



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 sowie Einkommensteuervorauszahlungen für 2004 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist laut seinen Angaben im Fragebogen anlässlich der Kanzleieröffnung mit 21. Juli 1998 in die Liste der Rechtsanwälte eingetragen worden. Die Einnahmen des Bw. stammen im Streitjahr (wie auch in den Vorjahren) zum weitaus überwiegenden Teil aus seiner Tätigkeit als ständiger Substitut bei einem Rechtsanwalt, für

die er ein monatliches Pauschalhonorar erhält.

Die Substitutionshonorare betrugen nach der vom Bw. vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2002 € 61.045,18, die Gesamteinnahmen € 69.185,80. Nach Abzug der Betriebsausgaben errechneten sich € 43.564,73, welche der Bw. als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärte.

Die Veranlagung der Einkommensteuer wurde erklärungskgemäß durchgeführt.

Auf Basis der Einkommensteuerveranlagung des Streitjahres wurde der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2004 erlassen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 und gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2004 brachte der Bw. Berufung mit folgender Begründung ein:

"Die festgesetzte Einkommensteuer entspricht in keiner Weise meiner Leistungsfähigkeit. Maßgebliche gesetzliche Bestimmungen sind verfassungswidrig.

Ich war vom 4.11.1985 bis 30.6.1998 durchgehend als Rechtsanwaltsanwärter bei einem Rechtsanwalt angestellt. Gem. § 7 Z 1 lit. e (§ 5 Abs. 1 Z 8) ASVG war ich allerdings nicht vollversichert, sondern nur teilversichert. Ich war gesetzlich von der Pensionsversicherung ausgeschlossen. Da ich somit auch keine Pensionsversicherungsbeiträge als Werbungskosten steuermindernd geltend machen konnte, habe ich im angeführten Zeitraum wesentlich höhere Lohnsteuer entrichtet als andere Staatsbürger mit gleichem Bruttoeinkommen. Als Motiv für die zitierte gesetzliche Regelung wurde mit gegenüber angeführt, dass RAA ohnehin irgendwann als Rechtsanwälte eingetragen würden und dann Anspruch auf die volle RA-Pension hätten und andererseits sich die Rechtsanwälte Gehaltsaufwand in Form von Dienstgeberbeiträgen zur Pensionsversicherung ersparen würden. Das letztere Motiv ist von vornherein unzulässig, das erstere ist aus folgenden Gründen obsolet: Nach den bisherigen Bestimmungen (Satzung der Versorgungseinrichtung i.V.m. der Leistungsordnung der jeweiligen RA-Kammer als Selbstverwaltungskörper) war es in der Tat so, dass Rechtsanwälte unabhängig von ihrem Alter zum Zeitpunkt der Ersteintragung (sofern dieses 50 Jahre nicht überschritt) jeweils Anspruch auf eine gleich hohe Pension hatten. Es bestand für mich damals daher auch keinerlei Handlungsbedarf in Richtung einer früheren Ersteintragung. Wie ich kürzlich erfahren musste, kommt es jedoch auf Grund einer Novellierung der RAO und Neufassung der Satzung der Versorgungseinrichtung zu einer grundlegenden Änderung des Pensionssystems der Rechtsanwälte per 1.1.2004. Eine Alterspension wird nur mehr proportional zu den als RA erworbenen Beitragszeiten gewährt. Die volle Pension würde ich erst nach 36 Beitragsjahren erhalten. Ich wurde am 21.7.1998 in die Liste der Rechtsanwälte eingetragen und übe seither diesen Beruf aus. Die Sachlage stellt sich nunmehr für mich plötzlich und überraschend so dar, dass ich fast 13 Jahre als RAA

vollzeitlich angestellt war und in diesem Zeitraum keinen einzigen Beitragsmonat zur Pensionsversicherung erworben hätte und als RA erst lediglich ca. 5 Beitragsjahre erworben hätte. Der Gesetzgeber hat keine Übergangsregelungen vorgesehen, die es zumindest ermöglicht hätten, die als RAA zugebrachten Zeiten als Beitragszeiten einkommensteuermindernd nachzukaufen. Ich bin daher gleichheitswidrig gegenüber praktisch allen anderen Berufstätigen krass benachteiligt. Diese können Pensionsversicherungsbeitragsmonate nicht nur bei Voll- oder Teilzeitbeschäftigung, sondern sogar bei nur geringfügiger Beschäftigung erwerben, wenn sie einen geringen monatlichen Beitrag zu leisten bereit sind.

