



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Patentanwalt, geb. xx.xxxx.19xx, 1xxx Wien, D-Gasse, vertreten durch Friedrich Burggasser, Steuerberater, 1020 Wien, Praterstraße 12/8, vom 24. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vertreten durch Franz Danzinger, vom 20. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) ist Patentanwalt und Gesellschafter der in der Rechtsform einer Offenen Erwerbsgesellschaft betriebenen Patentanwaltskanzlei B-OEG.

Aus seiner Tätigkeit als Gesellschafter der Patentanwaltskanzlei bezog der Bw. für das Jahr 2004 anteilig Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 344.624,64 €, das sind 38% lt. dem zur Anwendung gelangten Gewinnverteilungsschlüssel. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 2004 wurden im Rahmen einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG ermittelt und gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 20. Oktober 2005 die Einkommensteuer gemäß der eingereichten Einkommensteuererklärung bzw. entsprechend der Mitteilung über die gesonderte Feststellung der Einkünfte in Höhe von 163.356,12 € fest.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde mit Eingabe vom 24. November 2005 berufen und beantragt, den Betrag von 38.000,00 € gemäß § 11a EStG mit dem halben Steuersatz zu versteuern. Dies wurde lediglich damit begründet, dass der Bw. Gesellschafter an einer bilanzierenden OEG sei.

Mit Eingabe vom 2. Feber 2006 legte der Bw. auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes, die Ermittlung des beantragten Betrages von 38.000 € zu dokumentieren, eine Kopie des Kapitalkontos betreffend des Bw. vor. Demnach seien für das Jahr 2004 bei einem ausgewiesenen Gewinn lt. Handelsbilanz von 1.069.708,38 € die folgenden Entnahmen getätigt worden:

Gesellschafter:	Entnahmen:
W.B.:	€ 162.282,74
Bw.:	€ 200.224,56
P.I.:	€ 114.357,60
Summe Privatentnahmen:	€ 476.864,90

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Feber 2006 als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde damit begründet, dass die Begünstigung gemäß § 11a EStG nur natürlichen Personen zustehe, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb erzielen. Da der Bw. jedoch Einkünfte aus selbständiger Arbeit erziele, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingabe vom 7. März 2006 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw. die Bestimmung des § 11a EStG als verfassungswidrig erachte. Aus diesem Grund werde angeregt, diese Berufung gleich dem Verfassungsgerichtshof zur Entscheidung vorzulegen. Eine weitere Begründung solle noch durch die P-GmbH ausgearbeitet und vorgelegt werden.

Zufolge der Eingabe vom 12. Mai 2006 sei nach Auffassung des Bw. die Bestimmung des § 11a EStG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004 insofern verfassungswidrig, als die Berechtigung nicht entnommene Gewinne mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs 1 EStG begünstigt zu versteuern auf Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb eingeschränkt sei. Diese Einschränkung widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 2 StGG. Nach ständiger Judikatur des Verfassungsgerichtshofes müsse der Gesetzgeber an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen knüpfen. In der neueren Judikatur sei darüber hinaus ein allgemeines Sachlichkeitsgebot für den Gesetzgeber angenommen worden.

Wie der Bw. betonte, müsste auch eine Vielzahl von Ärzten, Patentanwälten, Rechtsanwälten, Wirtschaftstreuhändern, etc. über eine teure technische Ausstattung verfügen. Neben Computern, EDV-Ausstattung und Fachbibliotheken benötigten sie die verschiedensten Investitionsgüter zur Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeiten. Zahlreiche gewerbliche Dienstleister benötigten typischerweise genau dieselben technischen Einrichtungen und Investitionen wie eine Vielzahl von Freiberuflern. Daher stelle es eine unsachliche Ungleichbehandlung dar, wenn nicht auf die tatsächlichen Verhältnisse des notwendigen Investitionsumfanges abgestellt werde, sondern auf verschiedene Einkunftsarten. Aus den vorstehenden Gründen werde angeregt, im Zuge des gegenständlichen Verfahrens ein Gesetzesprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof in die Wege zu leiten.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde mit Berufungsentscheidung vom 18. Mai 2006, GZ. RV/0535-W/06, als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde damit begründet, dass der Bw. aus seiner Beteiligung an einer Patentanwaltskanzlei Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt habe. Da der nicht entnommene Gewinn, hinsichtlich dessen die Tarifbegünstigung des § 11a EStG beantragt worden sei, aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit stamme, sei die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG 1988 im Berufungsfall nicht anwendbar.

Mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 26. Februar 2007, Zlen. B 1156/06 und B 1157/06, wurde die Berufungsentscheidung vom 18. Mai 2006, GZ. RV/0535-W/06, wegen Anwendung eines als verfassungswidrig aufgehobenen Gesetzes aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 11a EStG 1988 idF BGBl I 124/2003 können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs 1 EStG versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nach Abs 2 leg.cit. nur die

Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs 1 in Anspruch nehmen. Der Betrag von 100.000 € (Abs 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Die begünstigte Besteuerung ist nicht zulässig, wenn der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den der laufende Gewinn ganz oder teilweise unter Anwendung des Abs 1 begünstigt besteuert wird.

