Abzugsverbot für Werbungskosten, für die steuerfreie Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 gewährt werden, vorzusehen. Insoweit überschreite der Verordnungsgeber mit dem letzten Halbsatz in § 4 der Verordnung der Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl II 382/2001, die gesetzliche Ermächtigung in § 17 Abs. 6 EStG 1988.

Aufgrund dieser Aufhebung des § 4 in der Stammfassung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen von Werbungskosten, BGBl II 382/2001, sieht sich das Bundesfinanzgericht veranlasst, einen Normenprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof hinsichtlich der Nachfolgefassung, BGBl II 382/2015, zu stellen. Diese Aufhebung ist richtungsweisend für die Beurteilung der Nachfolgeverordnung, BGBl II 382/2015, als gesetzwidrig.

Die Nachfolgefassung der Verordnung, BGBl II 382/2015, ist auf Grund der Zeitraumbezogenheit steuerlicher Normen auf das im Beschwerdefall in Streit stehende Jahr 2017 anzuwenden und daher präjudiziell. Die Bedenken, die zur Aufhebung der Stammfassung geführt haben, lassen sich auch auf die Fassung, BGBl II 382/2015, übertragen, da § 4 in der ab 27.11.2015 geltenden Fassung, BGBl II 382/2015, keine inhaltliche Änderung erfahren hat und nur insofern abgeändert wurde, als die nun angefochtene Wortfolge nunmehr in § 4 Abs. 1 leg.cit. zu finden ist.

Insbesondere lässt sich aus der Verordnungsermächtigung des § 17 Abs. 6 EStG 1988 nur ableiten, dass Durchschnittssätze für Werbungskosten festgelegt werden dürfen, eine weitergehende Ermächtigung „für das Aushebeln gesetzlicher Abzugsverbote“ besteht nicht. Darüber hinaus steht § 4 Abs. 1 der Verordnung für Durchschnittssätze für Werbungskosten, BGBl II 382/2015, in Widerspruch zu § 20 Abs. 2 EStG 1988, wonach bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Der Verordnungsgeber setzt sich somit über § 20 Abs. 2 EStG 1988 hinweg, ohne dass hierfür eine hinreichende gesetzliche Grundlage erkennbar wäre.

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 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen in der Nachfolgefassung, BGBl II 382/2015, als gesetzwidrig aufheben.

Mit der angefochtenen Wortfolge ist aus der Sicht des BFG der Anfechtungsumfang auch nicht zu eng gewählt, um die Gesetz- und Verfassungswidrigkeit zu beseitigen:

Ein untrennbarer Zusammenhang mit einer anderen Bestimmung 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.

Dass die gegenständliche Verordnung mit BGBl II Nr. 68/2018 eine Änderung erfahren hat, ist im vorliegenden Fall unbeachtlich.

Wien, am 6. September 2018