Eine unsachliche Benachteiligung meinerseits resultiert aber nicht nur daraus, dass mir trotz nahezu 13 Jahren voller Beschäftigung als RAA der Erwerb von Pensionsanswartschaften verwehrt wird, es werden die von mir gezahlten Steuergelder in nicht unerheblichem Ausmaß im Wege der Umverteilung zur Finanzierung diverser Privilegien anderer Berufsgruppen, insbesondere von Pensionsprivilegien verwendet, da die Pensionsbeitragsleistungen dieser Berufsgruppen zur Finanzierung ihrer durch Privilegien überhöhten Pensionen im Wege des Umlageverfahrens schon jetzt nicht ausreichen. Wie durch einschlägige Studien bekannt ist, werden nicht zuletzt wegen dieser Pensionsprivilegien (im Vergleich zu den Beitragsleistungen krass überhöhte Alterspensionen, Frühpensionen, Witwer- und Witwenpensionen etc.) jüngere Generationen zwar weiterhin hohe Steuern und Beiträge zu entrichten haben, selbst jedoch nur mit wesentlich niedrigeren Pensionen rechnen können. Ich bin besonders betroffen, weil mir der Erwerb von Pensionsanswartschaften für nahezu 13 Jahre voller Berufstätigkeit verwehrt wird und ich mit keinerlei Pensionsprivilegien rechnen kann. Der Staat leistet im Unterschied zu anderen privilegierten Pensionssystemen keinerlei Zuschüsse zum Pensionssystem der Rechtsanwälte. Dieses wird ausschließlich durch Leistungen der Rechtsanwälte finanziert. Der Staat leistet nicht einmal Ausgleichszahlungen wie in anderen Pensionssystemen. Da durch die Privilegierung einzelner Pensionisten und Pensionistengruppen diesen angebliche 'woherworbene' Rechte zugestanden werden, die nicht mehr rückgängig gemacht werden und die Steuer- und Beitragszahler auf Jahrzehnte hinaus belasten, bin ich als Steuerzahler durch diese grob unsachlichen und daher gleichheitswidrigen Regelungen aktuell betroffen und nicht etwa erst zum Zeitpunkt meines Pensionsantritts. Es muss daher den Steuerzahlern als angeblichen Vertragspartnern eines behaupteten Generationenvertrages möglich sein, sich gegen Pensionsprivilegien mit verfassungsrechtlichen Mitteln zur Wehr zu setzen. Besonders krass sind die Privilegierungen im öffentlichen Dienst. Einsparungen in diesem Bereich werden überdies vorzugsweise zu Lasten der jungen Generation vorgenommen, die mit einem Aufnahmestopp konfrontiert ist. Letzterer wirkt sich im Übrigen indirekt zu Lasten der Rechtsanwälte aus, da Juristen in diesen Berufsstand ausweichen, sodass die Zahl der Rechtsanwälte jährlich um ca. 5% steigt, was dementsprechend das Durchschnittseinkommen der Rechtsanwälte sinken lässt.