Nach Abs 7 leg.cit. ist der Anstieg des Eigenkapitals insoweit zu kürzen, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres sinkt. Dabei ist auf Entnahmen (§ 4 Abs 1) und betriebsnotwendige Einlagen (§ 4 Abs 1) des Kalenderjahres 2003, die außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres anfallen, sowie den anteiligen Gewinn des Kalenderjahres 2003 abzustellen. Einlagen (§ 4 Abs 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Der anteilige Gewinn des Kalenderjahres 2003 ist wie folgt zu ermitteln: Der bei der Veranlagung 2003 zu erfassende Gewinn ist durch die Anzahl der Monate, für die dieser Gewinn ermittelt wurde, zu teilen (anteiliger Monatsgewinn). Der anteilige Monatsgewinn ist mit der Anzahl der Monate des Kalenderjahres 2003, die nicht einem bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu multiplizieren. Angefangene Monate gelten dabei als ganze Monate.

Mit Erkenntnis vom 6. Dezember 2006, Zl. G 151/06, hatte der Verfassungsgerichtshof hinsichtlich der Bestimmung des § 11a EStG die Worte "aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb" in § 11a Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 180/2004 als verfassungswidrig aufgehoben.

Gemäß Art 140 Abs 7 B-VG wirkt die Aufhebung eines Gesetzes auf den Anlassfall zurück, weswegen hinsichtlich des Anlassfalles so vorzugehen ist, als ob die als verfassungswidrig erkannte Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zu Grunde gelegten Tatbestandes nicht mehr dem Rechtsbestand angehört hätte. Dem Anlassfall sind all jene Beschwerdefälle gleichzuhalten, die zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung im Gesetzesprüfungsverfahren (bei Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung) beim Verfassungsgerichtshof bereits anhängig waren.

Der vorliegende Fall ist nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 26. Februar 2007, Zlen. B 1156/06 und B 1157/06, einem Anlassfall gleichzuhalten, da die nichtöffentliche Beratung im Gesetzesprüfungsverfahren mit 6. Dezember 2006 begann, die vorliegende Beschwerde aber bereits mit 3. Juli 2006 eingelangt war.

Infolge der Aufhebung der Worte "aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb" in § 11a Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 180/2004 durch das Verfassungsgerichtshof-Erkenntnis vom

6. Dezember 2006, Zl. G 151/06, kann die Versagung der Tarifbegünstigung des § 11a EStG nicht mehr auf den Umstand gestützt werden, dass der Bw. im Jahre 2004 als Patentanwalt Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt hatte.

Das proklamierte Ziel der Regelung des § 11a EStG ist die Förderung der Eigenkapitalbildung (vgl. Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu 21/ME XXII. GP, Z. 8). Der für die Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung des § 11a EStG maßgebliche Eigenkapitalanstieg errechnet sich aus dem Gewinn abzüglich der Entnahmen eines Wirtschaftsjahres. Dabei dürfen nur betriebsnotwendige Einnahmen gegen die Entnahmen aufgerechnet werden (vgl. VwGH 16.11.1993, Zl. 89/14/0163).

Das Konzept der begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne entstammt der Forderung nach Rechtsformneutralität und soll Personenunternehmen die Möglichkeit geben, wie Kapitalgesellschaften Eigenkapital günstig zu thesaurieren.

Bei dem Gewinn nach § 11a EStG handelt es sich um den laufenden steuerlichen Gewinn des Wirtschaftsjahres (s. sinngemäß EStR 2000, Rz 401ff).

Im vorliegenden Fall hat der Bw. wurde dem Bw. bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 ein Gewinnanteil von 38% zugewiesen. Entsprechend seinem Gewinnanteil von 38% hat der Bw. für den Teilbetrag von 38.000 € gemäß der Bestimmung des § 11a Abs 2 EStG die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne beantragt. Der beantragte Betrag von 38.000 € findet überdies Deckung in der Differenz des anteiligen Gewinnes des Bw. von 344.624 € abzüglich seiner anteiligen Privatentnahmen von 200.224,56 €.

Liegen gemäß § 252 Abs 1 BAO einem Bescheid Feststellungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen unzutreffend sind. Unterbleibt jedoch im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO im Spruch eine Feststellung der Art, dass bestimmte Einkunftsteile dem begünstigten Steuersatz unterliegen (vgl. VwGH 28.2.1995, Zl. 95/14/0021), so kann der Feststellungsbescheid hinsichtlich der unterbliebenen Feststellung keine Bindung (§ 192 BAO) entfalten, sodass im darüber abgeleiteten Einkommensteuerverfahren darüber abzusprechen ist (vgl. VwGH 18.10.2005, Zl. 2004/14/0154).

Infolge der Aufhebung der Worte "aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb" in § 11a Abs 1 EStG 1988 mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 6. Dezember 2006, Zl. G 151/06, und dem Umstand, dass der Bw. einem Anlassfall gleichzuhalten ist, steht die Begünstigung des § 11a EStG auch dem Bw. zu.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage sowie die Höhe der Abgabe werden wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	344.624,64
Gesamtbetrag der Einkünfte	344.624,64
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	0,00
übersteigt 50.900 €, keine Topfsonderausgaben	-75,00
Kirchenbeitrag	
Einkommen	344.549,64
0% für die ersten 3.640	0,00
21% für die weiteren 3.630	762,30
31% für die weiteren 14.530	4.504,30
41% für die weiteren 29.070	11.918,70
50% für die restlichen 293.679,64	146.839,82
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	164.025,12
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	0,00
Alleinverdienerabsetzbetrag	-669,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	163.356,12
Gemäß § 33 EStG 1988 – 47,41% von 306.549,64 €	145.335,18
Gemäß § 37 EStG 1988 – 23,71% von 38.000,00 €	9.009,80
Einkommensteuer	154.344,98

Wien, am 26. März 2007