Die mir mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid vorgeschriebene Einkommensteuer beläuft sich auf nahezu 1/3 meines Bruttoeinkommens und nahezu die Hälfte meines Nettoeinkommens, obwohl letzteres kaum überdurchschnittlich ist. Auf Grund des oben geschilderten Sachverhalts entspricht diese Steuer in keiner Weise meiner Leistungsfähigkeit. Ich bin nunmehr nämlich überraschend gezwungen, privat Beträge für meine Altersversorgung anzusparen. Zu diesem Zweck muss ich im Sinne des Gleichheitssatzes zumindest für mehrere Jahre von Einkommensteuerzahlungen entlastet werden. Ich habe nahezu 13 Jahre lang viel zu hohe Steuern entrichten müssen. Hätte ich damals Pensionsbeiträge zahlen dürfen, hätte ich im Umfang des dem jeweiligen Grenzsteuersatz entsprechenden Anteils weniger Steuern zu zahlen gehabt. Der mir nunmehr zuzugestehende steuerlich relevante Aufbau einer privaten Vorsorge kann in der Weise geschehen, dass mit Wirksamkeit ab 2002 solange davon ausgegangen wird, dass mein Nettoeinkommen nur so hoch war, dass die Einkommensteuer noch mit 0 anzusetzen ist, bis die solcherart nicht von Einkommensteuer betroffenen Einkommensteile zum Aufbau einer der entgangenen Pensionsvorsorge äquivalenten Privatvorsorge ausreichen. Eine Aufteilung der Steuerentlastung auf mehrere Jahre muss erfolgen, damit ich gegenüber der sonst auf 13 Jahre verteilten Steuerentlastung auf Basis des Grenzsteuersatzes keine Nachteile erleide. Die Steuerentlastung muss bereits mit der Einkommensteuer für 2002 beginnen, damit die fehlende private Pensionsvorsorge auf schnellstem Wege hergestellt werden kann. Außerdem ist mein zukünftiges Einkommen nicht prognostizierbar und wäre bei einer zukünftigen starken Einkommensverminderung eine Steuerentlastung gar nicht mehr möglich. Mit der Steuerentlastung muss daher bei der erstmöglichen Gelegenheit begonnen werden. Bei der gebotenen verfassungskonformen Interpretation können die mich nunmehr plötzlich und zwangsläufig treffenden Aufwendungen als ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts abzugsfähige außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG gewertet werden. Ein Betrag von etwa EUR 30.000 an außergewöhnlichen Belastungen für das Jahr 2002 würde für die angestrebte Steuerentlastung ausreichen. Ich habe im Jahr 2002 auch aus meinem Einkommen einen Betrag in dieser Höhe angespart, dies damals zum Zweck künftiger Konsumaufwendungen. Auf Grund der nunmehr plötzlich erfolgten Änderung der Gesetzeslage habe ich diesen noch vorhandenen Betrag dem Zweck meiner privaten Altersvorsorge umgewidmet. Es liegt daher bereits für das Jahr 2002 ein entsprechender als außergewöhnliche Belastung zu qualifizierender Aufwand für die Altersvorsorge meinerseits vor, dessen Berücksichtigung im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung ich hiemit beantrage. Ich konnte ohne mein Verschulden in 1. Instanz diese außergewöhnliche Belastung nicht geltend machen, da die Änderung der Gesetzeslage erst jetzt plötzlich und für mich völlig überraschend vorgenommen wurde.

Sollten Sie die erstinstanzlichen Bescheide bestätigen, würde mir im Hinblick auf die

bestehende unakzeptable Gesetzeslage nichts anderes übrig bleiben, als VfGH-Beschwerde zu erheben.

Im Übrigen erachte ich auch § 33 EStG als verfassungswidrig: Für Einkommensteile zwischen EUR 21.800 und 35.421 beträgt wegen der einschleifenden Reduktion des allgemeinen Steuerabsetzbetrages der Grenzsteuersatz in Wahrheit 45,5%, während er für darüber liegende Einkommensteile bis EUR 50.870 nur 41% beträgt. Nur im Fall der Geltendmachung von Sonderausgaben würde sich letzterer Grenzsteuersatz – und zwar auch nur ab EUR 36.400 – etwas erhöhen. Dies widerspricht dem Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Es würde keine Schwierigkeiten bereiten, einen sachgerechten, linear steigenden Grenzsteuersatz vorzusehen."

Der Bw. beantragte die Einkommensteuer 2002 sowie die Vorauszahlungen ab 2004 mit € 0,00 festzusetzen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Bw. erachtet sich durch die Höhe der ihm vorgeschriebenen Einkommensteuer (laut den Berufungsausführungen nahezu ein Drittel des Bruttoeinkommens und nahezu die Hälfte des Nettoeinkommens des Bw.) im Vergleich zu anderen Bevölkerungsgruppen, die im Gegensatz zu Rechtsanwälten staatlich unterstützten Pensionssystemen angehören, in gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßender Weise verletzt.

Er begehrt die Anerkennung eines Betrages von € 30.000,00 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt bei der Einkommensteuerveranlagung 2002, um eine gänzliche Steuerentlastung zu erzielen und mit solcherart nicht mit Einkommensteuer belasteten Einkommensanteilen eine private Altersvorsorge – auch in Entsprechung zu entgangenen Pensionsversicherungszeiten für vorangegangene 13 Jahre seiner Rechtsanwaltsanwärtertätigkeit – aufzubauen beginnen zu können. Hiezu gibt er an, einen im Jahr 2002 für Konsumaufwendungen angesparten Betrag für diesen Zweck umgewidmet zu haben.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 hat die bei Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen – nach Abzug der Sonderausgaben abzuziehende – außergewöhnliche Belastung folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein. Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht

entziehen kann (Abs. 3).

- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen ... zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4).

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können (nur) in Abs. 6 der zitierten Gesetzesbestimmung genannte Aufwendungen abgezogen werden; hier sind ausdrücklich folgende Belastungsbereiche genannt:

Katastrophenschäden; auswärtige Berufsausbildung eines Kindes; bestimmte Mehraufwendungen für Personen, für die erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird; bestimmte Aufwendungen von bzw. für behinderte Personen.

Nur eine Belastung des Steuerpflichtigen kommt als außergewöhnliche Belastung in Betracht; damit sind Vermögensumschichtungen nicht als außergewöhnliche Belastung anzusehen (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Bd. II, Tz. 20 zu § 34). Daher ist die Vorsorge für eine private Altersvorsorge ebenso wie eine Vorsorge gegen Katastrophenschäden keine außergewöhnliche Belastung. Als Belastungen sind nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind. Ein derartiger Wertverlust ist bei angesparten Geldbeträgen, die, wie der Bw. in der Berufung vorbringt, einem von ihm bestimmten Zweck gewidmet werden und damit in der Verfügungsmacht des Bw. verbleiben, nicht gegeben.

Aus eben demselben Grund – private Ansparungen zum Zweck der Altersvorsorge – liegt eine Zwangsläufigkeit an sich (von ohnedies nach dem oben Gesagten nicht gegebenen Belastungen im Sinn des § 34 EStG) nicht vor.

Inwiefern sein zukünftiger Lebensunterhalt durch die Änderung der für Rechtsanwälte einschlägigen Bestimmungen (Satzung der Versorgungseinrichtung) infolge einer geringeren Pension tatsächlich gefährdet wäre und allenfalls daraus sich eine auf das Streitjahr auswirkende Zwangsläufigkeit an sich ergeben könnte, hat der Bw. nicht dargestellt. Somit liegt eine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen, aber auch aus rechtlichen Gründen nicht vor, weil der Bw. sich von sich aus zu einem Ansparen entschlossen hat und insbesondere eine rechtliche Verpflichtung für dieses Verhalten nicht besteht.

Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen kann immer nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen und ist daher hier nicht gegeben.

Im Übrigen ist anzumerken, dass der spätere Berufseintritt des Bw. als Rechtsanwalt (Eintragung in die Liste der Rechtsanwälte) ein in der Lebensenteilung und somit in der Sphäre des Bw. gelegener Umstand ist, der gegen eine Zwangsläufigkeit spricht. Wenn er einerseits dadurch und andererseits bedingt durch eine das Standesrecht der Rechtsanwälte betreffende Gesetzes- und Satzungsänderung eine zukünftige niedrigere Pension seitens der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer zu erwarten hat, ist die Ursache für diese Benachteiligung allenfalls in mangelnden Übergangsbestimmungen dieses Rechtsbereiches zu suchen und nicht in einer vorgebrachten Verfassungswidrigkeit steuerrechtlicher Normen.

Nebenbei sei erwähnt, dass den im § 34 Abs. 6 EStG 1988 genannten Aufwendungsinhalten eine private Altersvorsorge nach den Vorstellungen des Bw. nicht entspricht, weshalb eine außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes auch aus diesem Grund nicht in Betracht kommt.

Somit bleibt darauf hinzuweisen, dass im Streitjahr die vom Bw. geltend gemachten Beiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Rechtsanwaltskammer als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden und insofern im berufungsgegenständlichen Zusammenhang dem Leistungsfähigkeitsprinzip mit dem angefochtenen Bescheid entsprochen wurde.

Abschließend ist zu den Ausführungen des Bw. zu bemerken, dass Art. 18 Abs. 1 B-VG ausdrücklich bestimmt, dass "die gesamte staatliche Verwaltung ... nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden" darf. Damit ist die Bindung der Verwaltung an das Gesetz angeordnet. Jeder Vollzugsakt muss formell und materiell auf das Gesetz zurückführbar sein.

Da der Gesetzgeber den Verfassungsgerichtshof und nicht den unabhängigen Finanzsenat mit der Aufgabe der Prüfung von Gesetzen betraut hat, die Prüfung von Gesetzen somit nicht in den Kompetenzbereich einer Vollzugsbehörde fällt, sind die Ausführungen des Bw., mit denen eine Mangelhaftigkeit der von der Abgabenbehörde vollzogenen Norm behauptet wird, nicht dazu geeignet, anhand der in Kraft befindlichen Gesetze eine Begründung für die Abänderung des angefochtenen Bescheides durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz darzulegen.

Der unabhängige Finanzsenat ist nicht befugt, die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen (Art. 140 Abs. 1 B-VG).

Im Übrigen bemängelt der Bw. nach dem dargestellten Sachverhalt eine überraschende ihm zum Nachteil gereichende Gesetzesänderung im Bereich des Pensionsrechtes der Rechts-

anwälte. Eine Verfassungswidrigkeit steuergesetzlicher Bestimmungen liegt daher, wie oben angemerkt, nicht vor.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheides 2002 und gegen den auf Basis dieses Bescheides erlassenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2004 war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 28. Jänner 2004